

Contabilização de Bens de Uso Comum no Setor Público

Accounting for Common Use Goods in the Public Sector

Inaldo da Paixão Santos Araújo¹

Kellen Cristina Souza²

Pollyanna Silveira Amorim³

Resumo

Este artigo apresenta o tratamento contábil a ser dado aos bens de uso comum, em face da vigência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT – SP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e das orientações emanadas do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público formulado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Essa conformidade das práticas contábeis brasileiras no setor público aumentou o enfoque no patrimônio da entidade, diminuindo o aspecto orçamentário e tornando necessário que os bens de uso comum, que absorveram ou absorvem recursos públicos em sua construção, reforma ou manutenção, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, sejam mensurados e incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração.

Palavras-Chave: Bens. Comum. Normas. Contabilidade. Convergência. Patrimônio. Público.

1 Mestre em Contabilidade. Professor universitário. Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. E-mail: inaldo_paixao@hotmail.com.

2 Contadora. Pós-Graduada em Gestão da Inovação no Setor Público. Especialista em Gestão Pública. E-mail: kellencsouza@yahoo.com.br

3 Contadora. Especialista em Gestão Pública. E-mail: pollyannasilveira25@hotmail.com

Abstract

This article presents the accounting method that should be used to account for common goods used in the public sector, in accordance with the Brazilian Accounting Standards Applied to The Public Sector (NBCT – SP), issued by the Federal Accountancy Council (CFC). The applicable accounting guidelines were issued by the Accounting Manual Applied to The Public Sector formulated by the National Treasury Agency (STN).

This standard of Brazilian accounting practices in the public sector increased the focus on the assets of the government entity, reducing the budgetary aspect and making necessary that common use goods, which have absorbed or absorb public funds in their construction, renovation or maintenance, or those eventually received in donation, are measured and included in non-current assets of the entity responsible for its administration.

Keywords: Property. Common. Norms. Accountancy. Convergence. Patrimony. Public.

Introdução

A contabilização dos bens de uso comum tornou-se tema de destaque na esfera pública, em face da aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T – SP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e das orientações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Tal interesse se deve, principalmente, à questão de como mensurar e incluir esses bens no patrimônio do setor público.

Dos bens classificados no art. 99 do Código Civil brasileiro (Lei Federal n.º 10.406/02), os bens de uso comum não eram considerados como passíveis de registro pela Contabilidade aplicada ao Setor Público.

Os bens de uso comum são aqueles dos quais qualquer pessoa pode usufruir e o Poder Público tem o dever de mantê-los em boas condições de utilização. São os mares, os rios, as estradas, as ruas e as praças, entre outros. Eles trazem benefícios econômicos e bem-estar à comunidade.

Este artigo apresenta o tratamento contábil a ser dado aos bens de uso comum, em face da vigência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T – SP), emitidas pelo CFC, bem como em função das orientações emanadas do Manual de Contabilidade Aplicada ao

Setor Público (Procedimentos Contábeis Patrimoniais) – Parte II, 5 ed., vigente a partir de 2013, dado a público pela STN.

Num primeiro momento, descrevem-se conceito e características do bem de uso comum sob o enfoque contábil, bem como nos termos da norma específica de “Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público” aprovada pelo CFC, e, a partir daí, exemplificam-se formas de contabilização dos bens de uso comum no âmbito da administração pública.

1 Conceitos e características dos bens públicos

O conceito de bem público origina-se na “teoria da divisão das coisas”, do Direito Romano. Nesse modelo jurídico, o Estado não é dotado de personalidade jurídica e as coisas públicas “pertencem” aos cidadãos romanos e não têm o caráter de exclusividade.

Na idade média, os denominados bens públicos eram, também, privados, e os senhores feudais exerciam os direitos das comunidades em seu próprio nome. Com a consolidação dos Estados Nacionais, nos séculos XVII e XVIII, surgiram duas categorias clássicas de bens públicos: as coisas públicas (*res publica*) e as coisas de domínio da coroa. A primeira destinava-se ao uso público: estradas, rios, por exemplo. A segunda categoria abarcava as coisas de propriedade do monarca.

Com o Estado moderno há uma segregação clara entre bens públicos e privados, principalmente nos regimes democráticos de direito.

