

Mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura

Igor Gabriel Lima (UNISEPE) - igor_glima@hotmail.com

José Orcélio Nascimento (FECAP) - jorcelio@uol.com.br

Hélio de Lara Dias (UFPR / UNISEP) - hldptoledo@uol.com.br

Resumo:

O objetivo deste artigo é demonstrar a necessidade da mensuração e evidenciação dos bens públicos de uso comum do povo, também conhecidos como bens de infraestrutura como ativos permanentes nas demonstrações contábeis das entidades de direito público interno, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ou seja, entidades que apresentam suas demonstrações contábeis de acordo com a lei nº 4.320/64. A contabilização dos bens de infraestrutura como ativos possibilita uma redução na assimetria de informação entre a Administração Pública e: os credores nacionais e internacionais em razão da concessão de crédito para o setor público, órgãos de controle interno e externo que acompanham a obtenção e aplicação dos recursos por todos aqueles que administram bens e direitos públicos e a população que é a maior interessada na administração de recursos públicos isto em razão de haver uma relação de agente e principal conforme a Teoria da Agência entre o cidadão e o gestor público. E com a redução na assimetria informacional ocorre uma melhora na accountability da contabilização dos bens de infraestrutura e ainda possibilita a utilização das informações referentes à depreciação dos bens de uso comum sejam apropriadas aos custos das entidades de direito público interno.

Palavras-chave: Bens Públicos de Infraestrutura, Mensuração, Evidenciação.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

Mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura

Resumo

O objetivo deste artigo é demonstrar a necessidade da mensuração e evidenciação dos bens públicos de uso comum do povo, também conhecidos como bens de infraestrutura como ativos permanentes nas demonstrações contábeis das entidades de direito público interno, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ou seja, entidades que apresentam suas demonstrações contábeis de acordo com a lei nº 4.320/64. A contabilização dos bens de infraestrutura como ativos possibilita uma redução na assimetria de informação entre a Administração Pública e: os credores nacionais e internacionais em razão da concessão de crédito para o setor público, órgãos de controle interno e externo que acompanham a obtenção e aplicação dos recursos por todos aqueles que administram bens e direitos públicos e a população que é a maior interessada na administração de recursos públicos isto em razão de haver uma relação de agente e principal conforme a Teoria da Agência entre o cidadão e o gestor público. E com a redução na assimetria informacional ocorre uma melhora na *accountability* da contabilização dos bens de infraestrutura e ainda possibilita a utilização das informações referentes à depreciação dos bens de uso comum sejam apropriadas aos custos das entidades de direito público interno.

Palavras Chave: Bens Públicos de Infraestrutura, Mensuração, Evidenciação.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 Introdução

O objeto de estudo da contabilidade é o patrimônio que é formado por bens, direitos e obrigações que são classificados como elementos do ativo ou passivo no balanço patrimonial das entidades de direito público ou privado.

Nas entidades de direito público, ou seja, as pessoas jurídicas de direito público interno o orçamento e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio também são objeto de estudo da contabilidade.

As pessoas jurídicas de direito público interno – União, Estados, Municípios, Autarquias e Fundações Públicas, ou seja, as entidades que apresentam suas demonstrações contábeis de acordo com a lei nº 4.320/64 possuem ativos que são representados pelos direitos e bens sendo que estes são denominados bens públicos que conforme o artigo 99 do Código Civil, ou seja, a lei federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 são classificados em:

- I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;
- II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias; e
- III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. (BRASIL, 2002)

Os bens de uso comum são subdivididos conforme Slomski (2005, p. 51) em bens de uso comum naturais e os construídos pela administração pública, os bens de infraestrutura.

Carvalho (2004, p. 56) afirma que o termo bens públicos de uso comum compreende, além dos bens públicos de infraestrutura, os bens públicos ambientais e culturais.

Os bens de uso especial e os dominicais também conhecidos como dominiais são apresentados nas demonstrações contábeis como elementos do ativo permanente. Porém os bens de uso comum não constam das demonstrações como um ativo permanente, mas como

uma despesa, ou seja, um fato contábil modificativo quando deveria ser um fato contábil permutativo.

Conforme o artigo 105 da lei nº 4.320/64:

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

I - O Ativo Financeiro;

II - O Ativo Permanente;

III - O Passivo Financeiro;

IV - O Passivo Permanente;

V - O Saldo Patrimonial;

VI - As Contas de Compensação.

§1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio. (BRASIL, 1964)

De acordo com Slomski (2005, p. 51) na administração pública, todos os investimentos são tratados *a priori* como despesa de capital e imediatamente o contador ao perceber que se trata de um bem de uso especial, o incorpora em conta específica via mutação patrimonial ativa anulando o efeito da despesa no resultado patrimonial da entidade. Contudo quando for um bem de uso comum o contador o trata como despesa não ativando o bem.

