

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

JOSÉ SÍLVIO BORN

**MODELO DE IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS APLICÁVEIS ÀS
ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO**

Porto Alegre

2016

JOSÉ SÍLVIO BORN

**MODELO DE IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS APLICÁVEIS ÀS
ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Economia. Mestrado Profissional, área de concentração: Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt.

Porto Alegre

2016

CIP - Catalogação na Publicação

Born, José Sílvio

Modelo de identificação e classificação de ativos aplicáveis às entidades do setor público / José Sílvio Born. -- 2016.
59 f.

Orientador: Paulo Schmidt.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, BR-RS, 2016.

1. Bens. 2. Bens públicos. 3. Ativos. 4. Registro. 5. Evidenciação. I. Schmidt, Paulo, orient.
II. Título.

JOSÉ SÍLVIO BORN

**MODELO DE IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS APLICÁVEIS ÀS
ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Economia. Mestrado Profissional, área de concentração: Controladoria.

Aprovada em: Porto Alegre, 18 de fevereiro de 2016.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Paulo Schmidt – Orientador
UFRGS

Prof. Dr. Ariel Behr
UFRGS

Prof. Dr. José Luiz dos Santos
UNIFIN

Prof. Dr. Paulo Roberto Pinheiro
UNIFIN

RESUMO

O setor público brasileiro tem grande influência na economia, considerando o volume de tributos que arrecada e também pelo volume de bens públicos que administra, os quais, em matéria contábil, em parte, representam ativos patrimoniais. Este trabalho teve como objetivo propor um modelo de identificação e de classificação de Ativos para as entidades do setor público, harmonizando os conceitos constitucionais, legais e normativos, especialmente com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis ao Setor Público. Procurou-se evidenciar a possível convergência de conceitos de Ativos para entidades do setor público, as definições de bens da União e dos Estados, assim definidos no artigo 20 e 31 da Constituição Federal de 1988, bem como a convergência de conceitos de Ativos de entidades setor privado para com os de bens públicos. Para tanto, realizou-se uma revisão bibliográfica quanto à conceituação de bens, de bens públicos, de ativos e do patrimônio público, previstas nos diversos regramentos constitucionais e legais do país e na literatura. O trabalho resultou na identificação das diversas classes de ativos públicos, na estruturação de um modelo de identificação e classificação dos bens, com exemplos de utilização, visando a facilitar e qualificar os procedimentos de registro e o relevo dos bens públicos. O que, o caso, poderá ser útil para o entendimento dos eventos contábeis relacionados à identificação e sua classificação.

Palavras-chave: Bens. Bens públicos. Ativos. Registro. Evidenciação.

ABSTRACT

The Brazilian public sector has great influence on the economy, considering the amount of taxes it collects, and also by the volume of public goods that manages, which in accounting matters partly represent corporate assets. This study aimed to propose a model for the identification and classification of assets for the public sector entities, harmonizing the constitutional, legal and regulatory concepts, especially with the Brazilian Accounting Standards applicable to the Public Sector. It was essayed to evidence the possible convergence of Assets concepts for public sector entities to the (União) Federal Government and States assets definitions, as delineated in the Article 20 and 31 of the 1988's Federal Constitution and the convergence of assets concepts of entities from private sector towards public goods. For that a literature review was conducted on the concept of goods, public goods, assets and public property, under the various constitutional and legal specific regulations of the country and in the literature. The work resulted in the identification of several classes of public assets and in the structuring of a model for identification and classification of goods, with examples of use, in order to facilitate and qualify registration procedures and disclosure of public goods, which could be useful for the understanding of accounting events related to their identification and classification.

Keywords: Goods. Public Goods. Assets. Registration. Disclosure.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	PROBLEMÁTICA	10
2.1	OBJETIVOS	10
2.1.1	Objetivo geral	10
2.1.2	Objetivos específicos	10
2.2	JUSTIFICATIVA	10
3	METODOLOGIA	12
4	REFERENCIAL TEÓRICO	14
4.1	PATRIMÔNIO PÚBLICO	14
4.2	REQUISITOS PARA QUE UM BEM SEJA CONSIDERADO UM ATIVO ³³	
4.2.1	Geração de fluxo de caixa	33
4.2.3	Origem em evento passado	36
4.3	RETROSPECTIVA HISTÓRICA E LEGISLAÇÃO ATUAL	37
4.4	ALCANCE JURÍDICO DO PATRIMÔNIO	41
4.5	PATRIMÔNIO COMO FUNDO DE VALORES OU CONJUNTO DE BENS	42
5	AS DIVERSAS CLASSES DE ATIVOS PÚBLICOS	44
5.1	QUANTO À ORIGEM DO BEM	44
5.2	QUANTO À NATUREZA ECONÔMICA ORÇAMENTÁRIA DA APLICAÇÃO DO RECURSO	44
5.3	QUANTO AO INÍCIO DO USO DO BEM	44
5.4	QUANTO À VIDA ÚTIL DO BEM	44
5.5	QUANTO À NATUREZA FÍSICA DO BEM	45
5.6	BENS PÚBLICOS QUANTO AO GÊNERO	45
5.7	QUANTO AO OBJETO DA CONTABILIDADE PÚBLICA	45
5.8	QUANTO À LIQUIDEZ	46
5.9	QUANTO À EXIGÊNCIA DE LEI PARA ALIENAÇÃO	46
5.10	QUANTO À NATUREZA DOS ATIVOS	47
5.11	BENS QUANTO À UTILIDADE	47
5.12	QUANTO À ESFERA DE GOVERNO	48
6	MODELO DE IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS ÀS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO	49

7	EXEMPLOS DE USO DO MODELO	52
7.1	ANÁLISE DAS RESPOSTAS DO EXEMPLO 1, ANTE A SUGESTÃO DO AUTOR	52
7.2	ANÁLISE DAS RESPOSTAS DO EXEMPLO 2, ANTE A SUGESTÃO DO AUTOR	53
7.3	ANÁLISE DAS RESPOSTAS DO EXEMPLO 3, ANTE A SUGESTÃO DO AUTOR	54
7.4	ANÁLISE DOS DADOS	54
8	CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
	REFERÊNCIAS	57

1 INTRODUÇÃO

A evidenciação do patrimônio público por intermédio da contabilidade está regrada por diversas leis e resoluções. Esse regramento é necessário para haver um padrão aplicável a todos os entes públicos de forma a não deixar dúvidas, a nenhum dos interessados, quanto ao seu conteúdo, significado e abrangência para bem representar a síntese patrimonial.

As demonstrações contábeis consolidadas do setor público (União, Estados e Municípios) no ano de 2011, apresentaram um Ativo total de R\$ 5,134 trilhões. Apresentaram, ainda, um montante de R\$ 8 trilhões em variações patrimoniais aumentativas. Para fins de comparação, o valor do PIB do Brasil em 2011 atingiu R\$ 4,1 trilhões. Assim, o montante de ativos contabilizados nos entes da federação é maior que toda a renda nacional produzida no ano.

As normas contábeis aplicadas ao setor público, efetivadas a partir de 2009, trouxeram novos atores na evidenciação do patrimônio público, pois, até então, este era evidenciado restritamente pelo determinado na Lei 4.3420/64.

A partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis ao Setor Público (NBCASP) a evidenciação do patrimônio público aproxima-se quanto à metodologia, às normas de evidenciação das sociedades civis (CFC, 2012a). As referidas normas não revogam a legislação anterior, mas estabelecem novas formas de apresentação das informações, introduz conceitos de ativos patrimoniais e novas classificações desses ativos, bem como estabelece as categorias de bens que podem ser contabilizados como integrantes do patrimônio público e bens que, mesmo integrando o patrimônio público, conforme determinação constitucional, não devem ser, segundo a norma, contabilizados.

Dentre os bens não contabilizáveis, estão os definidos os de uso comum como rios, lagos etc. Esses bens, pertencentes à União e aos Estados, contém todas as riquezas naturais do país, exploráveis economicamente, como a água, os peixes, o petróleo, os minerais, o gás, a diversidade da flora que propicia novos químicos na produção de remédios, perfumes e utilidades, a diversidade animal com suas características de utilidade, o uso dos ventos, da insolação ou das marés para produção de energia, ou simplesmente os atributos estéticos como as paisagens que levam turistas a admirá-los, a exemplo dos cânions, dos montes cobertos de neve, dos pantanais, do ambiente submarino.

É possível evidenciar que, embora não contabilizáveis, são bens cujo direito de exploração e os produtos da sua exploração possuem valor de mercado, a exemplo do direito de exploração de áreas para descoberta de jazidas de petróleo, do direito de uso de áreas ventosas para produção de energia eólica, do direito de pesca, do direito de caça, do direito de cultivar ou de criar espécies. Todo esse patrimônio, por definição, não é evidenciado pela contabilidade.

Entre os bens de uso comum contabilizáveis, ainda, encontram-se estradas, ruas, praças, redes de saneamento etc. No entanto, segundo a norma, não são passíveis de depreciação, dado que não possuiriam vida útil econômica determinável. Levando em conta que, até então, esses bens não eram registrados no Ativo, restará a necessidade de, primeiramente, inventariá-los, depois lhes atribuir valor e contabilizá-los. Já os bens que estão em produção os mesmos serão registrados segundo os gastos necessários.

Segundo a Lei 4.320, os Ativos estão classificados em dois grupos distintos: aqueles que podem ser movimentados e consumidos, independente de autorização legal, e os ativos que só podem ser movimentados ou alienados por autorização legal. Trata-se, pois, de conceitos que não se comunicam com os estabelecidos pelas NBCASP (CFC, 2012a). Não acolhidos nem pela Constituição Federal de 1988, nem pelas normas de contabilidade como bens, estão o conjunto de normas legais da União, Estados e Municípios, os quais são verdadeiros bens intangíveis, porque representam metodologias de gestão que se traduzem em resultado econômico para os entes federados, a exemplo das leis de tributação, as quais, se não existissem, não carregariam recursos para o Estado.

Ao observar as demonstrações contábeis da União do ano de 2011, verificou-se que a conta do ativo imobilizado, bens imóveis, apresenta um valor de R\$ 134 bilhões e a conta intangíveis apresenta um saldo de R\$ 459 bilhões. Entretanto, conforme se observa, a composição desses ativos não leva em conta inúmeros bens assim definidos no artigo 20 da Constituição Federal.

É de se refletir se o valor real desses ativos, deduzidos dos passivos, correspondem ao valor de R\$ 979 bilhões de patrimônio líquido representando adequadamente o valor líquido dos Ativos do setor público nacional, considerando sua composição e diferenças conceituais entre o que estabelece a CF e o regramento infraconstitucional.

A ausência de característica que possibilite a avaliação de certos bens, necessariamente, faz com que deixem de ser informados nas demonstrações contábeis, especialmente nas notas explicativas, e em quanto essa ausência altera, ou distorce, o valor dos ativos e do patrimônio.

2 PROBLEMÁTICA

Por isso, pretende-se responder a seguinte pergunta: a Identificação e a classificação de Ativos aplicáveis às entidades do setor público estão harmonizados com os conceitos constitucionais, legais e normativos, especialmente no tocante às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) (CFC, 2012a).

2.1 OBJETIVOS

Neste capítulo serão definidos os objetivos geral e específicos a serem alcançados com este trabalho.

2.1.1 Objetivo geral

Propor um modelo de identificação e de classificação de Ativos aplicáveis às entidades do setor público, harmonizando os conceitos constitucionais, legais e normativos, especialmente no tocante às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) (CFC, 2012a).

2.1.2 Objetivos específicos

- a) Evidenciar a convergência de conceitos de Ativos para entidades do setor público de acordo com as definições de bens da União e dos Estados, assim definidos no artigo 20 e 31 da CF de 1988;
- b) destacar a correspondência de conceitos de Ativos de entidades setor privado com os de bens públicos definidos no artigo 20 e 31 da CF de 1988.