No Brasil, os bens públicos, que podem ser fungíveis, consumíveis, divisíveis, singulares e coletivos, classificados como de natureza não circulante são os Bens Móveis e os Bens Imóveis.

Consoante o Código Civil (Lei Federal n.º 10.406/02), são Bens Móveis os bens suscetíveis de movimento próprio ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social (art. 82).

Os Bens Imóveis compreendem o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente (art. 79). É evidente que no setor governamental somente podem ser considerados como Bens Móveis e Imóveis, os bens públicos, cujo conceito é extraído do art. 98 do Código Civil, que preconiza: “São públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem.”

Ainda nos termos do art. 99 do Código Civil, os bens públicos se classificam em:

- de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;
- 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;
- os dominicais ou dominiais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Também consoante preceitos do Código Civil, os bens públicos não estão sujeitos a usucapião (art. 102). Os bens de uso comum do povo e os de uso especial são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar (art. 100). Os bens dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei (art. 101). Por fim, o uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem (art. 103).

Dos bens classificados no art. 99 do Código Civil, os de uso comum não eram considerados como passíveis de registro na Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

2 Uma visão contábil dos bens de uso comum

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, editado pela STN, bem de uso comum do povo “pode ser entendido como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público”. Ainda, nos dizeres do citado Manual, esses bens podem ser classificados em: ativos de infraestrutura e bens do patrimônio cultural.

No pensar de Kohama (1996), a caracterização necessária para o entendimento dos bens de uso comum é que esses bens sejam de uso direto e imediato pela coletividade. Os termos direto e imediato apontados pelo autor são explicados por Freitas (1999, p. 98):

Uso direto é aquele que se faz pessoalmente. Uso imediato é aquele que se faz sem intermediário. Assim, quando se adentra numa biblioteca, o uso que a coletividade faz dos livros não é

imediatamente, embora seja direto. Isto é, adentramos a biblioteca nos horários permitidos, diretamente, sem nenhuma interferência, porém, o uso dos livros se faz através de uma solicitação e com auxílio de funcionários que estão ali para procurar e buscar os livros nas estantes e entregá-los ao usuário para leitura.

Portanto, em consonância com esses apontamentos, pode-se dizer que os mares, rios, estradas, parques, jardins, praias, monumentos, entre outros, são bens que apresentam uma característica básica: uso efetivo direto, imediato e pessoalmente, sem nenhuma intermediação. E toda vez que neles houver investimento público haverá a necessidade de reconhecimento no patrimônio público e do devido registro contábil.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da STN assim define o patrimônio público:

Conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador e represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

O patrimônio público, como sabido, é composto pelo ativo e pelo passivo. Na forma consagrada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o ativo compreende os “recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”. Já o passivo compreende as “obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços”.

É oportuno levar em consideração que, para construção, ampliação ou manutenção dos bens de uso comum são necessários investimentos relevantes por parte da administração pública, por vezes, aumentando o passivo sem uma correspondente alteração do ativo, uma vez que esses bens não eram incorporados ao patrimônio. Assim, não poderia ser considerada como verdadeira a demonstração patrimonial da entidade pública, em que o recurso gasto com intervenções físicas nos bens de uso comum configurava uma inadequada despesa patrimonial

Nos termos da NBC T – SP 16.10 (Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público) aprovada pelo CFC, 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, estejam ou não afetos à sua atividade operacional. Assim, toda vez que houver investimentos públicos em bens de uso comum, os valores gastos pelo Poder Público serão passíveis de registro contábil.

Em outras palavras, na forma descrita originalmente por Araújo (2004) e a seguir reproduzida em parte, pode-se dizer que alguns bens de uso comum, que passam a existir em decorrência de investimentos públicos, tais como estradas, viadutos, pontes, praças, terminais, bens do patrimônio artístico e cultural, entre outros, devem ser registrados, também, como Ativo não Circulante, de modo a não provocar distorções nas demonstrações contábeis, já que o investimento, no Sistema Orçamentário, é considerado como uma Despesa de Capital.

Se não for feita a correspondente ativação para compensá-la, gerará desequilíbrio no patrimônio do ente público, principalmente, e, o que é mais comum nos dias atuais, se esses investimentos forem financiados com recursos decorrentes de endividamento de longo prazo.