Deve ser lembrado que entre os bens de infraestrutura estão ruas, avenidas, praças e outras obras públicas que não permanecem sobre o controle da administração pública e sim como o próprio nome indica são de uso comum da população seja esta residente na região em que foi edificada a obra pública ou pessoas que estejam somente de passagem.

Para adquirir ou manter em condições de uso os bens públicos a administração pública necessita de recursos financeiros que são obtidos pela arrecadação de tributos ou por empréstimos.

Quando os recursos obtidos por empréstimos são utilizados na construção de bens públicos de uso especial pode ser observada a origem dos recursos no passivo do Balanço Patrimonial da entidade e a aplicação dos recursos no ativo permanente.

Porém na aquisição e manutenção dos bens de uso comum especificamente os bens de infraestrutura poderá ser verificada a contabilização de obrigações no passivo do Balanço Patrimonial e não haverá registro de itens no ativo permanente.

Este artigo tem como objetivo apresentar os problemas da não evidenciação dos recursos aplicados na aquisição e manutenção de bens de infraestrutura como itens do ativo permanente das entidades públicas o que provoca uma assimetria informacional entre as informações prestadas pelos agentes públicos e os principais interessados por estas que são as demais pessoas físicas e jurídicas como, por exemplo, (i) credores nacionais e internacionais em razão da concessão de crédito para o setor público; (ii) órgãos de controle interno e externo que acompanham a obtenção e aplicação dos recursos por todos aqueles que administram bens e direitos públicos; e (iii) a população que é a maior interessada na administração de recursos públicos.

A fundamentação teórica deste trabalho foi dividida em primeiro apresentar o conceito para classificação dos bens de infraestrutura como ativos permanentes e com uso da analogia com a contabilidade aplicada as entidades de direito privado, ou seja, a Contabilidade

Societária demonstrando que estes bens podem ser depreciados e reavaliados, sendo a depreciação considerada um custo.

Em seguida discorrer sobre a incorporação dos bens infraestrutura que quando entregues ao uso pela população foram contabilizados como despesas sendo necessário um inventário destes bens na entidade pública para que sejam contabilizados como ativos.

E finalmente apresentando os bens de infraestrutura como ativos pode ser observada uma melhor *accountability* nas demonstrações contábeis das entidades públicas.

Os bens de infraestrutura como, por exemplo, ruas, avenidas e praças são construídas e preservadas pela administração pública municipal em razão desta ser a responsável pelas políticas locais, isto é, atividades direcionadas as necessidades específicas do município.

A pessoa jurídica analisada neste trabalho foi o município de Pedro de Toledo que está localizado no estado de São Paulo no Vale do Ribeira a atividade econômica predominante desta região é o plantio de banana.

A escolha pela cidade de Pedro de Toledo deve-se porque este município possui 10.163 habitantes e tem uma área de 671,113 quilômetros quadrados, com isto é considerado pequeno quando comparado com outros municípios do estado de São Paulo o que facilita o levantamento dos bens de infraestrutura existentes que não foram contabilizados como ativos permanentes.

2 Fundamentação Teórica

Os bens de infraestrutura são ativos que não possuem vida útil determinável, exemplo disto são as ruas e estradas, tem restrições quanto a sua venda, ou seja, conforme o artigo 100 do Código Civil, os bens públicos de uso comum do povo e os de uso especial são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação na forma que a lei determinar.

E ainda os bens de infraestrutura: não têm valor de mercado, são de utilidade pública, estão fixos à natureza e prestam serviços sociais, ou seja, não há forma de excluir alguém de seus benefícios.

Conforme Carvalho (2004, p. 58) os bens de infraestrutura são ativos particularizados e devem ser divulgados nas demonstrações contábeis de forma separada dos demais ativos.

2.1 Bens de infraestrutura como ativo permanente?

Atualmente no Brasil é utilizada a lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e suas alterações, na Contabilidade Societária, ou seja, a contabilidade aplicada às entidades de direito privado entre as quais podemos destacar as sociedades anônimas, sociedades de economia mista, empresas públicas, sociedades civis ou comerciais, associações e fundações particulares.

As pessoas jurídicas de direito privado estão enumeradas no artigo 44 do Código Civil e são: as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas e os partidos políticos.

A contabilidade aplicada às entidades de direito público que são: União, Estados Territórios, Municípios, Distrito Federal, Autarquias e Fundações Públicas é regida pela lei nº 4.320/64.