2.2 JUSTIFICATIVA

O setor público brasileiro arrecada tributos no valor de R\$ 8 trilhões e administra bens no valor de R\$ 5 trilhões, apresenta dívidas em valores medíveis

comparativamente com o PIB, equivalentes a R\$ 4,2 trilhões, possui bens de natureza estratégica, a exemplo do subsolo. No entanto, apresenta extrema dificuldade em evidenciar não só suas receitas, mas especialmente o valor do patrimônio público.

A comunidade contábil e os órgãos governamentais encarregados da evidenciação das contas públicas, sob o aspecto contábil, vêm efetuando relevante esforço para qualificar as informações, especialmente as peças contábeis mais conhecidas. No entanto, como foi demonstrado, há diversas lacunas de natureza conceitual que, aplicadas em regras de contabilidade, podem causar distorções na evidenciação do patrimônio público em prejuízo, ao entendimento das contas nacionais e, em grau mais elevado, ao seu controle e ao processo decisório que se relaciona a esse tema.

Uma das ações levadas a efeito pelo legislador nacional, estabelece a obrigatoriedade de consolidar balanços do ente público, conforme o artigo 51 da Lei complementar 101, de 04 de maio de 2000:

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público. (BRASIL, 2000).

O setor público, entretanto, é composto por entidades de natureza jurídica privada e de entidades de natureza jurídica pública que, por princípio, possuem natureza distinta, não só no seu funcionamento, mas também na composição do patrimônio.

As Legislações, bem como as normas complementares aplicáveis ao patrimônio público, suscitam dúvidas sobre o significado, o conteúdo e a equivalência dos termos saldo patrimonial e patrimônio líquido. Daí a razão de estudo mais aprofundado.

O artigo 20 da Constituição Federal atribui o significado muito mais abrangente aos bens que lhe são próprios, que o significado de Ativos determinado pela NBCASP, que, no caso, estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao setor público.

3 METODOLOGIA

Gil (2006) define método como caminho para chegar a determinado fim, método científico como procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento.

A metodologia utilizada será a pesquisa em material bibliográfico, na legislação aplicável e na sua normatização. A primeira etapa tem o intuito de esclarecer o que é definido pela doutrina, por força de lei e por força de regulamentos.

A pesquisa de normas demonstra se essas estão aderentes à legislação e aos conceitos doutrinários. O universo da pesquisa se limita aos bens e conceitos aplicados no Brasil, sobre esses elementos da composição patrimonial do ente público.

A segunda etapa consiste em, após levantados esses parâmetros e indicativos, comparar e identificar convergências e divergências existentes entre os conceitos e conteúdos que tratam do patrimônio das entidades públicas e das entidades privadas.

Em seguida, prevalece a proposição do modelo de identificação e de classificação de Ativos aplicável às entidades do setor público, harmonizando os conceitos constitucionais, legais e normativos, especialmente no que diz respeito as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis ao setor público.

Trata-se de uma pesquisa explicativa, pois o tema, ao figurar como objeto de estudos por parte de pensadores da área contábil, está sujeito a forte regramento legal e normativo. Frisa-se que, embora possam ser usados elementos quantitativos como suporte ao entendimento do tema, a exemplo do uso de demonstrações contábeis de entidades públicas e privadas, essencialmente se trata de metodologia qualitativa, que visa a esclarecer os conceitos que dão suporte a estruturação das demonstrações contábeis, especialmente na definição de Ativos.

A pesquisa bibliográfica busca, tanto quanto possível, o entendimento dos estudiosos sobre os conceitos de Ativo e sua composição. A pesquisa de legislação, por sua vez, tende a esclarecer o que a lei define a respeito de Ativo e de patrimônio líquido e qual é o tratamento a ser dado a esses elementos. Conforme exposto no quadro em destaque:

Quadro 1 – Planejamento da Pesquisa

Item a ser pesquisado	Fonte de consulta
a) Pesquisa dos conceitos doutrinários.	Livros, periódicos, artigos em sítios da internet.
b) Pesquisa da legislação nacional para entidades públicas e privadas.	Constituição Federal, Lei 4.320, Lei 6404, Código Civil, Lei complementar 101
c) Pesquisa da normatização nacional para entidades públicas e privadas.	Resoluções da Secretaria do Tesouro Nacional.
d) Pesquisa da composição de ativos e patrimônio líquido constantes em demonstrações contábeis de entes públicos.	Demonstrações contábeis consolidadas da União e das contas Nacionais.
f) Análise da aderência entre os conceitos doutrinários, da legislação e das normas nacionais.	O material compilado nos itens a até “d”.
g) Conclusão acerca da pergunta que norteia a dissertação.	O material compilado, após análise do item “f”.
h) Proposição de um modelo de classificação de Ativos para o Setor Público	O material compilado, após análise do item “g”.

Fonte: elaboração própria (2015).

4 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo trata da identificação das fontes teóricas e das normas legais que dão suporte à identificação e classificação dos bens públicos.

4.1 PATRIMÔNIO PÚBLICO

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 20, estabelece que são bens da União vários bens naturais, todos eles com potencial de exploração econômica. No art. 26, evidencia que também pertencem aos estados, vários bens naturais, todos eles com potencial de exploração econômica. Do mesmo modo, no art. 216, esclarece o que são os bens de natureza cultural. O parágrafo 2º do art. 80, determina que o Poder Executivo poderá destinar ao Fundo a que se refere este artigo outras receitas decorrentes da alienação de bens da União.

O Código Civil Brasileiro, Lei 10.406/2002, define o que são os bens públicos no seu Capítulo III, artigos 98 a 103. Além de conceituar, especifica, como adiante se observa:

Art. 98. 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.

Art. 99. São bens públicos:

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;

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.

Parágrafo único. Não dispondo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

Art. 100. 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.

Art. 101. Os bens públicos dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei.

Art. 102. Os bens públicos não estão sujeitos a usucapião.

Art. 103. O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem. (BRASIL, 2002).

Segundo as NBCASP (CFC, 2012a), o objeto da contabilidade pública é o patrimônio público, assim se manifestando:

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público.

Define também o que é patrimônio público, ou seja:

O 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 ou 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.

Assim, pode-se concluir a partir de uma primeira leitura, que a contabilidade tem por objeto a evidenciação do patrimônio público, sendo que uma parte desse patrimônio é constituída de bens públicos, que são definidos na Constituição Federal. A técnica contábil também estabelece que os bens serão registrados no Ativo, tanto pela sua natureza, quanto pela regra de que no passivo são registradas as obrigações.

Segundo as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, (INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2010, p. 182):

Ativos fornecem meios para as entidades realizarem seus objetivos. Os ativos que são usados para entregar bens e serviços de acordo com os objetivos da entidade, mas os quais não geram diretamente fluxos de caixa líquidos são geralmente descritos como “potencial de serviços”. Ativos que são usados para gerar fluxos de caixa líquidos são geralmente descritos como “benefícios econômicos futuros”. Para abranger todos os propósitos aos quais os ativos podem servir, esta Norma usa o termo “benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços” para descrever as características essenciais dos ativos.

A Secretaria de Patrimônio da União – SPU (2016), em seu site (<http://patrimoniode todos.gov.br/>) esclarece o que é, segundo seu entendimento, o que compõe o patrimônio da União, no serviço de dúvidas frequentes:

Fazem parte do patrimônio da União os prédios públicos de uso da Administração Pública, as unidades de conservação ambiental federais, as reservas indígenas, o mar territorial, os terrenos e acrescidos de marinha e

marginais, as ilhas oceânicas, os potenciais de energia elétrica, os recursos minerais, as cavidades naturais subterrâneas e os sítios arqueológicos e pré-históricos, e quaisquer outros bens que a União adquira. Os bens da União estão dispostos no art. 20 da Constituição Federal.

Na sequência, a SPU responde a pergunta: Quanto este patrimônio representa em termos financeiros? Destaca-se, então, que os imóveis de uso especial somam R\$ 177 bilhões e os imóveis de uso dominial somam R\$ 14 bilhões. Observa-se que a resposta não atende a pergunta, visto que limita-se a informar valores para imóveis de uso especial e dominial. Quanto à responsabilidade, a SPU assim se manifesta:

A SPU tem a competência de administrar todos imóveis da União. Com a destinação dos imóveis para outros órgãos da administração direta, para os poderes Judiciário e Legislativo Federal, para outros entes federados, a responsabilidade pela gestão do imóvel passa para quem o recebe. Cabe a SPU, a gestão direta dos imóveis dominiais (aqueles que estão em uso por particulares), dos bens de uso comum do povo de responsabilidade federal e os imóveis funcionais destinados ao Poder Executivo.

O encaminhamento jurídico brasileiro, portanto, esclarece o que são bens públicos e sua natureza, bem como sua forma de alienação e responsáveis pela sua administração. Resta agora, ver como as normas contábeis tratam a questão do patrimônio público, para fins de sua evidenciação.

A revogada resolução CFC N.º 1049/12 (CFC, 2012b), assim definia a estruturação do balanço patrimonial das entidades societárias: o Ativo compreende os bens, os direitos e as demais aplicações de recursos controlados pela entidade, capazes de gerar benefícios econômicos futuros, originados de eventos ocorridos.

O Conselho Federal de Contabilidade, mediante a Resolução CFC N.º 1.129/08, especificou a denominação do patrimônio das entidades públicas:

O patrimônio público é estruturado em três grupos: (a) Ativo – compreende os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro. (CFC, 2008a).

Posteriormente, o patrimônio público recebeu nova redação, conforme a Resolução CFC N.º 1.268/09, a saber:

O patrimônio público é estruturado em três grupos: (a) Ativos são 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. (CFC, 2009).

O Ministério do Planejamento, em relatório de evolução patrimonial, do Anexo III, dos Metas Fiscais, da LDO, assim define o patrimônio líquido, quando deveria se manifestar sobre patrimônio:

O Patrimônio Líquido – PL – é composto pelos subgrupos patrimônio/capital, reservas, lucro ou prejuízos acumulados e ajustes de avaliação patrimonial. Em termos monetários, o PL reflete a situação patrimonial líquida, ou seja, representa a diferença entre o Ativo Real e o Passivo Real. (BRASIL, 2010).

O Manual SIAFI (BRASIL, 2012) assim define ativo:

O patrimônio público compõe-se dos seguintes títulos: a) Ativos - são 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.

A Lei 4.320/64, que trata de finanças públicas, estabelece que o balanço patrimonial demonstrará o Ativo Financeiro, o Ativo Permanente, o Passivo Financeiro, o Passivo Permanente e o Saldo Patrimonial. A lei não esclarece o significado de Ativo, porém estabelece nos parágrafos os conceitos:

[...] § 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. (BRASIL, 1964).

A Lei 6.404/76, das sociedades anônimas, alterada pelas Leis 9457/97, 10.303/01, 11.491/09, 11.638/07 e 12.431/11, estabelece que no balanço, as contas serão classificadas nos seguintes grupos: Ativo Circulante, Ativo Não Circulante, Passivo Circulante, Passivo Não Circulante e Patrimônio Líquido. São determinados também os seguintes critérios de classificação, por intermédio dos quais se conclui sua composição:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (Artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – 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;

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (BRASIL, 1976).

A Lei Complementar 101/00, que trata de finanças públicas, requer, no anexo de Metas Fiscais, informação da evolução do patrimônio líquido, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos. A lei não esclarece o significado nem o conteúdo de Ativo. Entretanto, fica evidente que se tratam de bens patrimoniais, como se observa no II, do parágrafo 2º, do artigo 4º: que trata do anexo de Metas Fiscais, da Lei de Diretrizes Orçamentárias: “[...] III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos; [...]” (BRASIL, 2000).