Petri (1987, p. 78), um dos pioneiros a abordar o tema, afirma que:

Este capítulo vai enfocar problema relacionado com o surgimento sistemático de passivo real a descoberto, no setor público, em decorrência de as obras públicas na maioria não serem ativadas, por constituírem bens de uso comum do povo e serem suportadas por empréstimos tomados a longo prazo que são registrados no passivo permanente. Esse fato, ao mesmo tempo, provoca distorções no resultado patrimonial do exercício.

Registre-se que o Código de Contabilidade Pública, em seu art. 806, já estabelecia que, exceto quando se exigisse qualquer retribuição pelo seu uso, os bens públicos classificados como “De uso comum do povo” (art. 803, a) não estariam inseridos nas obrigações de inventário avaliativo e escrituração.

Portanto, se for cobrada alguma taxa pelo uso do bem – prática hoje tão comum com a cobrança de pedágios em estradas – a escrituração é obrigatória.

Nada obstante, a Lei n.º 4.320/64 não enfrentou essa importante questão, pois como bem lembra Petri (1987, p. 136):

Todavia, esta última lei [Lei n.º 4.320/64] que revogou todas as anteriores da espécie, porquanto redisciplinou a matéria, não contém qualquer restrição nesse sentido, motivo pelo qual se podem agora tomar decisões sem qualquer limitação de ordem jurídica, e isso deveria ser feito à luz das normas contábeis. Por esse motivo, desde já se pode concluir pela ativação de todos os bens públicos, desde que tenham representado uma aplicação de recursos financeiros, presente ou futura, por parte do Estado.

Os investimentos nesses tipos de bens devem figurar no Ativo Imobilizado (Ativo não Circulante), em grupo especial. Esse procedimento já é utilizado em outros países, como, por exemplo, na Espanha, onde esses bens são classificados em subgrupo do Ativo Imobilizado, denominado de “Imóveis Destinados ao uso Geral”, conforme Crespo (1995, p. 80).

Consoante o Plano de Contas de Contabilidade Pública aplicado na Espanha, existem as inversões destinadas ao uso geral. Os bens que integram esse grupo de contas contábil são elementos tangíveis, constituem um dos produtos derivados da atividade dos entes públicos e se caracterizam por serem colocados à disposição dos cidadãos, representando, desse modo, a transferência de um benefício à sociedade.

Esses bens devem atender às seguintes características:

- estarem sob o domínio público;
- estarem juridicamente sob a tutela do ente público, não obstante se tratar de bens destinados ao uso geral;
- terem sido realizados com recursos orçamentários ou terem sido recebidos de outra entidade pública ou privada, em se tratando de infraestrutura;
- terem vida útil que ultrapasse um exercício econômico;
- serem utilizados diretamente por todos os cidadãos, sem nenhuma restrição, a não ser as derivadas do uso.

O Quadro de Contas, que é parte integrante do citado Plano de Contas de Contabilidade Pública, apresenta os seguintes itens:

GRUPO 2. IMOBILIZADO

- 20. Inversões Destinadas ao Uso Geral.
- 200. Terrenos e bens naturais.
- 201. Infraestruturas e bens destinados ao uso geral.
- 202. Bens comuns.
- 205. Inversões militares em infraestrutura e outros bens.
- 208. Bens do patrimônio histórico, artístico e cultural.

Outro não é o entendimento em Portugal, pois o Plano de Contabilidade Pública, aprovado pelo Decreto n.º 232, de 3 de setembro de 1997, apresenta a classe n.º 4 – Imobilizações, que, entre outras, inclui os bens de domínio público.

A ausência de contabilização desses tipos de bens pode determinar, como já descrito, que as demonstrações contábeis não representem adequadamente a situação patrimonial e ainda pode originar um passivo a descoberto, na hipótese de o bem ser construído ou adquirido com recursos de financiamento.

Esse problema, nos dias atuais, assume uma conotação mais relevante, pois, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), consoante se depreende do art. 4º, § 1º e § 2º, o Anexo de Metas Fiscais deve integrar o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e deve apresentar, entre outros itens, a evolução do patrimônio líquido nos últimos três exercícios. Portanto a apresentação de Passivo Real a Descoberto ou de Patrimônio Líquido Negativo, sem a devida explicação, pode prejudicar, ou até mesmo comprometer, a análise da gestão fiscal.