O Código Civil determina no artigo 41 que são pessoas jurídicas de direito público interno: a União, os Estados, o Distrito Federal, os Territórios, os Municípios, as autarquias, inclusive as associações públicas e as demais entidades de caráter público criadas por lei.

Segundo Carvalho (2004, p. 55) a palavra ativo não se faz presente na literatura contábil brasileira dirigida ao setor governamental porque autores dessa área e a lei nº 4.320/64 escolheram a utilização dos termos bens públicos ou bens permanentes para se referirem aos ativos, principalmente os ativos fixos.

Corroborando com a afirmação de Carvalho o artigo 105, § 2º da lei nº 4.320/64 define: O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

Segundo o artigo 179, IV da lei das sociedades por ações, serão classificados no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens

As entidades de direito privado ou público utilizam ativos, para realizarem suas atividades, então qual é o conceito de ativo?

Segundo Iudícibus (2006, p. 139):

Ativos são recursos controlados por uma entidade capazes de gerar, mediata ou imediatamente, fluxos de caixa. O termo recursos é amplo, incluindo tangíveis e intangíveis e o fato de serem controlados por uma entidade é uma dimensão mais moderna de ativo. Ao controlarmos, podemos ter ou não a sua propriedade. Por outro lado, a posse nem sempre é indispensável para caracterizar um ativo.

De acordo com o conceito apresentado a entidade deve ter controle sobre seus ativos.

Este controle é mais perceptível nas entidades de direito público em razão do artigo 105, § 2º da lei nº 4.320/64 determinar que:

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, **cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.** (grifos nossos)

A autorização legislativa é concedida pelo Poder Legislativo, que representa a população, ou seja, os parlamentares sejam deputados federais ou estaduais e os vereadores.

Conforme Slomski (2005, p. 27):

[...] a sociedade reúne-se anualmente através de seus representantes (Deputados Federais, Deputados Estaduais e Vereadores), quando se define quanto deverá ser exigido e o que será oferecido à sociedade, via Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei de Orçamento Anual.

Para a contabilidade governamental também conhecida como contabilidade pública, considera-se material permanente o de duração superior a dois anos, conforme o § 2º do artigo 15 da lei nº 4.320/64 e não existe um valor mínimo para que um material seja classificado como permanente.

Nas entidades de direito privado conforme a lei nº 6.404/76 não há previsão de duração e valor mínimo para que um bem seja considerado ativo imobilizado.

O Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR, no artigo 301 determina que:

O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos – R\$ 326,61- ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano. (BRASIL, 1999)

E ainda nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite acima citado, a exceção não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija a utilização de um conjunto desses bens e salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado.

A lei nº 4.320/64 não prevê a utilização da depreciação para os bens da Administração Direta, somente para os bens das entidades autárquicas ou paraestatais, de acordo com o §2º do artigo 108 da referida lei: As previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades.

A não utilização da depreciação, amortização e exaustão pelas entidades de direito público é comentada por alguns doutrinadores dos quais podemos destacar:

Conforme Machado JR e Reis (2002/2003, p. 224):

Nas contabilidades das entidades de direito público interno de administração direta não se costuma fazer depreciação, prática que, ao 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 Lei Complementar 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 órgão da administração direta ou da administração indireta.

A lei complementar nº 101/2000, “Lei de Responsabilidade Fiscal” também conhecida como LRF, determina no §3º do artigo 50 que:

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 orçamentária, financeira e patrimonial. (BRASIL, 2000) (grifo nosso)

Segundo Slomski (2003, p. 417):

Raramente será encontrado um Balanço Patrimonial, inclusive na bibliografia especializada, que apresente a conta de depreciação acumulada, uma vez que a prática contábil, nas entidades de direito público, é a de não considerar a depreciação dos bens. A preocupação maior não é a de apresentar o resultado econômico da gestão, como preconiza o artigo 85 da Lei nº 4.320/64. O propósito é a demonstração da arrecadação da receita e a do consumo, por meio de projetos e atividades estipuladas pela Lei do Orçamento da entidade.

Referente a não contabilização dos bens públicos de uso comum como parte do ativo permanente das entidades de direito público interno, Silva (2004, p. 248) afirma que:

A contabilização dos bens de uso comum ainda não é ponto pacífico na Contabilidade Governamental aplicada no Brasil, tendo em vista que o entendimento dos responsáveis pela contabilidade da maioria das organizações públicas é que esses bens, como indisponíveis e inalienáveis não podem ser objeto de qualquer ato jurídico que lhe retire essa característica.