O Código Civil, Lei 10.406/02, estabelece que, dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissa esta, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes. No Art. 1103, ao estabelecer os deveres do liquidante, define nos incisos III e IV o que segue:

[...] III - proceder, nos quinze dias seguintes ao da sua investidura e com a assistência, sempre que possível, dos administradores, à elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo;

IV - ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas; [...] (BRASIL, 2002).

No artigo 1.188, ainda, o balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo. De outra parte, o mesmo código civil apresenta 333 vezes a palavra bens e o Livro II

trata exclusivamente do assunto, apresentando várias classes de bens, inclusive definindo bens públicos.

A Resolução CFC 1.268/09 (CFC, 2009), que aprovou NBC T 16.2, introduziu as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, estabelece que o patrimônio público é estruturado em Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido e que patrimônio líquido é o valor residual dos Ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos. A resolução inova em relação a Lei 4.320/64, tanto em definição quanto em conteúdo.

A Portaria STN Nº 437/2012 (BRASIL, 2012), que instituiu O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, define que um dos elementos que compõe o patrimônio é o “Patrimônio Líquido, Saldo Patrimonial ou Situação Líquida Patrimonial”, tratando as expressões como sinônimos. Determina, ainda, que aquelas expressões correspondem ao “valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos” (BRASIL, 2012). Já no plano de contas, e seguintes, constam os seguintes conceitos:

- a) 1.0.0.0.0.00.00 Ativo - Compreende os recursos controlados por uma entidade como consequência de eventos passados e dos quais se espera que fluam benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros a unidade;
- b) Ativo Circulante - Compreende os ativos que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: sejam caixa ou equivalente de caixa; sejam realizáveis ou mantidos para venda ou consumo dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos primariamente para negociação; sejam realizáveis no curto prazo;
- c) 1.2.0.0.0.00.00 Ativo Não Circulante Compreende o ativo não circulante: o ativo realizável a longo prazo, os investimentos, o imobilizado e o intangível. (BRASIL, 2012, p. 19).

Além da dificuldade observada na definição da composição do Patrimônio Público, a Constituição Federal estabelece conceitos claros e objetivos, com consequências jurídicas e contábeis, que devem nortear a conceituação de ativos, a exemplo da definição dos Bens da união, dos Estados e do Distrito Federal, conforme já visto anteriormente.

Constituição Federal - Art. 20 (BRASIL, 1988). São bens da União:

- [...] I - os que atualmente lhe pertencem e os que lhe vierem a ser atribuídos;
- II - as terras devolutas indispensáveis à defesa das fronteiras, das fortificações e construções militares, das vias federais de comunicação e à preservação ambiental, definidas em lei;

III - os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio, ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limites com outros países, ou se estendam a território estrangeiro ou dele provenham, bem como os terrenos marginais e as praias fluviais;

IV as ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países; as praias marítimas; as ilhas oceânicas e as costeiras, excluídas, destas, as que contenham a sede de Municípios, exceto aquelas áreas afetadas ao serviço público e a unidade ambiental federal, e as referidas no art. 26, II; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 46, de 2005)

V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva;

VI - o mar territorial;

VII - os terrenos de marinha e seus acréscimos;

VIII - os potenciais de energia hidráulica;

IX - os recursos minerais, inclusive os do subsolo;

X - as cavidades naturais subterrâneas e os sítios arqueológicos e pré-históricos;

XI - as terras tradicionalmente ocupadas pelos índios.

§ 1º - É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

§ 2º - A faixa de até cento e cinquenta quilômetros de largura, ao longo das fronteiras terrestres, designada como faixa de fronteira, é considerada fundamental para defesa do território nacional, e sua ocupação e utilização serão reguladas em lei.

Art. 26. Incluem-se entre os bens dos Estados:

I - as águas superficiais ou subterrâneas, fluentes, emergentes e em depósito, ressalvadas, neste caso, na forma da lei, as decorrentes de obras da União;

II - as áreas, nas ilhas oceânicas e costeiras, que estiverem no seu domínio, excluídas aquelas sob domínio da União, Municípios ou terceiros;

III - as ilhas fluviais e lacustres não pertencentes à União;

IV - as terras devolutas não compreendidas entre as da União.

A Constituição Estadual também estabelece quais são os bens do estado, portanto, que compõe o seu patrimônio, independente de serem valorados ou não, de serem fungíveis ou não, de serem de natureza geral ou específica conforme se transcreve:

Art. 7º - São bens do Estado: (Vide ADI n.º 3037/STF)

I - as terras devolutas situadas em seu território e não compreendidas entre as da União;

II - os rios com nascente e foz no território do Estado;

III - as águas superficiais ou subterrâneas, fluentes, emergentes e em depósito, ressalvadas neste caso, na forma da lei, as decorrentes de obras da União, situadas em terrenos de seu domínio;

IV - as ilhas fluviais e lacustres não pertencentes à União, inclusive as situadas em rios federais que não sejam limítrofes com outros países, bem como as situadas em rios que constituam divisas com Estados limítrofes, pela regra da acessão;

V - as áreas, nas ilhas oceânicas e costeiras, que estiverem sob seu domínio, excluídas aquelas sob domínio da União, dos Municípios ou de terceiros;

VI - os terrenos marginais dos rios e lagos navegáveis que correm ou ficam situados em seu território, em zonas não alcançadas pela influência das marés;

VII - os terrenos marginais dos rios que, embora não navegáveis, porém caudais e sempre corredios, contribuam com suas águas, por confluência direta, para tornar outros navegáveis;

VIII - a faixa marginal rio-grandense e acrescidos dos rios ou trechos de rios que, não sujeitos à influência das marés, divisem com Estado limítrofe;

IX - os bens que atualmente lhe pertencem e os que lhe vierem a ser atribuídos;

XI - os inventos e a criação intelectual surgidos sob remuneração ou custeio público estadual, direto ou indireto. (RIO GRANDE DO SUL, 1989).

Por sua vez, o Conselho Federal de Contabilidade, órgão que tem entre suas funções normatizar os procedimentos contábeis a serem adotados pelas entidades públicas e privadas, estabelece o que é patrimônio público para fins contábeis, conforme a NBCT 16.2, Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica - estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.

O patrimônio público é estruturado em três grupos: (a) Ativos são 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; (b) Passivos são 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; (c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268/09). (CFC, 2008).

O mesmo órgão normatizador estabelece conceitos de patrimônio público que merecem ser bem analisadas para verificar sua compatibilidade com os demais conceitos de bens, de ativos, de patrimônio constantes na Constituição Federal e na Legislação infraconstitucional, conforme se transcreve:

NBC T. 16.1, estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por: Campo de Aplicação: espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em: (a) entidades do setor público; e (b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas. (CFC, 2008).

Observa-se que a norma se refere a recursos públicos não especificando a espécie. Assim, se tratam de quaisquer ativos que representem fenômenos contábeis e estejam disponíveis no setor público:

Entidade do Setor Público: órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268/09) (CFC, 2008).

Aspecto interessante, que antecipa a solução de dúvidas quanto aos bens que são objeto da contabilidade e dos que não são objeto da contabilidade pública, ao estabelecer: “Na execução das suas atividades”. Portanto, embora este inciso não trate de bens públicos especificamente, refere-se somente aos bens e valores utilizados na execução de suas atividades. Assim, é de supor que, rios e lagos, por exemplo, mesmo sendo bens naturais e constitucionalmente definidos, que não são utilizados pelo ente público para execução de suas atividades, são bens públicos, em sentido amplo.

É importante analisar também o inciso que conceitua Patrimônio Público, pois parece divergir do inciso que trata da Entidade do Setor Público, no aspecto relacionado ao patrimônio, visto que refere-se a “mantidos ou utilizados pelas entidades”. Portanto, os bens naturais poderiam compor tal escopo:

Patrimônio Público: o 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 ou 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. (CFC, 2008).

Como se observa, além da possibilidade dos bens naturais estarem incluídos no conceito, assim compondo os ativos patrimoniais do ente público, a parte do conceito que estabelece que o bem seja portador ou represente fluxo de benefícios, inclusive futuros é perfeitamente adequado a bens naturais, ainda que em certas circunstâncias sejam de difícil mensuração. E se há dificuldade de mensuração dos benefícios, esta não pode ser utilizada como argumento para a não valoração destes ativos.

O uso da palavra “patrimônio” de forma ampla, portanto, como já visto, também se encontra no inciso que trata de Projetos e ações de fins ideais: “Projetos e ações de fins ideais: todos os esforços para movimentar e gerir recursos e patrimônio destinados a resolver problemas ou criar condições de promoção social.” (CFC, 2009).

Nesse inciso também poderiam estar identificados os bens naturais, especialmente porque todos os bens assim definidos na Constituição Federal, os quais compõem o patrimônio público, conforme definido pela Secretaria do Patrimônio da União, são geridos e destinados a resolver problemas ou criar condições de promoção social, não só de forma direta, mas também mediante regramentos de sua proteção e utilização.

Tal inciso, que trata da conceituação de recursos controlados, observa-se que os define como ativos, portanto, compondo a parte positiva do patrimônio contábil, mesmo que não exista o direito de propriedade do ente público: “Recursos controlados: ativos em que a entidade mesmo sem ter o direito de propriedade detém o controle, os riscos e os benefícios deles decorrentes”. (Incluído pela Resolução CFC nº. 1.268/09) (CFC, 2009).

O aspecto pode estar se referindo a participação em empresas em que não detém a maioria do capital, porém possui controle.

Na continuidade da análise da NBC T 16.2, o inciso 4 contém mais um aspecto que cabe analisar, visto que se refere à gestão dos recursos corriqueiros, aplicados em projetos e atividades e consumidos na realização de serviços ou na produção e oferta de bens, não se referindo a todas as riquezas geradas e bens naturais e imateriais não contabilizados, já evidenciados anteriormente, como se esses não fossem objeto de valoração econômica.

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. (CFC, 2008).

A definição, na referida Norma, de que o objeto da contabilidade aplicada ao setor público é o patrimônio público é perfeita e abrange quaisquer bens que compõe seu patrimônio. Assim sendo, também abrangeriam os bens naturais e imateriais que anteriormente foram definidos como não contabilizáveis:

Já os incisos 6 a 8 dão suporte à ideia de que nenhuma entidade pública e, portanto, nenhum bem público estariam fora do campo da contabilidade pública.

6. A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

7. O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público.

8. As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo: (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais; (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social. (CFC, 2008).

Segundo a NBC T 16.2, Ativos são 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:

Salvo problema de redação, as expressões mantidos ou utilizados não pressupõe a propriedade do bem por parte do ente público, o que contradiz com o princípio da entidade, caso contrário não poderiam ser ativos, mas bens de terceiros em poder da entidade, registrável no subsistema de compensação. (CFC, 2008).

A Lei Nº 556, de 25 de junho de 1850, o antigo código comercial, revogado parcialmente pela Lei 10.406/02, dava a devida importância para a contabilidade como registro dos fatos e do patrimônio do comerciante: “Se a questão for entre comerciantes, dar-se-á plena fé aos livros do comerciante a favor de quem se ordenar a exibição, se forem apresentados em forma regular.” (Artigos Nº 13 e 14) (BRASIL, 1850).

É de observar que, naquela, o código comercial não previa a existência de um patrimônio líquido ou um saldo patrimonial conforme se deduz do caput do item 4, do artigo 10.

4 - a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz móveis e semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito, e outra qualquer espécie de valores, e bem assim todas as dívidas e obrigações passivas; e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer. (BRASIL, 1850).

Observa-se que não há nenhum indicativo da classificação do Ativo nem do Passivo, estando em aberta a estrutura daqueles dois grupos. Posteriormente, o

Decreto-Lei 2627, de 26 de setembro de 1940, tratava de demonstrar o patrimônio da seguinte forma.

