



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE RONDÔNIA  
Rua José Camacho, n.º 585 - Bairro Olaria - CEP 76801-330 - Porto Velho - RO - www.tjro.jus.br  
- Criada conforme Resolução N. 100/2019-PR.

## ORIENTAÇÃO Nº 16 / 2023 - AUDINFRA/AUDINT/PRESI/TJRO

Interessado: Gabinete da Secretaria Administrativa

Assunto: Incorporação dos Terrenos doados para Construção dos Fóruns Digitais

Ementa: Doação de terrenos. Princípio da Essência sobre a Forma. Incorporação Contábil.

### 1. Introdução

Trata-se de solicitação de Orientação Técnica pela Secretaria de Orçamento e Finanças(3454398), com base no Despacho 66490 (3441732) - Sprec/Dicont/DFC/GABSO, quanto a possibilidade de incorporação ao patrimônio deste PJRO, dos terrenos doados pelas Prefeituras dos Municípios, em que serão futuramente instalados os Fóruns Digitais, conforme abaixo:

MUNICÍPIO	SEI	ID. LEI DE DOAÇÃO
ALTO PARAÍSO	0009913-10.2022.8.22.8000	2903259
CAMPO NOVO	0009361-45.2022.8.22.8000	2815369
CANDEIAS DO JAMARI	0007435-29.2022.8.22.8000	2755849
CHUPINGUAIA	0009841-23.2022.8.22.8000	3294721
CUJUBIM	0009820-47.2022.8.22.8000	3342670
ITAPUÁ DO OESTE	0009845-60.2022.8.22.8000	2983608
MONTE NEGRO	0009808-33.2022.8.22.8000	2886613
NOVA MAMORÉ	0009896-71.2022.8.22.8000	2888723

Insta salientar que, sob o prisma jurídico, a Assessoria Jurídica da Secretaria Administrativa proferiu o Parecer Jurídico 495 (3354711), o qual conclui:

"Por todo exposto, considerando que a lei municipal de doação é o documento que possibilita a alienação de bens imóveis nos termos do art. 17, inciso I, da [Lei n. 8.666/1993](#); a escritura pública é o documento exigido por lei que materializa e confere validade à doação de bens imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País e que o registro é o instrumento que gera a propriedade e, ainda, considerando que os autos versam sobre a doação de bens imóvel com valor estimado de R\$ 350.317,10 (trezentos e cinquenta mil, trezentos e dezesseis reais e dez centavos), esta Assessoria Jurídica manifesta-se no sentido de que se faz necessária a lavratura de escritura pública com o respectivo registro para se efetive a incorporação de bem imóvel.

É a manifestação jurídica que submetemos à deliberação superior, salvo melhor juízo."

### 2. Da Análise realizada

A considerar o aspecto jurídico da orientação, a forma, ou seja, a escritura pública exerce primazia sobre a essência, qual seja, a vontade materializada pelos Municípios na doação dos terrenos para construção dos Fóruns Digitais por meio de Lei de Doação.

A questão em discussão se refere a condicionar o mister contábil de reconhecimento e evidenciação de ativo imobilizado (imóveis) ao patrimônio público, a emissão prévia de escritura pública. No entanto, as normas contábeis orientam que o fator propriedade jurídica não é o único e nem o principal a ser considerado no momento do reconhecimento e evidenciação de um Ativo.

Nesse sentido, como bem salientado pela Divisão de Contabilidade, no Despacho 66490 (3441732), há que se considerar também a doutrina e normativa contábil relacionada ao tema incorporação de ativos. O referido despacho analisa o conceito de Ativo (recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado), conceito de recurso (item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos) e controle do recurso (envolve a capacidade da entidade em utilizar o recurso (ou controlar o uso por terceiros) de modo que haja a geração do potencial de serviços ou dos benefícios econômicos originados do recurso para o cumprimento dos seus objetivos de prestação de serviços, entre outros).