Quanto à contabilidade governamental não tratar com a devida atenção o patrimônio das entidades públicas deve-se ao motivo desta ser uma contabilidade voltada ao aspecto orçamentário, conforme Slomski (2003, p. 36) a contabilidade pública é essencialmente uma contabilidade orçamentária, ou seja, o registro contábil da receita e despesa é feito de acordo com as especificações constantes da lei orçamentária e os créditos adicionais.

A classificação dos bens de infraestrutura como itens do ativo permanente e não como despesa, possibilita que não seja contabilizado o consumo destes bens nas atividades da entidade pública em um exercício social, mas em diversos períodos como ocorre nas entidades de direito privado.

Possibilitando que estes bens públicos sejam depreciados, conforme Iudícibus e Marion (2001, p. 69) a depreciação é o declínio potencial de serviços do imobilizado tangível e de outros ativos não correntes em função de deterioração física gradual ou abrupta, consumo dos potenciais de serviços por meio de uso, mesmo que nenhuma mudança física seja aparente, ou deterioração econômica por causa de obsolescência.

A reavaliação é uma prática que deverá ser adotada aos bens de infraestrutura que serão reclassificados como ativos em razão de anteriormente serem considerados despesas, ou seja, estes ativos necessitam ser mensurados para serem incorporados ao ativo da entidade pública.

Segundo Lopes de Sá e Lopes de Sá (1995, p. 413) a reavaliação é o ato ou efeito de atribuir o justo valor a um componente patrimonial através de uma reconsideração de preço, aumentando ou diminuindo original, tomando por base a atualidade.

Com a publicação pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, conhecidas como NBC T 16:

- NBC T 16.1: conceituação, objeto e campo de aplicação (CFC, 2008a)
- NBC T 16.2: patrimônio e sistemas contábeis (CFC, 2008b)
- NBC T 16.3: planejamento e seus instrumentos sob enfoque contábil (CFC, 2008c)
- NBC T 16.4: transações no setor público (CFC, 2008d)
- NBC T 16.5: registro contábil (CFC, 2008e)
- NBC T 16.6: demonstrações contábeis (CFC, 2008f)
- NBC T 16.7: consolidação das demonstrações contábeis (CFC, 2008g)
- NBC T 16.8: controle interno (CFC, 2008h)
- NBC T 16.9: depreciação, amortização e exaustão (CFC, 2008i)
- NBC T 16.10: avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público (CFC, 2008j)

O Conselho Federal de Contabilidade está possibilitando que ocorram mudanças na contabilidade governamental conforme necessidades já apresentadas anteriormente pelos doutrinadores Slomski, Silva, Machado JR e Reis.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, tem como objetivo a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* – IFAC conforme o artigo 1º da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008 do Ministério da Fazenda:

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

Entre estas normas devem ser observadas as resoluções nº 1.136 que se refere à depreciação, amortização e exaustão e a resolução nº 1.137 que dispõe da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público.

2.2 Inventários dos bens de infraestrutura.

Conforme o artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil: a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Segundo Meirelles (2002, p. 86) na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.

Não há uma lei que determine como deverá ser feita incorporação de bens de infraestrutura ao patrimônio das entidades de direito público.

Porém a NBC T 16.10 - Resolução nº 1.137/08 do CFC: que estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio

de entidades do setor público apresenta conceitos para avaliação de itens do ativo dentre os quais:

- **Avaliação patrimonial**: a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e fatos administrativos;
- **Mensuração**: a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análise qualitativas e quantitativas; e
- **Reavaliação**: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.

A resolução nº 1.137/08 do CFC determina que os bens de uso comum, que absorveram ou absorvem recursos públicos, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle. Deve ser lembrado que entre os bens de uso comum estão incluídos os bens de infraestrutura.

Existem bens de infraestrutura construídos há muito tempo pela administração pública alguns são verdadeiros patrimônios históricos como, por exemplo, as ruas em cidades históricas que foram construídas no período em que o Brasil era colônia de Portugal e até hoje são utilizadas.

E a resolução nº 1.137/08 do Conselho Federal de Contabilidade estabelece que a mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção.

O maior problema sobre a depreciação dos bens de infraestrutura é a questão da vida útil.

Conforme Carvalho (2004, p. 67) a vida útil de um ativo de infraestrutura é dificilmente estimada por dois motivos:

1. Esses ativos são na realidade, um sistema formado por outros ativos menores que possuem vida útil diferente do ativo de infraestrutura.
2. As partes dos bens de infraestrutura ou os ativos que o compõem, são frequentemente renovados, com isso a capacidade de serviços do ativo como um todo é constantemente reestruturada de forma parcial.