Art. 135. O balanço deverá exprimir, com clareza, a situação real da sociedade, e, atendidas as peculiaridades do gênero de indústria ou comércio explorado pela sociedade, nele se observarão as seguintes regras: (Revogado pela Lei Nº 6.404, de 1976).

a) o ativo será dividido em ativo imobilizado, estável ou fixo, ativo disponível, ativo realizável em curto prazo e a longo prazo, contas de resultado pendente, contas de compensação; (Revogado pela Lei Nº 6.404, de 1976)

b) o passivo será dividido em passivo exigível, a longo e curto prazo, e passivo não exigível, neste compreendidos o capital e as reservas legais e estatutárias, e compreenderá também as contas de resultado pendente e as contas de compensação. (Revogado pela Lei Nº 6.404, de 1976). (BRASIL, 1940b).

Neste caso o Ativo e o Passivo não são conceituados, apenas é definida sua composição.

No setor público, a Constituição Federal de 1988 estabelece o que são e quais são os bens pertencentes à união e aos estados.

Assim consta na Constituição Federal de 1988.

Art. 20. São bens da União:

I - os que atualmente lhe pertencem e os que lhe vierem a ser atribuídos;

II - as terras devolutas indispensáveis à defesa das fronteiras, das fortificações e construções militares, das vias federais de comunicação e à preservação ambiental, definidas em lei;

III - os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio, ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limites com outros países, ou se estendam a território estrangeiro ou dele provenham, bem como os terrenos marginais e as praias fluviais;

IV as ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países; as praias marítimas; as ilhas oceânicas e as costeiras, excluídas, destas, as que contenham a sede de Municípios, exceto aquelas áreas afetadas ao serviço público e a unidade ambiental federal, e as referidas no art. 26, II;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 46, de 2005)

V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva;

VI - o mar territorial;

VII - os terrenos de marinha e seus acrescidos;

VIII - os potenciais de energia hidráulica;

IX - os recursos minerais, inclusive os do subsolo;

X - as cavidades naturais subterrâneas e os sítios arqueológicos e pré-históricos;

XI - as terras tradicionalmente ocupadas pelos índios. (BRASIL, 1988).

No primeiro momento, é necessário entender que a União representada a esfera Federal, estando acima da definição de poderes. Entretanto, não abrangendo a totalidade da Nação, pois não contempla as esferas estadual e municipal. Assim,

os bens da União, não são propriedade de um poder em específico, esses apenas neste contexto, são formas de representação. A União é maior, mas é o Poder Executivo Federal o motor e o responsável pelas ações da União.

Quanto aos bens dos Estados, a Constituição estabelece que “incluem-se”, portanto, não limitam conceitualmente, conforme é feito no artigo 20, par a União.

Art. 26. Incluem-se entre os bens dos Estados:

I - as águas superficiais ou subterrâneas, fluentes, emergentes e em depósito, ressalvadas, neste caso, na forma da lei, as decorrentes de obras da União;

II - as áreas, nas ilhas oceânicas e costeiras, que estiverem no seu domínio, excluídas aquelas sob domínio da União, Municípios ou terceiros;

III - as ilhas fluviais e lacustres não pertencentes à União;

IV - as terras devolutas não compreendidas entre as da União. (BRASIL, 1988).

Observe-se que a CF de 1988 não se refere à bens com o sentido conhecido dos ativos das companhias, tangíveis e intangíveis, que em geral são compostos por haveres, créditos de funcionamento, immobilizações necessárias a operação, investimentos e outros. O conceito de bens, atribuído pela Constituição Federal, é mais amplo. Não necessariamente esses bens serão considerados como “Ativos” com o sentido contábil patrimonial.

Para esclarecer este ponto, é necessário analisar a conformação dos bens públicos. Estes são classificados, segundo a destinação, conforme o código civil brasileiro:

Art. 98. 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.

Art. 99. São bens públicos:

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;

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.

Parágrafo único. Não dispondo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

Art. 100. 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.

Art. 101. Os bens públicos dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei.

Art. 102. Os bens públicos não estão sujeitos a usucapião.

Art. 103. O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem. (BRASIL, 1988).

Desta forma, é de se verificar se todos os bens da união e dos estados, conforme estabelecido na CF de 1988, são ativáveis ou não. Os bens de uso especial em geral foram adquiridos ou construídos e foram tratados segundo a lei orçamentária como “Despesa de Capital”. O que já é um motor para serem ativados.

Sendo assim, vários bens de uso especial, a exemplo de estradas e as obras de arte que as compõem, não eram registradas como Ativos. Agora são definidos como bens de infraestrutura ativáveis, embora, para sua construção, sejam consideradas em termos orçamentários como verbas de “Despesas de Capital”, portanto, pela natureza, deveriam ser ativadas.

Os bens de uso comum do povo, dentre eles os bens naturais, aqueles que existem na natureza e fazem parte do território, a exemplo da plataforma oceânica continental, dos lagos, dos rios e florestas com todo o potencial econômico que possuem, não têm sido tratados como Ativos do ponto de vista contábil, nem são sequer objeto de registro.

Os bens de uso comum do povo representam, talvez, o patrimônio mais valioso, sob o aspecto econômico, da União e dos entes Federados, porém não são contabilizados.

As principais razões decorrem de:

- a) inalienabilidade enquanto mantiverem essa condição;
- b) dificuldade de identificar o bem, sua localização, sua área e demais características. Exemplo o continental rio Amazonas;
- c) dificuldade de identificar e de quantificar as riquezas nele contidas, sob as mais diversas formas, tanto orgânicas, quanto minerais, como por exemplo as riquezas contidas na plataforma oceânica continental.

Analisando o desenvolvimento da literatura contábil, a par do desenvolvimento da legislação, destaca-se o esforço para elucidar o significado do Ativo.

Três anos antes da publicação da chamada Nova Lei das Sociedades Anônimas, a Lei. 6404 de 1976, Franco (1973, p. 328), assim definia, no capítulo

que trata da elaboração das demonstrações contábeis, item 11.1 do Balanço Patrimonial:

Com o encerramento das contas de resultado, todas as demais permanecem abertas devem figurar no balanço patrimonial. Aquelas com saldo devedor figurarão no Ativo e as com saldo credor no Passivo, demonstrando assim os bens, os direitos e as obrigações do patrimônio, bem como sua situação líquida, também chamada patrimônio líquido do titular.

A respeito da análise do patrimônio (FRANCO, 1973, p. 30-31) o autor assim se manifesta:

Situação líquida do patrimônio

Genericamente, a diferença entre o ativo e o passivo do patrimônio pode ser chamada de situação líquida, podendo o patrimônio apresentar três situações líquidas: 1ª situação: O ativo é maior que o passivo, resultando em uma situação líquida ativa, também chamada positiva, superavitária ou favorável. Nesta situação, também conhecida por Patrimônio Líquido, é que aparece o capital; 2ª situação: O ativo é menor que o passivo, donde uma situação líquida passiva, também denominada negativa, deficitária ou desfavorável. Nesse caso, todo o capital foi absorvido, havendo ainda um déficit patrimonial chamado de passivo a descoberto; 3ª situação: O ativo é igual ao passivo, donde uma situação nula ou compensada. Nesse caso, o capital foi absorvido e todo o patrimônio pertence a terceiros, pois o total dos bens e direitos é igual ao das obrigações. O aumento da situação líquida positiva, ou a diminuição da situação líquida negativa, acarreta aumento da riqueza do titular do patrimônio; a diminuição na situação líquida positiva ou o aumento na situação líquida negativa resulta em sua diminuição.

Antônio Lopes de Sá e Ana Maria Lopes de Sá (1995, p. 33), em seu Dicionário de contabilidade, atribuíram duas definições para Ativo: “Fundo de valores que representa os investimentos ou aplicações do patrimônio ou do capital das empresas.”.

Bargues (apud Silva, 2011, p. 126) apresenta ativos sob dois aspectos, a saber:

- a) ativos como recursos, ou seja, como meios subordinados a um determinado fim que no âmbito empresarial é a geração de fluxos de caixa positivos, enquanto no setor governamental os benefícios aparecem na forma de serviços (saúde e educação, por exemplo) o que é mais relevante.
- b) ativos como propriedade que modernamente não podem mais estar centrados no aspecto exclusivista da titularidade privada, devendo, portanto, ser reconhecido como um conjunto de direitos os quais os mais importantes são: (i) o direito de sua gestão e tomada de decisões sobre a propriedade; (ii) o direito aos benefícios que podem ser obtidos a partir da propriedade e (iii) o direito de dispor (vender ou destruir) a propriedade.

Para Slomsky (2003, p. 47) para fins de definição quanto a função da conta do Ativo, representa todos os bens que produzem benefícios no presente ou que produzirão no futuro.

Segundo Iudícibus, Marion e Pereira (2003, p. 23) Ativo – Todos os bens e direitos de posse, controle ou propriedade da empresa, mensuráveis monetariamente, que representam benefícios presentes ou futuros para a entidade. Salienta-se que, mesmo não fazendo referência, os autores se referem exclusivamente a Ativo como setor privado, não abrangendo tal conceito o setor público.

Sá e Sá (1983, p. 317), em seu Dicionário de Contabilidade, atribuíram duas definições para Patrimônio Líquido: “resultante da diferença entre os valores componentes do Ativo e das dívidas da empresa”.

Vários autores evitam conceituar Ativos e limitam-se a classificá-lo como a soma das partes Ativo Circulante e Ativo não Circulante. Mauss (2012, p. 126), assim se refere ao patrimônio líquido: “Já o Patrimônio Líquido resulta da diferença entre o ativo (investimentos) e o passivo (obrigações), representando a sobra patrimonial acumulada pelos gestores em toda a existência da entidade, então: Patrimônio Líquido = Bens + direitos – obrigações.”.

Assim, o autor define Ativo como um conjunto de investimentos, permitindo ao leitor supor que somente este tipo de transação – investimento – compõe o referido grupo.

Depois disso, ele conclui: “Por este entendimento, pode-se dizer que o resultado patrimonial corresponde à diferença entre o valor total das variações patrimoniais aumentativas e o valor total das variações patrimoniais diminutivas de um dado período.” (MAUSS, 2012, p. 126).

No capítulo Demonstrações Contábeis Públicas, subitem 5.2, (SÁ; SÁ, 1983, p. 131) o balanço patrimonial (BP), assim se manifesta: “O balanço patrimonial é um relatório contábil que reflete o resultado dos registros e a situação patrimonial estática da entidade naquele momento, em termos do seu conjunto de bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido.”.

Assim sendo, em leitura conjunta das duas afirmativas, conclui-se que, para o autor, Ativo é representado por investimentos, traduzidos em bens e direitos. Em seguida, citando a normativa da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, o autor

apresenta nova definição para o patrimônio líquido. “[...] e) patrimônio líquido: representa a diferença entre o ativo e o passivo da entidade. É a sobra patrimonial ou quanto resta do ativo, após serem pagas todas as dívidas de curto e longo prazo. Dentro dele constam: [...]”. (BRASIL, 2012).

Observa-se que o texto está no presente: “quanto resta do ativo”. Portanto, oferece a ideia de liquidação presente do Ativo e pagamento das dívidas. Logo a seguir, especifica (SÁ; SÁ, 1983, p. 134-135) a sua composição, passando uma ideia de continuidade do ente e não de sua liquidação, a saber:

[...] a) capital social: valores de integralização de capital em outras entidades da administração indireta e que representam a sua participação societária nela e que surgiram na consolidação dos balanços. Ex.: autarquias, fundações etc.; b) reservas de capital: valores que aumentaram o patrimônio da entidade sem terem sido considerados como receita; c) ajustes de avaliação patrimonial: conta que serve de contrapartida para as reavaliações e “impairment” de bens, direitos e obrigações realizadas, para avaliá-los a valor justo; d) reservas de lucros: resultados reservados ao longo do tempo e que não forma distribuídos aos sócios como participação nos resultados. Portanto, são valores reinvestidos no ativo; e) ações em tesouraria: ações das empresas controladas pelo poder público, adquiridas pela entidade, para retirá-las do mercado; f) resultados acumulados: superávit ou déficit acumulado neste exercício e nos anteriores; g) ajustes de exercícios anteriores: lançamentos feitos neste ano, para corrigir erros de anos anteriores.