Ainda consoante o MCASP 9ª edição, pág. 161, os seguintes fatores são relevantes ao verificar a existência de controle do recurso, a saber:

- Propriedade legal (**em andamento com a providência do registro da escritura pública dos terrenos**)
- Acesso ao recurso ou a capacidade de negar ou restringir o acesso a esses (**os terrenos já estão em disponibilidade para construção dos Fóruns Digitais - §2º do Art. 5º da Resolução 114/2010/CNJ**);
- Meios que assegurem que o recurso seja utilizado para alcançar os seus objetivos (**Os processos licitatórios para construção dos Fóruns Digitais**); ou
- A existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso (**Leis de Doação dos Terrenos pelas Prefeituras**).

Conforme o item 5.12 A da [NBC TSP Estrutura Conceitual](#), a propriedade legal do recurso não é uma característica essencial de um ativo, mas é um indicador de controle. Desta feita:

A propriedade legal do recurso, tal como terreno ou equipamento, é um dos métodos para se verificar o potencial de serviços ou os benefícios econômicos de um ativo. No entanto, os direitos ao potencial de serviços ou à capacidade de gerar benefícios econômicos podem existir sem que se verifique a propriedade legal do recurso. Por exemplo, os direitos ao potencial de serviços ou à capacidade de gerar benefícios econômicos por meio da manutenção e utilização de item patrimonial arrendado são verificados sem que haja a propriedade legal do próprio item arrendado. Portanto, a propriedade legal do recurso não é uma característica essencial de um ativo. No entanto, a propriedade legal é um indicador de controle.

A propriedade formal, por si só, não é impeditiva, sob o ótica contábil, para caracterizar a geração de benefícios econômicos e o controle sobre um determinado bem, pelo princípio da **"Primazia da Essência sobre a Forma"**.

A Resolução CFC 750/93, já em seu art. 1º, §2º, descreve que:

"Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)"

Esse postulado também figura na NBC TSP Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público:

"Todas as transações materiais, eventos e outros itens reportados são apresentados de maneira que transmitam a sua essência em vez da sua forma jurídica ou outra forma, de modo que as características qualitativas da relevância e da representação fidedigna sejam alcançadas."

Além disso, a primazia da essência sobre a forma é tratada também no MCASP, sendo destacada em diversos procedimentos contábeis:

"Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma."

IUDÍCIBUS (2007) produziu ensaio teórico sobre os principais fundamentos da Contabilidade, traduzidos com raízes dessa ciência, definindo quatro grandes raízes que, embora não possam ser observadas à primeira vista, são muito mais abrangentes que os princípios fundamentais, pois formam sua base conceitual, comportamental e filosófica:

"... a primeira delas caracterizou pela análise da prevalência da essência sobre a forma; a segunda conteve-se na discussão da prevalência do todo sobre o individual; a terceira contemplou a prevalência da alocação sobre a valoração, e a prevalência da evolução sobre o "Status Quo" da contabilidade."

Para o referido Autor:

1 PREVALÊNCIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA: A PRIMEIRA GRANDE RAIZ Trata-se da primeira raiz profunda da Contabilidade e de sua teoria. Apresentada, usualmente, de forma vaga ou em classificação "ao Limbo", essa importante raiz, ou pré-condição na verdade, forma a base da Contabilidade moderna. Os grandes estudiosos de todos os tempos talvez não se utilizassem ou não conhecessem a expressão, mas certamente, alguns tinham consciência dela. Chambers (1961), por exemplo, demonstra essa consciência ao classificar como ativos apenas aqueles que possuem valor de troca (de mercado). Aqui, é necessário lembrar que a importância da "forma" varia de acordo com as instituições jurídicas, crenças e valores de cada região ou país. Países cujas leis estão baseadas no direito romano tendem, via de regra, a dar maior importância à "forma jurídica", muitas vezes em preferência à "essência econômica". Portanto, existem outros fatores que "torcem" em favor da forma, como excessivo zelo pela objetividade, conservadorismo e falta de conhecimentos básicos de Economia. Foram as estruturas conceituais de origem Anglo (exemplo: IASB), mais do que os tratadistas teóricos, a revelar a importância da essência econômica. No Brasil, a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade da CVM/ IBRACON assumiu de forma clara e concisa essa raiz da Contabilidade, colocando-a como pré-requisito. Ela não poderia ser classificada como postulado ambiental, pois transcende à Contabilidade, podendo ser avançado de outras ciências, como Direito, Economia e Administração. Mas, certamente, a