Visto as dificuldades de aplicar a depreciação aos bens de infraestrutura há como alternativa a contabilidade por renovação que segundo Carvalho (2004, p. 69):

O método de contabilidade por renovação consiste em se estimarem custos necessários de manutenção para manter o ativo em condições eficientes de operação. Esses custos serão calculados com base na deterioração física dos ativos e reconhecidos em termos contábeis, independentemente se houve gastos com a reabilitação do potencial dos serviços do ativo.

O cálculo do consumo dos serviços ou benefícios dos ativos seria representado pelos custos necessários para repor todo seu potencial de serviços ou benefícios, conforme a seguinte igualdade:

$$CPS = NRS$$

Onde:

CPS = Consumo de potencial de serviços

NRS = Necessidade reposição do potencial de serviços

Conforme Diógenes e Slomski (2008, p. 6) na abordagem da contabilidade por renovação devem ser observadas distinções entre gastos que possuem como finalidade recuperar o potencial de serviços e os gastos que visam aumentar a capacidade esperada do

potencial de geração do ativo. Os primeiros devem ser deduzidos da conta de manutenção diferida, os segundos devem ser capitalizados aos ativos.

Um método de depreciação semelhante à contabilidade por renovação é conhecido como método de reposição segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 332): Quando uma empresa possui grande número de ativos semelhantes, o declínio do potencial de geração de serviços desse conjunto pode ser aproximado pelo custo de reposição corrente. Esse custo é utilizado em lugar de uma despesa de depreciação.

E conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 332) o método de reposição ainda é empregado por companhias de transporte ferroviário para dormentes, trilhos, chapas de dormentes e brita.

2.3 *Accountability* na contabilização dos bens de infraestrutura

O que é *accountability* de acordo com Iudícibus e Marion (2001, p. 8) é a responsabilidade do gestor profissional de prestar contas.

Conforme Slomski (2003, p. 367) na administração pública, é certamente onde mais deve estar presente a filosofia de *accountability* (dever de prestar contas), porque quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos.

A preocupação quanto ao controle do patrimônio público tem como fundamento à obrigação que os administradores dos bens e direitos públicos devem em prestar contas ao Poder Legislativo.

A Constituição Federal trata deste assunto no artigo 70 em que fica estabelecido: A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e ainda o parágrafo único deste artigo da Constituição afirma que: Prestarão contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie, ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Outras leis estabelecem a obrigação da prestação de contas pelos administradores do patrimônio público como, por exemplo, a Lei de Responsabilidade Fiscal que em seu artigo 56 diz que as contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além da suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público.

A lei nº 4.320/64 no artigo 83 já estabelecia a obrigação da prestação de contas pelos responsáveis por bens e direitos públicos: A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Segundo Slomski (2003, p. 367) cabe ao Estado, por meio de seus controles internos e externos, mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público, como forma de justificar a cobrança de impostos.

Pode ser observada na Administração Pública Gerencial a procura pela eficiência na administração pública, Catelli e Varela (2003) conceituam eficiência e eficácia como:

- **Eficiência**: é a relação existente entre o volume de bens ou serviços produzidos e o volume de recursos consumidos.
- **Eficácia**: é o alcance dos objetivos pré-estabelecidos para cumprimento da missão e garantia da continuidade.

A publicidade da administração pública deve ser realizada para atender aos interesses da população que necessita de informações da aplicação dos recursos arrecadados por meio de tributos.

Os gestores públicos devem atender aos princípios constitucionais da administração pública entre eles o da publicidade.

E os órgãos de fiscalização verificam como o gestor público está realizando sua administração por meio da publicação dos atos publicados.

Segundo Nakagawa et al. (2007):

[...] *accountability*, em seu sentido estritamente político, vai além da simples geração de dados. Mais do que isso, em sua avaliação, é necessário que haja instrumentos que viabilizem a punição do comportamento inadequado. Em função disso, cabe à própria sociedade verificar até que ponto lhes são oferecidos os instrumentos essenciais à verdadeira *accountability*. De fato não é razoável falar em *accountability* e muito menos pressupor a sua eficiência, num contexto e que o acesso à informação for limitado ou ainda se essa informação não for fidedigna, isto é, se ela não for fiel à essência dos fenômenos que busca representar.

E ainda conforme os autores citados anteriormente:

Acesso à informação é uma característica essencial da *accountability*, virtualmente todas as formas de *accountability* residem na disponibilidade de informações oportunas e relevantes. Contudo, a informação será de pouco valor se não for utilizável para a retificação de quaisquer questões levantadas pelos interessados ou para se melhorar o desempenho. Ela pode também preencher uma importante função de suporte a decisões.