Ribeiro (2011, p. 150), assim se posiciona:

Na equação fundamental do Patrimônio evidenciada por meio do Balanço Patrimonial, o Patrimônio Líquido representa a Situação Líquida da Empresa, correspondendo à diferença entre o total do Ativo e o total das obrigações, sendo essas obrigações representadas pela soma do Passivo circulante e do Passivo Não Circulante. Representando o capital próprio ou os recursos líquidos do proprietário no grupo do Patrimônio Líquido, encontramos as contas que registram o capital investido na empresa pelos seus titulares, evidenciados na conta Capital Social, bem como os recursos investidos na empresa gerados pelas atividades, seja como reservas, seja positiva ou negativamente como ajustes de avaliação patrimonial ou ainda negativamente como prejuízos acumulados ou representando a saída de recursos para aquisição de ações da própria empresa.

Andrade (1976, p. 274), no capítulo “Balanços nas Aziendas Públicas”, aborda o tema da seguinte forma:

Balanço Patrimonial - Apurados os resultados financeiros e econômicos do exercício, encerradas todas as contas de receita e despesa, de mutações ativas e passivas, variações ativas e passivas, e transferido o resultado obtido para a conta Patrimônio Líquido, segue-se necessariamente o levantamento do Balanço Patrimonial, que constitui a última etapa da

escrita. A conta “Patrimônio Líquido”, ou “Ativo Líquido”, figura no Passivo, indicando um saldo positivo, decorrente do excesso do Ativo sobre o Passivo.

Observa-se a falta de definição conceitual de Ativo, e a limitação à sua composição, ao descrever o que deve figurar no Balanço Patrimonial: “No ativo do Balanço Patrimonial devem figurar todas as contas com saldo devedor, representativas dos elementos que constituem o Ativo Financeiro, Ativo Permanente e o Ativo Compensado.”.

Nesta descrição de composição se observa que o sentido conceitual de Ativo não se encaixa a definição de bem ou parcela de patrimônio, mas a de simples nomenclatura formal de classificação da parte positiva do patrimônio.

No capítulo que trata do patrimônio, sob o aspecto quantitativo (ANDRADE, 1976, p. 61), o autor analisa o patrimônio das aziendas públicas sob o aspecto quantitativo e assim se manifesta sobre a situação líquida: “Situação líquida - diferença entre o ativo e as dívidas da azienda pública. Nas aziendas públicas consideramos a Situação Líquida dentro dos seguintes aspectos: a) Ativo Líquido; b) Passivo Descoberto.”.

Cabe destacar que o autor, em considerações gerais, esclarece a diferença entre os objetivos da azienda que exploram atividades lucrativas e as aziendas públicas:

Ao contrário do que acontece nas aziendas que exploram finalidades lucrativas, isto é, empresa em que o patrimônio é considerado como conjunto harmônico de valores destinados a produzir renditos nas corporações e instituições de fins não lucrativos não há especial consideração pelo maior ou menor valor que os bens patrimoniais, na sua totalidade, possam ter como fonte de produção. Cada componente patrimonial tem existência própria. Nas corporações (União Federal, Estados, distrito Federal e Municípios) predomina a consideração do uso que os bens patrimoniais facultam. Problema mais importante para essas corporações é a questão do equilíbrio financeiro. (ANDRADE, 1976, p. 62-63).

É raro encontrar, na atualidade, esse posicionamento a respeito das aziendas públicas, em distinção às de natureza societária. Mesmo posicionando as diferenças fundamentais entre a natureza dos dois tipos de entidades, o autor alerta:

“O conhecimento do valor do patrimônio que até certo ponto parece secundário não deve ser completamente descurado, porque através dele se medem os resultados da administração.”.

Vê-se que, considerado o já estudado quanto aos normativos emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, o valor do patrimônio, agora merece destaque.

Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 281-283), por exemplo, afirmam que "ativos são essencialmente reservas de benefícios futuros". E mencionam definição do FASB, encontrada em seu referencial conceitual, no SFAC 62: "benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma entidade em consequência de transações ou eventos passados." (GOULART, 2002, p. 6).

Iudícibus, Marion e Pereira (2003, p. 130), destacam três aspectos a serem observados na definição de Ativos:

1. o ativo deve ser considerado à luz de sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle; normalmente as duas condições virão juntas;
2. precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros [...] ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros (fluxos de caixa futuros) para a entidade;
3. o direito precisa ser exclusivo da entidade [...].

Conforme a NBC para o setor público (CFC, 2008), ativo “[...] (a) Ativos são 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; [...]”.

Ora, estes conceitos pressupõem que os ativos resultem em benefícios futuros de natureza econômica, mais precisamente receitas. Estes conceitos também apresentam limitações, pois não estabelecem um limite temporal para a expressão “futuros”, o que acaba por prejudicar o conceito.

Entretanto, em vista que o Estado disponibiliza bens para uso comum sem exigência de contrapartida, a exemplo das ruas, estas trazem benefícios futuros e requerem manutenção. Entretanto, se reveste de uma característica que, de certa forma, inviabiliza a consideração desse bem como ativo, a sua inalienabilidade. Estradas são feitas para durar eternamente, razão pela qual não há muito sentido em fazer previsões de fluxos futuros de caixa, especialmente se não são exploradas economicamente pelo Estado. Se de um lado esses investimentos, não geram fluxos financeiros positivos para a entidade, por outro lado, ninguém tem dúvida de que estradas são bens valiosíssimos, que geram retorno significativo para as comunidades que servem.

Uma estrada federal, não pedagiada, ou seja, administrada pela União, não traz nenhum fluxo futuro de benefícios para este ente, ao contrário, é fonte permanente de gastos e sempre gerará um fluxo de caixa negativo. Então, a natureza desse bem público não se coaduna com o conceito de que “resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”.

4.2 REQUISITOS PARA QUE UM BEM SEJA CONSIDERADO UM ATIVO

Neste capítulo procurou-se identificar os requisitos essenciais para que um bem seja considerado um ativo.

4.2.1 Geração de fluxo de caixa

Os autores definem a contabilidade como a ciência do patrimônio, logo, os bens da União, ativáveis ou não, compõe o patrimônio da União. Salvo se, por não possuírem as características de geração de resultados futuros, alguns bens não comporiam o patrimônio público, o que seria contraditório. Nesse sentido, questiona-se quais são ou podem ser os resultados futuros.

Goulart (2002) em “O conceito de Ativos na Contabilidade: um fundamento a ser explorado”, no documento “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, o IASC (International Accounting Standards Committee) (1989, p. 56-57) destaca o "benefício econômico futuro" como uma característica incorporada aos ativos:

O benefício econômico futuro embutido em um ativo é o potencial de contribuir, direta ou indiretamente, ao fluxo de caixa ou equivalente à caixa da empresa. A expectativa de benefícios econômicos também encontra guarida na definição proposta pelo IASC: Ativo é um recurso controlado pela empresa como resultado de eventos passados e do qual se espera que futuros benefícios econômicos resultem para a empresa.

Neste sentido, os bens de uso comum do povo não se enquadrariam na condição de ativos enquanto estiverem constituídos sob essa condição jurídica. A navegação no Rio Amazonas não traz nenhuma contribuição para o fluxo de caixa da União.

Por outro lado, o rio Amazonas comporia um certo valor “intangível”? Portanto, não integrante da contabilidade? Obviamente é um bem tangível, porque é corpóreo (e muito), não compondo aquele grupo de bens definidos como *goodwill*.

A NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, aprovada pela Resolução CFC 1.137/08, assim normatiza:

Os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional. A mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção (CFC, 2008b).

Observa-se que a referida resolução se manifesta apenas sobre bens de uso comum que demandem recursos públicos. A leitura do artigo 31 indica que a resolução se refere aos bens de uso comum não naturais, os produzidos pela engenharia humana a exemplo das estradas, pontes, praças e etc.

Neste sentido, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (BRASIL, 2012, p. 59), assim estabelece a respeito dos bens de uso comum do povo: “[...] c) Bens de uso comum do povo: pode ser entendido como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público.”.

Observa-se que não há referência aos bens naturais, ênfase nos bens “construídos”, indicando que são aqueles decorrentes da engenharia humana.

Essa definição integraria uma classificação dos “Bens Imóveis” que comporiam o Ativo Imobilizado e este, por sua vez, integraria o Ativo Não Circulante.

Para reforçar a definição de bens ativáveis como sendo produto da engenharia humana, mais adiante o manual esmiúça a questão dos bens de uso comum do povo (BRASIL, 2012, p. 63-65), visto que classifica os bens de uso comum do povo em duas classes. A primeira, esclarece que são bens produzidos e que tem vida útil de muitos anos.

Ativos de infraestrutura: Ativos de infraestrutura são ativos que normalmente podem ser conservados por um número significativamente maior de anos do que a maioria dos bens de capital. Para serem classificados como ativos de infraestrutura, os mesmos deverão ser partes de um sistema ou de uma rede, especializados por natureza e não possuírem usos alternativos. Exemplos desses ativos incluem redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas, calçadões, dentre outros.

A segunda, refere-se a bens de natureza não utilitária:

Bens do patrimônio cultural: Ativos descritos como bens do patrimônio cultural são assim chamados devido a sua significância histórica, cultural ou ambiental. Exemplos incluem monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais. Estes ativos são raramente mantidos para gerar entradas de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para usá-los em tais propósitos. (BRASIL, 2012, p. 63-65).

Essa segunda classificação dos bens de uso comum do povo recebem uma ressalva, indicando que não há obrigatoriedade na ativação desses bens:

O reconhecimento e a mensuração desses ativos são facultativos e podem seguir bases outras que não as utilizadas para os ativos imobilizados. Porém, caso sejam registrados pelo ente, devem ser evidenciados conforme as normas apresentadas neste Manual. (BRASIL, 2012, p. 63-65).

Quanto aos bens de uso comum do povo, existentes na natureza, consta a seguinte instrução: “Ressalta-se que alguns recursos minerais e florestais, tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes, são de difícil mensuração e ainda carecem de normatização específica.” (BRASIL, 2012, p. 63-65).

Deve ter ocorrido um lapso, visto que essa indicação consta dentro do capítulo Bens de uso Comum do Povo. Na verdade, não se tratam de bens, mas de recursos encontrados no ambiente dos bens citados. Desta forma, o ponto é até esclarecedor, pois no que se refere ao bens naturais, estes não serão ativados, mas os recursos existentes nesses bens, quando puderem ser mensurados e houver normatização, poderão ser ativados.

4.2.2 Controle do bem pelo ente público

A legislação brasileira estabelece que os bens da União serão controlados pela Secretaria do Patrimônio da União e estabelece que “a SPU tem a competência de administrar todos imóveis da União. Com a destinação dos imóveis para outros órgãos da administração direta, para os poderes Judiciário e Legislativo Federal, para outros entes federados, a responsabilidade pela gestão do imóvel passa para quem o recebe. Cabe a SPU, a gestão direta dos imóveis dominiais (aqueles que

estão em uso por particulares), dos bens de uso comum do povo de responsabilidade federal e os imóveis funcionais destinados ao Poder Executivo”.

Observa-se que, especialmente a União, possui controle dos referidos bens de uso comum do povo, inclusive os naturais, e tem uma secretaria específica para geri-los.

4.2.3 Origem em evento passado

A restrição da definição de bem ativável pela existência de evento passado, conforme define a Norma NBC T 16.2 (CFC, 2008), não autoriza o surgimento do entendimento de que a posse ou domínio do bem necessariamente decorra de transações comerciais, nem somente de doações.