MARION e PROCÓPIO (1998) destacam o grande relacionamento entre a contabilidade e os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, e que, no entanto, não é raro a forma jurídica deixar de retratar a essência econômica. Em tais casos, os autores concluem que "deve a contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo se necessário, a essência ao invés da forma"

Conforme FERNANDES E MARIO (2010), o que deve ser feito de acordo com a o que a lei diz pode não encontrar respaldo teórico na essência contábil do fenômeno da observação e vice-versa, sendo importante se atingir um equilíbrio entre a essência contábil e a forma jurídica

De acordo com CAVALCANTE (apud SANTOS e ALMEIDA, 2012):

(...) é preciso lembrar que a preocupação inicial do Conhecimento Contábil está ligada ao aspecto econômico (daí o sentido do respeito à essência econômica diante da forma jurídica). É aceitável pensar, portanto, que a regra jurídica só se faz necessária diante de conflito efetivo ou potencial de interesses. Nesses termos, do ponto de vista do Conhecimento Contábil, ela poderia ser compreendida como secundária. Não pelo fato de o aspecto jurídico apresentar uma importância inferior, mas somente para que a possibilidade de aprofundamento do Conhecimento Contábil não ficar por aquele aspecto "represada".

Nesse sentido, cita-se o Relatório de Avaliação da Controladoria Geral da União - CGU n. 1021232 que aplica o princípio contábil da prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, quanto à contabilização de imóveis:

#### [Relatório de Avaliação da CGU nº 1021232](#)

Ausência de contabilização do direito de uso de imóveis do Parque Olímpico da Barra Trata-se de análise da contabilização dos imóveis do Parque Olímpico da Barra (POB) cedidos à União, quais sejam as Arenas Carioca 1 e 2, Velódromo Olímpico e Centro Olímpico de Tênis. **Verificou-se que, embora esses imóveis sejam de propriedade do Município do Rio de Janeiro, a cessão não onerosa celebrada com a União, sob a gestão do Ministério da Cidadania, faz com que esses equipamentos esportivos atendam aos requisitos para a contabilização de um ativo no MC**

[...]

Concluiu-se, portanto, considerando a ausência de contabilização do direito de uso dos imóveis do Parque Olímpico da Barra, e demais registros contábeis associados, que houve uma distorção total de R\$ 4,3 bilhões nos demonstrativos contábeis de 31.12.2021 do Ministério da Cidadania.

Outrossim, esta Audint já se manifestou pelo registro e evidência dos referidos ativos em situação análogas, conforme Orientação 15/2017 (3526634) e Orientação Doação Microônibus Detran (3526644), Protocolo nº 0042730-80.2015, nos seguintes termos:

#### **Orientação 15/2017**

[...]

Uma importante modificação conceitual do ativo imobilizado é a **não exclusividade do fator "propriedade jurídica"** para esse enquadramento. De acordo com as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, ainda que uma entidade não possua a propriedade jurídica de determinado bem, mas assuma os riscos, tenha o controle e usufrua os seus benefícios, poderá enquadrá-lo como imobilizado, desde que atendidos, cumulativamente, os demais requisitos, como a sua destinação à manutenção das atividades operacionais da entidade (Entendendo a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 2017, p.332).

#### **Orientação Doação Microônibus Detran (3526644),**

[...]

Segundo o Consultor Reinaldo Luiz Lunelli, site Portal de Contabilidade', a mais importante de todas as características contábeis é valorizar a essência de cada operação ao invés do que está descrito em um documento, nota fiscal ou contrato. Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal.

Desta feita, conclui-se que os terrenos doados por meio de Lei satisfazem a condição de Ativo, pelo controle dos mesmos e pelo potencial de conceder benefícios ao PJRO, de cumprir com seu mister institucional, e para a sociedade, pela prestação de serviços que os Fóruns Digitais proporcionarão.