Segundo Slomski et al. (2008, p. 186) uma preocupação constante do cidadão para com o Estado é quanto ao volume de impostos, ou seja, os recursos disponibilizados pelo principal são consumidos para a prestação dos serviços à sociedade.

Esta relação entre contribuintes e administração pública pode ser caracterizada pela teoria da agência conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 139) em que o agente (gestor público) compromete-se a realizar certas tarefas para o principal (cidadão) e este a remunerar o agente.

Há problemas de comunicação entre agente (gestor público) e principal (cidadão) este problema é apresentado por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 139) como assimetrias informacionais:

[...] problemas causados por informação incompleta, ou seja, quando nem todos os estados são conhecidos por ambas as partes e, assim, certas consequências não são por elas consideradas. Tais situações são conhecidas como assimetrias informacionais.

Podem ser observados questionamentos sobre a utilização de recursos públicos em bens de infraestrutura porque estes não são apresentadas no balanço patrimonial da entidade pública provocando uma assimetria de informação entre a administração pública e órgãos de controle interno e externo e a população que é a maior interessada na administração de recursos públicos.

A própria administração é prejudicada com problemas de informações incompletas em suas demonstrações contábeis, porque a administração poderia utilizar estas informações para tomadas de decisões.

E ainda a evidenciação no balanço patrimonial dos bens de infraestrutura poderia auxiliar órgãos de controle interno e externo na detecção de fraudes e erros na aplicação dos recursos públicos.

3. Metodologia

Para realização deste artigo foi utilizado a metodologia conhecida como estudo de caso. Foram apresentados os conceitos teóricos para definir o que é um ativo permanente demonstrando que este conceito deve ser igual aos bens da administração pública e os das pessoas jurídicas de direito privado, utilizando analogia entre lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que aplicada às entidades de direito privado e a lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 que rege a contabilidade nas pessoas jurídicas de direito público.

Desta forma a depreciação e reavaliação devem ser usadas pelas entidades de direito público para mensurar seus ativos em especial os bens de infraestrutura que foram contabilizados como despesas quando deveriam ter recebido a classificação de ativos.

De acordo com Gil (2010, p. 37) o estudo de caso consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados.

Segundo Gil (2009, p. 6) o estudo de caso pode ser considerado um delineamento em que são utilizados diversos métodos ou técnicas de coleta de dados, como, por exemplo, a observação, a entrevista e a análise de documentos.

Os dados apresentados neste estudo de caso foram fornecidos pelo departamento de engenharia da prefeitura de Pedro de Toledo. Com estes dados foi possível quantificar os valores dos bens de infraestrutura que deveriam ser apresentados no balanço patrimonial do município.

Para esta pesquisa abrangeu-se somente as ruas e praças do município de Pedro de Toledo. Para isto foi realizada uma consulta ao departamento de engenharia da prefeitura que informou a metragem dos bens de infraestrutura pesquisados e um valor médio para o metro quadrado das praças e dos quilômetros de ruas.

4. Análises e Discussões

Conforme verificado junto à prefeitura de Pedro de Toledo seus bens de infraestrutura não foram contabilizados como ativo, mas como despesas.

Assim foi efetuado um inventário entre os bens de infraestrutura especificamente as ruas e praças, do município de Pedro de Toledo e foram apresentados os bens com suas respectivas metragens:

Tabela 01 – Inventário dos bens de uso comum de infraestrutura no município de Pedro de Toledo

BENS	METROS
Ruas em cascalho	15.340 lineares
Ruas com paralelepípedo	5.113 lineares
Ruas asfaltadas	8.500 lineares
Praças	5.870 quadrados

Fonte: Departamento de Engenharia da Prefeitura de Pedro de Toledo (2009)

Segundo informações do departamento de engenharia da prefeitura de Pedro de Toledo foi feita uma média dos preços dos valores do metro quadrado das praças e do metro linear das ruas e o valor desta média foi de R\$ 30,00.

Conforme a resolução nº 1.137/08 do Conselho Federal de Contabilidade a mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção.

Tabela 02 – Valores dos bens de uso comum de infraestrutura no município de Pedro de Toledo

BENS	METROS	VALOR DO METRO	VALOR DO BEM
Ruas em cascalho	15.340 lineares	R\$ 30,00	R\$ 460.200,00
Ruas com paralelepípedo	5.113 lineares	R\$ 30,00	R\$ 153.390,00
Ruas asfaltadas	8.500 lineares	R\$ 30,00	R\$ 255.000,00
Praças	5.870 quadrados	R\$ 30,00	R\$ 176.100,00
TOTAL			R\$ 1.044.690,00

Fonte: Departamento de Engenharia da Prefeitura de Pedro de Toledo (2009)