Quanto ao fato da não contabilização de bens naturais, citando exemplificativamente florestas, rios e mares, apenas refere-se como não contabilizável porque os mesmos não constam do item 30 da NBCT 16.10 especificamente como contabilizáveis, a saber:

30. Os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional. 31. A mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção. (CFC, 2012a).

A leitura atenta do referido item 30 evidencia que ele não exclui a contabilização dos bens de uso comum naturais. Além de não excluí-los, os citados bens enquadram-se no escopo dos bens que, a exemplo de estradas, pontes e praças, também absorvem recursos públicos de forma genérica e específica quanto a sua conservação e preservação.

Outro aspecto quanto à argumentação de que, em relação os bens naturais, “não foram gastos recursos públicos para aquisição, produção ou construção de tais bens” (CARVALHO; CECCATO, 2011, p. 13) demonstra-se incompleta, pois há exemplos na história recente, como a aquisição do Estado do Alaska, à Rússia, pelos Estados Unidos da América do Norte, por US\$ 7,2 milhões. Além disso, mais recentemente, o Acre foi anexado ao território brasileiro mediante compensação financeira de 114 mil libras esterlinas à Bolívia. Conforme a matéria denominada

Tratado de Petrópolis do site da Revista InfoEscola (SANTIAGO, 2015). Esses fatos contrariam frontalmente a afirmação do autor e quaisquer limitações à contabilização dos territórios adquiridos.

4.3 RETROSPECTIVA HISTÓRICA E LEGISLAÇÃO ATUAL

Dom João VI, em 1808, editou uma Carta Régia a partir da qual estabeleceu a obrigatoriedade das partidas dobradas:

Para que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade de minha real fazenda não fique arbitrário à maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servidor criar para o referido erário: - ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida por nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas, como por ser mais clara e que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores. (BRASIL, 1988).

Somente três séculos após a publicação da *Summa de Arithmética*, pelo Frei Luca Bartolomeo Pacioli, é que, no Brasil, foi formalizado o sistema de escrituração por partidas dobradas. Depois disso, mediante o Decreto-Lei Nº 2.416, de 17 de julho de 1940 (BRASIL, 1940a) surge regulamentação para a contabilidade de Estados e Municípios. Entretanto, ainda não havia uma certeza sobre o sistema de partidas dobradas ao estabelecer, conforme fica evidenciado no artigo 21, onde o legislador claudica entre exigir e tolerar: “Art. 21 A escrituração das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á, sempre que possível pelo método de partidas dobradas.”.

Portanto, o legislador definia “sempre que possível”, criou a condição estranha de fazer conviverem dois métodos excludentes de escrituração. Não obstante, mais adiante, no art. 38, observa-se um avanço significativo, inclusive com nomenclatura avançada para a época, conforme vemos:

Art. 38 As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução, e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos para escriturar a conta do patrimônio. (BRASIL, 1940a).

O legislador, com o Decreto 2.416, em 1940 (BRASIL, 1940a) antecipava os fundamentos da Lei 4.320, conforme se verifica nos seguintes comandos legais:

Art. 42 O balanço patrimonial compreenderá:

- 1º, o ativo financeiro;
- 2º, o ativo permanente;
- 3º, o ativo compensado;
- 4º, o passivo financeiro;
- 5º, o passivo permanente;
- 6º, o passivo compensado.

§ 1º O ativo financeiro compreenderá "valores numerários e os créditos movimentáveis, independentemente de autorização legislativa especial, tais como dinheiro, em cofre, depósitos bancários, títulos e valores alienáveis por meio de endosso ou simples tradição manual, etc.

§ 2º O passivo financeiro abrangerá os compromissos exigíveis, provenientes de operações que devam ser pagas independentemente de autorização orçamentária ou créditos, tais como: Restos a Pagar, Depósitos de Diversas Origens, Fundos para o Serviço da Dívida, etc.

§ 3º O ativo permanente compreenderá os bens ou créditos não incluídos no ativo financeiro, tais como: 1º, os valores móveis ou imóveis que se integram no patrimônio como elementos instrumentais da administração e os bens de natureza industrial; 2º, os que, para serem alienados, dependam de autorização legislativa especial;

3º, todos aqueles que, por sua natureza, formem grupos especiais de contas que, movimentadas, determinam compensações perfeitas dentro do próprio sistema do patrimônio permanente ou produzam variação no patrimônio financeiro e no saldo econômico;

4º, a dívida ativa, originada de tributos e créditos estranhos ao ativo financeiro.

§ 5º O passivo permanente abrangerá os débitos não incluídos no passivo financeiro, tais como: 1º, as responsabilidades que, para serem pagas, dependam de consignação orçamentária ou de autorização legislativa especial; 2º, todas aquelas que, por sua natureza, formem grupos especiais de contas, cujos movimentos determinem compensações perfeitas dentro do próprio sistema do patrimônio permanente ou que produzam variações no patrimônio financeiro e no saldo econômico.

§ 5º As contas de compensação do Ativo e Passivo compreenderão as parcelas referentes ao registro de garantias dadas e recebidas em virtude de contratos, aos valores nominais emitidos, etc.

§ 6º Não se incluem entre os valores patrimoniais, para efeito de balanço geral: 1º, os bens de uso comum ou de domínio público, por não possuírem valor de permuta; [...] (BRASIL, 1940a).

Cabe aqui observar que os bens de domínio público, por não possuírem valor de permuta, conforme o Decreto, não deveriam estar inclusos nos valores patrimoniais. Atualmente, a STN entende que os bens de domínio público, são contabilizáveis, a exceção dos bens naturais. O artigo 43 também é esclarecedor, como se verifica:

Art. 43. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas constantes dos parágrafos seguintes:

§ 1º O ativo e passivo financeiros figurarão pelos seus valores reais na data do balanço, convertidos os valores em espécie e os dos débitos e créditos em moeda estrangeira à taxa de câmbio oficial vigente na mesma data.

§ 2º O ativo e passivo permanentes figurarão no balanço da seguinte forma: 1º, os débitos e os créditos, pelos respectivos valores nominais, convertidos, quando em moeda estrangeira, às taxas do câmbio ao par correspondentes.; 2º, os bens móveis e imóveis, pelos seus respectivos valores históricos. (BRASIL, 2012).

Para efeito do item 2, será considerado como valor histórico o constante dos balanços anuais ou o da avaliação dos que, já existentes, vierem a ser incorporados. No caso de alienação, os bens móveis e imóveis deverão ser objeto de nova avaliação para estabelecer seu valor venal.

§ 3º Os valores em espécie e os dos débitos e créditos em moeda estrangeira deverão figurar ao lado das importâncias inscritas em moeda nacional, de acordo com as normas estabelecidas. § 4º As variações resultantes da atualização dos valores em espécie e da conversão dos débitos e créditos em moeda estrangeira às taxas de câmbio estabelecidas nas normas anteriores serão levadas a uma conta de "Conversão de Espécie, encerrada no fim de cada exercício mediante a transferência para a conta de "Patrimônio.

A Lei 4.320/64, que trata de finanças públicas, e está em vigência, estabelece que o balanço patrimonial demonstrará o Ativo Financeiro, o Ativo Permanente, o Passivo Financeiro, o Passivo Permanente e o Saldo Patrimonial.

A Lei não esclarece o significado nem o conteúdo de Saldo Patrimonial. 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. (BRASIL, 1964).

Não se pode confundir o território com o terreno, o solo, o subsolo, as florestas, os rios, lagos e outras particularidades geográficas. O território é inalienável, porém os bens são alienáveis, conforme vários comandos da Constituição Federal.

Art. 81, parágrafo 2º Sem prejuízo do disposto no § 1º, o Poder Executivo poderá destinar ao Fundo a que se refere este artigo outras receitas decorrentes da alienação de bens da União.

Art. 46 – Compete ao Congresso Nacional

XVII - aprovar, previamente, a alienação ou concessão de terras públicas com área superior a dois mil e quinhentos hectares.

Art. 188. A destinação de terras públicas e devolutas será compatibilizada com a política agrícola e com o plano nacional de reforma agrária.

§ 1º A alienação ou a concessão, a qualquer título, de terras públicas com área superior a dois mil e quinhentos hectares a pessoa física ou jurídica, ainda que por interposta pessoa, dependerá de prévia aprovação do Congresso Nacional. (BRASIL, 1988).

Sendo alienáveis, possuem valor econômico e, desta forma, atendem ao atual conceito de Ativo consubstanciado nas Normas Brasileiras de Contabilidade Pública que adiante se analisará com mais detalhe.

A Lei 6.404/76, alterada pela lei 11.491/09, que modifica a Lei das sociedades anônimas, estabelece que, no balanço, as contas serão classificadas nos seguintes grupos: Ativo Circulante, Ativo Não Circulante, Passivo Circulante, Passivo Não Circulante e Patrimônio Líquido. O patrimônio líquido será dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

O texto original da Lei 6404/76, assim tratava classificação patrimonial no balanço patrimonial.

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

- a) ativo circulante;
- b) ativo realizável a longo prazo;
- c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

- a) passivo circulante;
- b) passivo exigível a longo prazo;
- c) resultados de exercícios futuros;
- d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados. (BRASIL, 1976).

Posteriormente, a Lei 11.638/07, assim tratava classificação patrimonial:

- a) ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido;

- b) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

A lei 11.491/09 deu nova redação ao artigo 178, a saber:

Art. 178. § 1º

I – ativo circulante; e

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

§ 2º

I – passivo circulante;

II – passivo não circulante; e

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (BRASIL, 2009).

Observamos uma simplificação na apresentação dos grupos do balanço patrimonial, agora reduzido para dois no ativo e três no passivo. Ainda, o patrimônio líquido sofre alteração onde desaparecem as reservas de reavaliação e surgem os ajustes de avaliação patrimonial e as ações em tesouraria.

A Resolução CFC 1.268/09 (CFC, 2009), que aprovou NBC 16.2, que introduziu as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, estabelece que o patrimônio público é estruturado em Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido.

4.4 ALCANCE JURÍDICO DO PATRIMÔNIO

Todo o patrimônio, público ou privado, está sujeito a vasta gama de regulamentações e exigências, tanto para movimentação, posse, propriedade ou domínio. Sendo a contabilidade a ciência que evidencia o patrimônio e suas alterações, a não evidenciação de todo o patrimônio representa uma lacuna a ser superada.

Dentre as consequências do registro do patrimônio, destaca-se a Lei Nº. 11.101, de 09 de fevereiro de 2005, que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária:

Art. 105. O devedor em crise econômico-financeira que julgue não atender aos requisitos para pleitear sua recuperação judicial deverá requerer ao juízo sua falência, expondo as razões da impossibilidade de

prosseguimento da atividade empresarial, acompanhadas dos seguintes documentos:

I – demonstrações contábeis referentes aos 3 (três) últimos exercícios sociais e as levantadas especialmente para instruir o pedido, confeccionadas com estrita observância da legislação societária aplicável e compostas obrigatoriamente de:

a) balanço patrimonial;

b) demonstração de resultados acumulados;

c) demonstração do resultado desde o último exercício social; [...] (BRASIL, 2005).

Como se observa, é na contabilidade que está o fundamento para a decisão judicial sobre a sociedade em situação de recuperação judicial.

Da mesma forma, na área pública, pode-se destacar a previsão contida na Lei complementar 101, no parágrafo 1º, do artigo 4º que trata da elaboração do anexo de metas fiscais: “[...] III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos; [...]” (BRASIL, 2000).

4.5 PATRIMÔNIO COMO FUNDO DE VALORES OU CONJUNTO DE BENS

Sá e Sá (1995, p. 349), definem o patrimônio como a parte impessoal da azienda, observada sob dois aspectos principais: o quantitativo, como fundo de valores e o qualitativo, como conjunto de bens, débitos, créditos, dotações, etc.