Essa preocupação com o Passivo a Descoberto não é nova. Conforme as notas taquigráficas das “Aulas de Técnica Fiscal e Contabilidade Pública”, publicadas em 1939, por Relifeld (apud PETRI 1987, p. 97), observa-se:

Este balanço de 1936 apresenta a conta Passivo a Descoberto, com um saldo de 336 mil e tantos contos.

Que significa isso?

[...]

Essa situação, em se tratando do Estado, não tem a importância que a primeira vista parece ter.

Se se trata de um comerciante, de um industrial, realmente que a situação seria muito grave. Seria uma situação de insolvência.

E arremata Petri (1987, p. 98):

[...] o problema é bastante antigo, já tendo por muito tempo constituído motivo de grande preocupação por parte dos profissionais da área, mas que atualmente encontra-se no Brasil no estágio de total indiferença por parte dos estudiosos do assunto, o que, a nosso ver, constitui um desafio, merecendo por isso um esforço no sentido de ser encontrada uma solução adequada, restabelecendo-se assim o significado que realmente deve ter o Balanço Patrimonial para o Setor Público.

Ao nosso ver, o Balanço Patrimonial deve mostrar o potencial da entidade em termos de prestação de benefícios para a coletividade e ser um extrato da adequada gestão dos recursos. Mas isso exige um embasamento teórico adequado e ao mesmo tempo deve significar uma solução definitiva para o problema.

Razão assiste ao citado autor, pois a Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem o objetivo, entre outros, de mostrar a capacidade de o ente público prestar e continuar prestando serviços.

O fato de os bens de uso comum serem inalienáveis ou não serem de uso específico do Estado, já que são de uso comum da coletividade, não é relevante, pois a questão aí é contábil e não jurídica.

De fato, alguns desses tipos de bens são decorrentes de intervenções do ente público (investimentos) e se constituem em ativos duráveis que possibilitam ao ente a prestação de benefícios de caráter social e econômico à sociedade, até mesmo em função da obtenção de receitas, quando da cobrança de taxas ou de pedágios pelo poder público, como atualmente sói ocorrer. Outro aspecto a ser considerado é que, se não for efetuado o registro no ativo, ocorrerá, com certeza, desequilíbrio na equação patrimonial, como será evidenciado.

3 Mensuração dos bens de uso comum

Mas como mensurar e contabilizar estes bens de uso comum? Esse é o desafio para o profissional da Contabilidade aplicada ao Setor Público, uma vez que, nos registros de atos e fatos contábeis, o valor a ser considerado será sempre o valor original, ou seja, o registro deverá considerar o valor pelo qual o bem foi adquirido, sendo necessárias avaliações periódicas para

fechamento dos balanços anuais, para que não sejam escriturados valores irreais.

No caso dos bens de uso comum, em sua maioria, não se tem um valor de aquisição, nem se sabe ao certo o valor gasto para construí-los, em face do tempo decorrido desde as suas construções. Muitos deles já existem há tempos remotos e, no máximo, se obtém valores de possíveis reformas ou manutenções. Daí a necessidade de estudos criteriosos para se encontrar um valor justo para a escrituração do bem, obedecendo-se ao Princípio da Prudência, que determina, em resumo, a adoção do menor valor para os componentes do ativo.

A NBC T 16.10 preconiza que a mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, pelo valor de aquisição ou pelo valor de produção e construção.

Na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas, ou seja, deverá utilizar critérios bem claros para inserção do bem no patrimônio da entidade, realizando avaliações a partir de procedimentos técnicos que considerem todos os aspectos do bem, para que o valor incorporado seja o valor justo e não esteja fora da realidade local.

Além disso, quando o bem já estiver devidamente escriturado, os gastos realizados para sua manutenção ou reformas somente deverão ser acrescidos ao valor do bem quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços.

Esses possíveis benefícios futuros podem ser descritos, por exemplo, como a reforma de estradas para geração de mais tributos, melhorias em bens que venham a contribuir para valorização de imóveis particulares, ou que venham a contribuir para o aumento do comércio local ou até mesmo para a vinda de novos comércios. Isto é, despesas que trarão de alguma forma benefícios financeiros ou que gerem serviços.