Considerando que os bens de infraestrutura sofrem os efeitos da depreciação e utilizando a analogia com entidades de direito privado em que é aplicada a taxa de depreciação de 4% ao ano conforme estabelece a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 162 de 31 de dezembro de 1998 para elementos de pontes, torres, pórticos e edificações, pode-se configurar o resultado que se observa na tabela 03, a seguir:

Tabela 03 – Valores dos bens de uso comum de infraestrutura no município de Pedro de Toledo

METROS	VALOR DO METRO	VALOR DO BEM	DEPRECIAÇÃO (4%)
15.340 lineares	R\$ 30,00	R\$ 460.200,00	R\$ 18.408,00
5.113 lineares	R\$ 30,00	R\$ 153.390,00	R\$ 6.135,60
8.500 lineares	R\$ 30,00	R\$ 255.000,00	R\$ 10.200,00
5.870 quadrados	R\$ 30,00	R\$ 176.100,00	R\$ 7.044,00
TOTAL		R\$ 1.044.690,00	R\$ 41.787,60

Fonte: Acervo dos autores

Desta forma os bens de infraestrutura apresentariam como depreciação acumulada no primeiro exercício como itens do Ativo Imobilizado o total de R\$ 41.787,60.

O valor obtido ao mensurar e evidenciar estes bens de infraestrutura possibilitou que a Demonstração das Variações Patrimoniais e o Balanço Patrimonial apresentassem os valores dispostos nos Quadros 1 e 2, a seguir:

PREFEITURA DE PEDRO DE TOLEDO			
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
VARIAÇÕES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA		INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	
ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS		DECRÉSCIMOS PATRIMONIAIS	
Bens de Infraestrutura	R\$ 1.044.690,00	Depreciação dos Bens de Infraestrutura	R\$ 41.787,60

Fonte: Acervo dos autores.

Quadro 1 – Demonstração das Variações Patrimoniais somente com a inclusão dos bens de uso comum de infraestrutura e a sua depreciação.

Conforme o artigo 104 da lei nº 4.320/64:

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. (BRASIL, 1964)

A reclassificação dos bens de infraestrutura como Ativo Imobilizado é uma variação ativa independente da execução orçamentária em razão deste fato contábil permutativo não estar incluído na lei orçamentária, e a depreciação destes bens como dos outros bens da entidade são classificados como variações passivas independente da execução orçamentária porque esta redução do patrimônio não é um gasto fixado no orçamento.

No tocante ao Balanço Patrimonial, ao ser contabilizada a depreciação, observa-se uma semelhança com a demonstração contábil de entidade que utiliza a Contabilidade Societária.

PREFEITURA DE PEDRO DE TOLEDO	
BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	
ATIVO PERMANENTE	
BENS IMÓVEIS	R\$ 1.002.902,40
Bens de Infraestrutura	R\$ 1.044.690,00
Depreciação Acumulada dos Bens de Infraestrutura	(R\$ 41.787,60)

Fonte: Acervo dos autores

Quadro 2 – Balanço Patrimonial somente com a inclusão dos bens de uso comum de infraestrutura e a sua depreciação.

Conforme a Demonstração das Variações Patrimoniais e o Balanço Patrimonial da cidade de Pedro de Toledo, foram incluídos R\$ 1.044.690,00 ao ativo da prefeitura somente com o inventário das ruas e praças da cidade que antes eram consideradas apenas despesas.

Com a dedução da depreciação acumulada, o que se percebe é um saldo líquido da conta Bens Imóveis de R\$ 1.002.902,40.

5 Conclusão

Este artigo teve como objetivo expor a necessidade da mensuração e evidência dos bens de infraestrutura como ativos nas demonstrações contábeis das entidades direito público interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ou seja, as entidades que apresentam suas demonstrações contábeis de acordo com a lei nº 4.320/64.

As entidades de direito público ou privado possuem patrimônio, ou seja, o conjunto de bens, direitos e obrigações e apresentam suas demonstrações contábeis seguindo as determinações das leis nº 4.320/64 ou nº 6.404/76 ambas as leis retratam as obrigações e direitos das entidades, porém os bens das entidades de direito público carecem de uma melhor representação nas demonstrações contábeis quando comparados aos bens constantes das demonstrações das entidades de direito privado.

O simples inventário dos bens de infraestrutura de uma cidade com 10.163 habitantes resultou em um acréscimo de R\$ 1.044.690,00, no ativo desta cidade, o que remete ao questionamento acerca do que poderia ocorrer se um estudo de caso como este fosse realizado em uma cidade como São Paulo que possui um número maior de habitantes, de ruas e praças.