Sveiby (1998, p. 12-13) apresenta um gráfico a partir do qual faz referência ao patrimônio visível dos acionistas, compondo os aspectos financeiros visíveis, junto com as dívidas de curto prazo e com empréstimos de longo prazo. Na coluna da esquerda, apresenta as Ativos tangíveis, compostos por recursos financeiros em espécie, contas a receber e computadores, espaço de escritório. Uma linha horizontal corta as duas colunas e abaixo dessa linha, apresenta o “balanço patrimonial invisível”.

A primeira parte que nos interessa nesse estudo é que o Sveiby (1998) evidencia o “patrimônio visível dos acionistas”, que, por exclusão, vem a ser o patrimônio líquido, uma vez que está separado do grupo dívidas de curto prazo e do grupo empréstimo de longo prazo.

Ao se referir a patrimônio dos acionistas, o autor atribui substância a esse grupo. Portanto, representa um valor em si, é a parte do patrimônio da entidade que pertence aos acionistas e que está visível, ou seja, foi mensurado e registrado no

mundo contábil e pode ser objeto não só de análise, mas também pode o acionista dele dispor, pois é sua propriedade.

Em segundo lugar, o autor trata dos ativos intangíveis não registrados na contabilidade, nem representados no balanço patrimonial, razão pela qual ele diz que existe um balanço invisível, ou seja, uma representação de bens intangíveis e que não possui acolhida na contabilidade, conforme (SVEIBY, 1988 p. 12-13): “O balanço patrimonial invisível até agora apresentado consiste em competência do funcionário e estruturas interna e externa. Esses ativos intangíveis têm uma substancial implicação no financiamento de uma organização do conhecimento.”.

Esse balanço invisível é composto, no lado dos Ativos intangíveis, pela estrutura externa, estrutura interna e competência do pessoal. Já na coluna aspectos financeiros invisíveis, especifica os grupos patrimônio invisível dos acionistas e o grupo obrigação.

Assim, o autor se refere também a um valor pertencente aos acionistas, porém, representado por um patrimônio invisível, o qual não foi mensurado financeiramente nem registrado contabilmente.

5 AS DIVERSAS CLASSES DE ATIVOS PÚBLICOS

A compilação do arcabouço legal e doutrinário, permite evidenciar as diversas classes as quais são atribuídas aos ativos públicos, as quais influenciarão, no todo ou em parte, o reconhecimento deles no patrimônio público adiantes identificadas.

5.1 QUANTO À ORIGEM DO BEM

Os bens podem ser adquiridos no mercado. Portanto, via orçamento público, podem ser incorporados por doação, podem ser bens naturais e identificados por uma descoberta e com características suficientes para serem patrimoniados. Podem ser bens públicos naturais, conforme definido na Constituição Federal e ainda, serem bens de natureza financeira compondo o ativo financeiro.

5.2 QUANTO À NATUREZA ECONÔMICA ORÇAMENTÁRIA DA APLICAÇÃO DO RECURSO

A natureza econômica do bem pode ser representada por despesas correntes. O que inclui bens de consumo imediato, podem representar despesas de capital, referente à aquisições de bens do ativo permanente ou aplicações na produção de bens de natureza permanente.

5.3 QUANTO AO INÍCIO DO USO DO BEM

Os bens podem ser para uso ou consumo imediato ou para uso futuro ou consumo futuro. Os bens para consumo imediato, serão tratados como VPD e os de consumo futuro, serão registrados em estoque. Os bens de uso imediato comporão o ativo imobilizado, já os bens de uso futuro, comporão o almoxarifado ou imobilizações em andamento.

5.4 QUANTO À VIDA ÚTIL DO BEM

Os bens podem ser da natureza permanente. Portanto, sujeitos ao uso e depreciação, podem destinar-se a produzir bem permanente ou a aumentar sua vida

útil. Por isso, representam immobilizações em andamento, podem ser destinados à manutenção de bem permanente. Nesse caso, são de consumo e os bens de consumo propriamente ditos, a serem consumidos na execução dos serviços públicos.

5.5 QUANTO À NATUREZA FÍSICA DO BEM

É tangível quando possui materialidade e é capaz de sofrer desgaste com seu uso e intangível quando não possui materialidade, mas pode perder valor por obsolescência ou fatores de mercado.

5.6 BENS PÚBLICOS QUANTO AO GÊNERO

Bens de uso comum: são aqueles destinados ao uso indistinto de toda a população. Ex: mar, rio, rua, praça, estradas, parques (art. 99, I do CC). O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou oneroso, conforme for estabelecido por meio da lei da pessoa jurídica a qual o bem pertencer (art. 103 CC). Ex: Zona azul nas ruas e zoológico. O uso desses bens públicos é oneroso tais como rios, mares, estradas, ruas e praças.

Bens de uso especial: São aqueles destinados a uma finalidade específica. Ex: Bibliotecas, teatros, escolas, fóruns, quartel, museu, repartições públicas em geral (art. 99, II do CC) tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

Bens dominicais: Não estão destinados nem a uma finalidade comum e nem a uma especial. “Constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal ou real, de cada uma dessas entidades” (art. 99, III do CC) que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

5.7 QUANTO AO OBJETO DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Bens que são objeto da contabilidade pública, (CARVALHO; CECCATO, 2011) conforme exemplo da STN, as estradas, as ruas, praças e pontes, são bens

de uso comum que são objeto da contabilidade pública, ou seja, são registrados contabilmente nos entes que possuem o seu domínio. Foram ou estão sendo, empregados recursos públicos para aquisição, produção ou constituição de tais bens. Como se observa o exemplo é incompleto no seu conteúdo porque não aventa a hipótese de obtenção por outras vias além de aquisição, produção ou construção a exemplo de doações, salvo se aquisições incluam essa forma de obtenção.

Bens que não são objeto da contabilidade pública (CARVALHO; CECCATO, 2011), conforme exemplifica, os rios, mares e praias são bens de uso comum que não são objeto da contabilidade pública, ou seja, não são registrados contabilmente nos entes que possuem seu domínio. Não foram gastos recursos públicos para aquisição, produção ou construção de tais bens. Da mesma forma, o exemplo é incompleto no seu conteúdo porque supõe que sejam naturais e compõe a formação do bem público, o que já se demonstrou anteriormente haver situações, onde há aquisições territoriais.

5.8 QUANTO À LIQUIDEZ

O Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público (BRASIL, 2012, p. 130) norma estabelece dois grupos de liquidez, o Ativo circulante; e o Ativo não circulante, este composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. O circulante refere-se a bens e valores em circulação, capazes de serem conversíveis em espécie até o final do exercício seguinte ao do balanço. Já no ativo não circulante são incluídos os demais ativos.

5.9 QUANTO À EXIGÊNCIA DE LEI PARA ALIENAÇÃO

A lei 4.320/64 (BRASIL, 1964) estabelece a classificação de ativos segundo a necessidade de lei autorizativa para sua alienação, independentemente da liquidez dos mesmos. Assim, os Ativos Financeiros, normalmente representados por dinheiro ou créditos, não dependem de autorização legislativa para sua alienação, a exemplo dos saldos em dinheiro e de eventuais créditos por retenções efetuadas por terceiros. Já os Ativos permanentes, tais como bens do ativo imobilizado, deve ser registrados como ativo permanente pois dependem de autorização legislativa para poder dispô-los. Ainda, bens que estão no Ativo Permanente, porém parte deles

terão vencimento no exercício, estes saldos vencíveis são transferidos para o Circulante. Simplificando, na sua maioria, os créditos, bens e valores que serão consumidos no exercício, pertencem ao Ativo Financeiro.

5.10 QUANTO À NATUREZA DOS ATIVOS

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (BRASIL, 2012), estabelece a seguinte estrutura para o Ativo no Balanço Patrimonial:

- a) Ativo Circulante;
 - Caixa e Equivalentes de Caixa;
 - Créditos a Curto Prazo;
 - Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo;
 - Estoques;
 - VPD Pagas Antecipadamente;
- b) Total do Ativo Circulante;
- c) Ativo Não Circulante;
 - Realizável a Longo Prazo;
 - Créditos a Longo Prazo;
 - Investimentos Temporários a Longo Prazo;
 - Estoques;
 - VPD pagas antecipadamente;
 - Investimentos;
 - Imobilizado;
 - Intangível;
- d) Total do Ativo Não Circulante.

5.11 BENS QUANTO À UTILIDADE

Bens utilitários são aqueles que em uso resultam em algum benefício objetivo para as pessoas, como um edifício público, um equipamento de informática, um elevador, e etc.

Bens não utilitários são aqueles que, mesmo tendo valor, não oferecem benefício ou possibilidade de uso pelas pessoas, como obras de arte representadas por esculturas, pinturas, literatura, música e etc.

5.12 QUANTO À ESFERA DE GOVERNO

A Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) define o que e quais são os bens pertencentes a essas duas esferas de governo.

- a) Bens da União – artigo 20
- b) Bens dos Estados – artigo 26

6 MODELO DE IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS ÀS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO

Considerando o estudo desenvolvido até aqui, é possível apresentar um modelo de identificação e classificação dos Ativos, contemplando todos os conceitos e situações já identificadas, úteis para o processo de identificação e classificação.

O modelo proposto, o qual evidencia os diversos comandos classificatórios existentes, visa a oferecer um guia lógico para interpretação do fenômeno contábil evitando que a interpretação equivocada de uma ou mais classificações do fenômeno implique na impossibilidade de correta contabilização.

O quadro adiante, composto de 11 classificações a serem observadas necessariamente, tendo por classificação inicial a origem do bem, funcionando como roteiro a ser seguido. Supondo, por exemplo, um fenômeno que seja definido, quanto à origem do bem, como aquisição mediante uma doação, necessariamente deverá ser definido, quanto à natureza econômica orçamentária da aplicação do recurso como “Não decorrente da execução orçamentária”. Este entendimento, conjugando as definições 1 e 2, já evitam uma série de discussões, visto que a classificação “corrente e capital” pertencem exclusivamente ao mundo orçamentário.

Quadro 2 – Classes de Bens Públicos

1. Quanto à origem do bem
Aquisição mediante a execução orçamentária
Ingresso por doação
É bem natural e decorrente de uma descoberta
É bem natural amplo conforme o definido na Constituição Federal
Bem de natureza financeira, extra orçamentário
2. Quanto à natureza econômica orçamentária da aplicação do recurso
É Despesa corrente
É Despesa de capital
Não decorre da execução orçamentária
3. Quanto ao início do uso do bem
O ativo é para uso ou consumo imediato
O ativo é para estoque
4. Quanto à vida útil do bem
É bem permanente
Destina-se a produzir bem permanente ou aumentar a vida útil de bem permanente
Destina-se à manutenção de bem permanente
Destina-se ao consumo
5. Quanto à natureza do bem
É tangível
É intangível
6. Quanto ao gênero do bem
É de uso especial
É de uso comum do povo
É bem dominical
Não se aplica
7. Quanto ao objeto da contabilidade pública
É objeto da contabilidade pública
Não é objeto da contabilidade pública
Ativação facultativa
8. Quanto à liquidez do bem
Ativo circulante
Ativo não circulante
Não se aplica
9. Quanto à exigência de lei para alienação
Ativo Financeiro
Ativo Permanente
Não se aplica
10. Natureza do Ativo
É de infraestrutura
Não é de infraestrutura
Não se aplica
11. Quanto à natureza utilitária dos bens
Utilitários
Não utilitários

Fonte: elaborado pelo autor (2015).

Cabe observar que a análise item a item para fins de registro das transações permitirá ao profissional contábil deter maior domínio sobre a real natureza do bem,

o que dará segurança quanto a sua correta contabilização. Conforme poderá ser visto nos exemplos adiante, o uso do modelo permitirá maior certeza quanto a classificação dos ativos.