E, que a necessidade de escritura pública não impede o registro e evidência dos terrenos na Contabilidade deste Tribunal, pelo princípio da "Primazia da Essência sobre a Forma" e também pelo princípio contábil da Oportunidade, que aduz que os registros devem ser efetuados no momento da ocorrência do fato gerador, no caso em tela, a Lei de Doação dos referidos terrenos.

### **3. Considerações Finais**

Consoante os fatos narrados, infere-se que o patrimônio das Organizações é objeto de estudo das Ciências Sociais Aplicadas, sobre diferentes prismas. No caso em Análise, no campo jurídico, a propriedade formal, ou seja, a escritura pública é o documento que confere a propriedade dos terrenos. Para a Contabilidade, a posse e o controle de determinado bem, somado aos benefícios econômicos por ele gerado, satisfaz condição suficiente para o devido registro e evidência.

Alerta-se para o prazo de construção constante em algumas Leis de Doação, tais como Nova Mamoré e Campo novo, sob o risco de reversão do ato de doação dos referidos terrenos.

Por derradeiro, recomenda-se submeter os p. autos para conhecimento e tomada de decisão do Excelentíssimo Juiz Secretário Geral acerca da possibilidade, sob a ótica contábil, do registro e evidência na Contabilidade deste Tribunal dos terrenos doados.

#### **Referências**

- IUDICIBUS, S. Ensaio sobre algumas raízes profundas da contabilidade, em apoio aos princípios fundamentais. Revista de Contabilidade e Organizações, v. 1, n. 1, p. 9-16, São Paulo, Dez/2007. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34693>
- IUDICIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. Rev. contab. finanç., v. 16, n. 38, p. 7-19, São Paulo/SP, Ago/2005. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1519-70772005000200002](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772005000200002)
- MARION, J. C.; PROCÓPIO, A. M. Uma proposta metodológica no ensino dos princípios fundamentais de contabilidade na disciplina de contabilidade de custos. Contab. Vista e Rev., v. 9, n. 4, p. 23-29, Belo Horizonte, Dez/1998. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/c>
- FERNANDES, C. M.; MARIO, P. C. Ensaio sobre a Essência Contábil versus a Forma Jurídica: (D)Efeitos na Tributação de uma Massa Falida. Anais do 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2010 p. 1-11. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos102>
- SANTOS, S. D. Funções da Contabilidade e Princípio Fundamental da Entidade. Revista Científica Semana Acadêmica, v. 01, p. 01-10, Fortaleza, 2013. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/funcoesdacontabilidadeeprincipiofundamentaldaentidade.pdf>
- BRASIL. Instrução Normativa nº 22 de Fevereiro de 2017. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2017. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/20817208/d01-2017-03-01-instrucao-normativa-n-22-de-22-de-fevereiro-de-2017-2081684f](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/20817208/d01-2017-03-01-instrucao-normativa-n-22-de-22-de-fevereiro-de-2017-2081684f)
- KOCHI, Patricia Yuri. A primazia da essência sobre a forma na contabilidade do setor público: um estudo de caso do no programa minha casa minha vida. Coletânea de Pós Graduação, v.1 n.11. Tribunal de Contas da União, Brasília, 2019.



Documento assinado eletronicamente por **SIMARA JANDIRA CASTRO DE SOUZA, Auditor(a)-Chefe**, em 22/08/2023, às 12:07 (horário de Rondônia), conforme § 3º do art. 4º, do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **EVERTON BATISTA SOUSA, Coordenador (a)**, em 22/08/2023, às 12:10 (horário de Rondônia), conforme § 3º do art. 4º, do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **WANDERLEY DE OLIVEIRA SOUSA JÚNIOR, Coordenador (a)**, em 22/08/2023, às 12:23 (horário de Rondônia), conforme § 3º do art. 4º, do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade do documento pode ser conferida no Portal SEI <https://www.tjro.jus.br/mn-sist-sei>, informando o código verificador **3526655** e o código CRC **4BAB2842**.