Diante da situação estudada no município de Pedro de Toledo pode ser identificado o problema da assimetria informacional em que o contribuinte e órgãos de controle externo e interno da administração pública, observam que o poder executivo arrecadou recursos por meio de receitas tributárias ou obteve empréstimos, porém a aplicação destes recursos pode ocasionar erros ou fraudes em razão destas despesas serem consideradas simples despesas. E o gestor público poderia utilizar as demonstrações contábeis para auxílio na tomada de decisões não se limitando as informações financeiras e orçamentárias, mas utilizando também as informações patrimoniais no sistema de custos da entidade.

A iniciativa do Conselho Federal de Contabilidade em editar pela primeira vez as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público assinala que mudanças estão ocorrendo inclusive quanto à contabilização dos bens públicos de uso comum.

Este artigo limitou-se em apresentar a teoria contábil de que os bens de infraestrutura da administração pública devem ser contabilizados como ativo permanente resultando uma melhora na *accountability* da entidade pública.

No passado era observado, na Contabilidade Pública a preocupação em apresentar nas demonstrações contábeis bens de pequeno valor, porém grandes investimentos como, por exemplo, vias públicas, praças e rodovias que são bens públicos de uso comum não eram contabilizadas como ativos, mas como despesas e ainda estes gastos não eram alocados conforme o prazo de vida útil dos ativos, ou seja, estes gastos eram atribuídos, a um exercício financeiro o que provoca assimetria informacional entre a Administração Pública e seus *stakeholders*.

6 Referências

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988.**

_____. **Lei Federal nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. **Lei Federal nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

_____. **Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil.

_____. **Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999.** Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

CARVALHO, E. de. **Bens de infraestrutura: um estudo qualitativo das práticas relacionadas ao seu reconhecimento e evidenciação contábil.** 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CATELLI, A.; VARELA P. S. **Gestão econômica dos programas sociais municipais.** In: VIII CONGRESSO DO INSTITUTO INTERNACIONAL DE CUSTOS – Punta Del Este, Uruguai – 26 a 28 de novembro de 2003.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Resolução nº 1.128, de 21 de novembro de 2008a:** aprova a NBC T 16.1 - conceituação, objeto e campo de aplicação.

_____, **Resolução nº 1.129, de 21 de novembro de 2008b:** aprova a NBC T 16.2 - patrimônio e sistemas contábeis.

_____, **Resolução nº 1.130, de 21 de novembro de 2008c**: aprova a NBC T 16.3 - planejamento e seus instrumentos sob enfoque contábil.

_____, **Resolução nº 1.131, de 21 de novembro de 2008d**: aprova a NBC T 16.4 - transações no setor público.

_____, **Resolução nº 1.132, de 21 de novembro de 2008e**: aprova a NBC T 16.5 – registro contábil.

_____, **Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008f**: aprova a NBC T 16.6 – demonstrações contábeis.

_____, **Resolução nº 1.134, de 21 de novembro de 2008g**: aprova a NBC T 16.7 – consolidação das demonstrações contábeis.

_____, **Resolução nº 1.135, de 21 de novembro de 2008h**: aprova a NBC T 16.8 – controle interno.

_____, **Resolução nº 1.136, de 21 de novembro de 2008i**: aprova a NBC T 16.9 – depreciação, amortização e exaustão.

_____, **Resolução nº 1.137, de 21 de novembro de 2008j**: aprova a NBC T 16.10 – avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público.

DIÓGENES, E. de S.; SLOMSKI, V. **Depreciação em bens de infraestrutura, o caso da rodovia nova Imigrantes**. In: XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – Curitiba, Paraná – 12 a 14 de novembro de 2008.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5.^a ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, A. C. **Estudo de Caso: Fundamentação científica – subsídios para a coleta e análise de dados - como redigir o relatório**. São Paulo: Atlas, 2009.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução da 5.^a ed. americana por Antonio Zorrato Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. **Dicionário de termos de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: 8.^a ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LOPES de SÁ, A.; LOPES de SÁ, A. M. **Dicionário de contabilidade**. 9.ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MACHADO JR., J. T.; REIS, H. da C. **A lei 4.320 comentada**. 31.^a ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27^a ed. atual. por AZEVEDO, Eurico de Andrade, ALEIXO, Délcio Balestero e BURLE FILHO, José Emmanuel São Paulo: Malheiros, 2002.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998**. Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona.

_____. **Portaria Nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NAKAGAWA, M.; RELVAS, T. R. S.; DIAS FILHO, José Maria. **Accountability: a razão de ser da contabilidade**. Revista de Educação e pesquisa em Contabilidade. Nº 3. Agosto/novembro 2007.

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

SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2.ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. et al. **Governança corporativa e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2008.