Consideradas as classificações identificadas dos bens públicos, conforme a Constituição Federal, os normativos infraconstitucionais e a literatura pesquisada, resta necessário identificar em cada processo, após apurada a origem do bem, quais são os conjuntos de caracteres os quais se revestem, para classificá-los corretamente.

Observa-se que as onze classificações indicadas não seguem uma ordem hierárquica porque são independentes e autônomas entre si. Assim sendo, torna-se necessário verificar o enquadramento do bem em cada uma das classes e, a partir dessa identificação, proceder a sua contabilização e classificação contábil. Vale ressaltar que, iniciar a identificação das classes pela origem do bem, tende a facilitar todo o processo.

7 EXEMPLOS DE USO DO MODELO

Neste capítulo são apresentados alguns exemplos de operações comuns na Administração Pública, bem como sua identificação quanto a classe de bem a que pertencem, visando a facilitar o entendimento do uso do modelo proposto.

7.1 ANÁLISE DAS RESPOSTAS DO EXEMPLO 1, ANTE A SUGESTÃO DO AUTOR

Uma operação de aquisição de tinta para pintura dos bancos de praça pública, pela municipalidade:

- a) quanto à origem do bem, trata-se de aquisição mediante e a execução orçamentária;
- b) quanto à natureza econômica orçamentária da aplicação do recurso, trata-se de despesa corrente;
- c) quanto ao início do uso do bem trata-se de ativo para consumo imediato (por decisão administrativa);
- d) quanto à vida útil do bem, destina-se ao consumo;
- e) quanto à natureza do bem, é tangível, porém essa identificação é desnecessária em vista de se tratar de variação patrimonial diminutiva;
- f) quanto ao uso do bem. Não se aplica, embora seja utilizado para manter um bem de uso comum do povo, este não será incorporado, visto não lhe aumentar a vida útil;
- g) quanto ao objeto da contabilidade pública, a transação é objeto da contabilidade pública;
- h) quanto à liquidez do bem, não se aplica;
- i) quanto à exigência para alienação, não se aplica;
- j) quanto à natureza do Ativo, não se aplica;
- k) quanto à natureza utilitária do bem, não se aplica, embora seja utilitário.

7.2 ANÁLISE DAS RESPOSTAS DO EXEMPLO 2, ANTE A SUGESTÃO DO AUTOR

Uma operação de aquisição de materiais de construção para cercamento da mesma praça pública municipal:

- a) quanto a origem do bem, trata-se de aquisição mediante e a execução orçamentária;
- b) quanto a natureza econômica orçamentária da aplicação do recurso, trata-se de despesa de capital;
- c) quanto ao início do uso do bem: pode ser imediato ou para almoxarifado;
- d) quanto à vida útil do bem, destina-se a compor bem permanente;
- e) quanto a natureza do bem, é tangível;
- f) quanto ao uso do bem, é de uso comum do povo;
- g) quanto ao objeto da contabilidade pública, o bem é contabilizável.

Neste ponto, surge a necessidade de uma decisão. Havendo, por parte da municipalidade, o registro dos bens de uso comum como ativos, partimos para o item h:

- h) quanto à liquidez do bem, este é não circulante;
- i) quanto à exigência de lei para alienação, necessariamente será ativo permanente;
- j) quanto à natureza, não é ativo de infraestrutura;
- k) quanto à natureza utilitária dos bens, não é utilitária.

Assim sendo, o bem será contabilizado no Ativo Não Circulante. Entretanto, devido à sua natureza não utilitária, não será objeto de depreciação. Caso a municipalidade não contabilizasse bens de uso comum como ativos, a análise das classificações seguintes seriam assim:

- h) quanto à liquidez do bem, não se aplica;
- i) quanto à exigência de lei para alienação, não se aplica, pois não será ativado. Entretanto, os bens de uso comum só podem ser alienados mediante lei;
- j) quanto à natureza do ativo, não é de infraestrutura;
- k) quanto à natureza utilitária dos bens, não é utilitária.

Neste ponto, ocorre um certo paradoxo porque, mesmo sendo uma despesa de capital para fins orçamentários, esta aplicação não será ativada. Portanto, será registrado com Variação Patrimonial Diminutiva.

7.3 ANÁLISE DAS RESPOSTAS DO EXEMPLO 3, ANTE A SUGESTÃO DO AUTOR

O ingresso de bem de consumo por doação, a ser consumido conforme a necessidade, sendo retirado do almoxarifado por requisição:

- a) quanto à origem do bem, trata-se de aquisição mediante doação;
- b) quanto à natureza econômica orçamentária, não se aplica, visto não ser uma transação orçamentária;
- c) quanto ao início do uso do bem se trata de ativo para consumo mediato, portanto bem de almoxarifado;
- d) quanto à vida útil do bem, destina-se ao consumo;
- e) quanto à natureza do bem, é tangível;
- f) quanto ao uso do bem, não se aplica;
- g) quanto ao objeto da contabilidade pública, o bem é contabilizável;
- h) quanto à liquidez do bem, é Ativo Circulante;
- i) quanto à exigência para alienação, é Ativo Permanente (por mutação patrimonial da despesa);
- j) quanto à natureza do ativo, não é bem de infraestrutura;
- k) quanto à natureza utilitária do bem, é bem utilitário.

7.4 ANÁLISE DOS DADOS

Analisando as respostas para as três perguntas formuladas, constata-se que o modelo apresentado foi útil para a correta identificação e classificação dos ativos.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pergunta desencadeadora do presente estudo, se a conceituação de Ativos Patrimoniais atualmente existentes na Legislação e nas Normas Brasileiras de Contabilidade é suficiente para a adequada evidenciação do Patrimônio Público, à luz do que se levantou no decorrer do mesmo, pode-se concluir que é suficiente, porém não se apresenta da forma mais adequada visto a disparidade de regramentos e de situações onde são estabelecidos conceitos e determinações.

Observa-se que existe uma carência na literatura e na própria legislação no que se refere à conceituação dos elementos do Ativo bem como sua classificação.

A maioria dos autores, como visto, limita-se a copiar os textos legais ou normativos e quando esboçam alguma explicação sobre o Patrimônio Líquido referem-se a sua composição em termos de contas contábeis componentes do Balanço Patrimonial.

As normas de contabilidade seguem na mesma linha de raciocínio, evitando a conceituação e dedicando-se a explicação das contas que compõe o patrimônio líquido. Essa é uma visão prática da contabilidade, onde se priorizam os comandos de “como fazer”, em detrimento de conceitos que visem esclarecer a natureza dos eventos.

Observa-se uma tradição em não conceituar as expressões, como se não houvesse importância em assim definir, ou, em sentido contrário, indica certa prudência devido à complexidade e as implicações que o tema possa ter.

Observa-se a luz da análise referencial que Ativos públicos não se confundem com Bens públicos porque estes estão em condição de gênero enquanto os ativos estão na condição de espécie.

Mais controverso e, também, um dos menos claros trata dos bens de infraestrutura e dos bens naturais. Os bens de infraestrutura são controversos quanto a sua contabilização e a localização enquanto grupo do Ativo. Já os bens naturais não encontram definições quanto a sua contabilização.

Considerados os elementos fundantes, tanto sob o aspecto da ciência contábil, quanto sob o aspecto constitucional-legal, os ativos públicos revestem-se de características especiais, especialmente quando a relação entre a definição constitucional de bens públicos, os quais, mesmo representando patrimônio do ente público, nem sempre são passíveis de registro contábil, nem de avaliação porque

poderão não virem a se constituir em ativos disponíveis do ente público, ou mesmo pela sua forma geral, como rios, espaço aéreo e subsolo. Entretanto com a nova contabilidade pública muitos ativos que não eram registrados, a exemplo dos bens de infraestrutura, como estradas, ruas, praças, obras de arte, agora compõem o patrimônio, entretanto sem que sejam revestidos das características de bens de uso especial, portanto não sendo passíveis de depreciação.

Assim, com o modelo desenvolvido, espero com este trabalho contribuir para facilitar a análise dos econômicos afetos à contabilidade pública e seu correto registro visando a evidenciar da forma mais adequada possível os ativos públicos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Benedicto. **Contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 1976.

BRASIL. **Carta Régia de 28 de janeiro de 1808**. Abre os portos do Brazil ao commercio directo estrangeiro com excepção dos generos estancados. Rio de Janeiro, 1808. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/carreg_sn/anterioresa1824/cartaregia-35757-28-janeiro-1808-539177-norma-pe.html>. Acesso em: 28 jan. 2015.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 31 mar. 2015.

_____. **Decreto-lei Nº 2.416, de 17 de julho de 1940**. Aprova a codificação das normas financeiras para os Estados e Municípios. Rio de Janeiro, 1940a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/dcreto-lei/1937-1946/Del2416.htm>. Acesso em: 28 set. 2015.

_____. **Decreto-Lei Nº 2.627, de 26 de setembro de 1940**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Rio de Janeiro, 1940b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2627.htm>. Acesso em: 7 set. 2014.

_____. **Lei Complementar Nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 21 abr. 2014.

_____. **Lei Nº 556, de 25 de junho de 1850**. Código Comercial. Rio de Janeiro, 1850. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1824-1899/lei-556-25-junho-1850-501245-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. **Lei 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. Brasília, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 8 jan. 2014.

_____. **Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 10 jan. 2014.

_____. **Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 25 set. 2015.

_____. **Lei Nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.** Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Brasília, 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm>. Acesso em: 15 jun. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público.** 5. ed. Brasília, 2012. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Parte_V_DC_ASP2012.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2015.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Anexo III: metas fiscais: III.3 – Evolução do patrimônio líquido.** Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/sof/orcamentos-anuais/2012-1/pldo/3-3_anexo-iii-3-patrimonio-liquido.pdf/view>. Acesso em: 28 jul. 2015.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria do Patrimônio da União. **Dúvidas frequentes.** Brasília, 2016. Disponível em: <<http://patrimoniode todos.gov.br/DuvidasFrequentes>>. Acesso em: 28 nov. 2014.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Márcio. **Manual completo de contabilidade pública.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11.** Brasília, 2012a.

_____. **Resolução CFC Nº 1.049, de 21 de setembro de 2012.** Brasília, 2012b. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1409-2012.htm>>. Acesso em: 4 nov. 2015.

_____. **Resolução CFC Nº 1.129, de 25 de novembro de 2008.** Brasília, 2008a. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>>. Acesso em: 5 nov. 2015.

_____. **Resolução CFC Nº 1.137, de 21 de novembro de 2008.** Brasília, 2008b. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1137_2008.htm>. Acesso em: 2 maio 2014.

_____. **Resolução CFC Nº 1.268, de 21 de dezembro de 2009.** Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>. Acesso em: 06 nov. 2015.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral.** 18. ed. São Paulo: Atlas, 1973.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GOULART, André Moura Cintra. Conceito de ativos na contabilidade: um fundamento a ser explorado. **Rev. Contab. Finanças**, São Paulo, v. 13, n. 28, jan./abr. 2002.

INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Normas internacionais de contabilidade para o setor público**: edição 2010. Brasília: CFC, 2010. Disponível em <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acesso em: 28 maio 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. (Org.). **Dicionário de termos de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUSS, César Volnei. **Análise de demonstrações contábeis governamentais**: instrumento de suporte à gestão pública. São Paulo: Atlas, 2012.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade avançada**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

RIO GRANDE DO SUL. **Constituição Estadual de 1989**. Porto Alegre, 1989. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/internet/interacao/constituicoes/constituicao_rs.pdf>. Acesso em: 20 set. 2015.

SÁ, Antônio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

_____; _____. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SANTIAGO, Emerson. Tratado de Petrópolis. **Infoescola**, [S.l.], 2015. Disponível em: <<http://www.infoescola.com/historia/tratado-de-petropolis/>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SVEIBY, Karl Erik. **A nova riqueza das organizações**: gerenciando e avaliando o patrimônio de conhecimento. Rio de Janeiro: Campus, 1998.