O registro desses bens, num primeiro momento, ocorrerá para aqueles investimentos realizados no exercício. Posteriormente, e de maneira sistemática, para os bens já existentes, de forma a refletir adequadamente o patrimônio, gerando um ajuste do exercício anterior, pois ocorre somente a entrada do bem, sem a saída de recursos financeiros. Essas incorporações iniciais irão gerar variações com acréscimos no Patrimônio Líquido. Elas não devem

ser tratadas como doações, mas sim como ajuste, em face de mudança de critério contábil.

4 contabilização

1) Registro de um bem de uso comum já existente, pelo valor de R\$ 100.000,00.

Sistema Patrimonial:

Patrimônio Líquido –Ajuste de Exercício Anterior	Bens Imóveis
100.000 (1)	(1)100.000

O ingresso do bem já existente não afeta o Sistema Orçamentário. Por isso, seu registro somente é feito no Sistema Patrimonial/Financeiro, gerando um ajuste e impactando diretamente no Patrimônio Líquido da entidade pública.

2) Reforma de um bem de uso comum por R\$ 30.000,00 (Ou construção de um novo bem).

Sistema Orçamentário:

Crédito Disponível Capital	Execução da Despesa Capital
(2)30.000	30.000 (2)

Sistema Financeiro/Patrimonial:

Banco	Bens Imóveis
30.000(2)	(2) 30.000

Assim, a reforma de uma ponte impacta o Sistema Orçamentário, sendo uma despesa que irá agregar valor ao patrimônio. Contudo gerará somente uma variação patrimonial qualitativa, ou seja, não aumentará nem diminuirá o patrimônio, pois houve somente uma permuta: a saída de recurso em contrapartida à reforma da ponte, agregando o mesmo valor ao bem de uso comum.

Considerações finais

Nesse contexto de inovação, as Normas Brasileiras de Contabilidade, de forma convergente aos padrões contábeis internacionais, representam uma oportunidade de aprendizagem, de mudança cultural para os contadores e para os gestores públicos reverem os paradigmas nas suas organizações. As recentes mudanças decorridas da aprovação das NBC T – SP têm causado impacto nos paradigmas contábeis, contudo é um momento singular para a Contabilidade Pública inovar e fazer a diferença.

Com a harmonização das práticas contábeis brasileiras no setor público, aumentou o enfoque no patrimônio da entidade, diminuindo o aspecto orçamentário. A adoção obrigatória do registro dos bens de uso comum, nada obstante a necessidade de adaptação de alguns dispositivos legais vigentes, é perfeitamente compatível com os padrões internacionais de contabilidade no setor público

Com esse advento, os bens de uso comum, que absorveram ou absorvem recursos públicos em sua construção, reforma ou manutenção, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser mensurados e incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração, ou seja, deverão constar, de fato, no patrimônio da entidade, colocando em evidência a realidade expressa nas demonstrações contábeis do setor público.

Referências

ANADRADE, N. A. **Contabilidade pública na Gestão Municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas.2008. 144 p.

ARAÚJO, I. P. S. **Introdução à contabilidade**. Salvador: 2002. 214 p.
 _____. **Redescobrimdo a Contabilidade Governamental**. Salvador: Renovar, 2004. 399 p.

_____. ARRUDA, D. G. **Introdução à contabilidade governamental**. Salvador: Zênite, 1999. 450 p.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 5.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012. 795 p. (Série Manuais).

CRESPO, M. Á. **Contabilidad pública**. Madrid: Mc Grawhill, 1995, 525p.
 GAGLIANO, P. S.; PAMPLONA FILHO, R. Novo Curso de Direito Civil. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 1 v.

KOHAMA, H. **Balancos Públicos**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas.1999. 98 p.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 5. ed. São Paulo: Atlas.1996. 388 p.

PETRI, N. **A lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos**. 1980. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo. 186 f.

_____. **Análise de resultados no setor público**. 1987. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1987. 215 f.

_____. **Controle orçamentário e financeiro nas entidades governamentais**. [mensagem pessoal] Mensagem recebida por <nepet@terra.com.br> em 3 nov.2003.