

A mensuração do patrimônio público municipal

Do sucateamento à supervalorização, os efeitos da depreciação sobre o Resultado Patrimonial

Luciano Neres*

Freqüentemente, as pessoas e as empresas estão tomando decisões sobre os mais variados assuntos. São decisões por vezes simples como a que horas acordar, que roupa usar, a que horas sair. Algumas são complicadas e urgentes e podem até definir a continuidade ou não de um empreendimento. Existe um grande movimento presente no mundo que é a troca de informações. Pessoas recorrem a outras pessoas em busca de dados que subsidiem a tomada de decisões. Consultam médicos, mecânicos, dentistas, horóscopos, cartas, advogados, contadores. Querem saber o que podem consumir, o que podem gastar, até onde podem viajar de carro, por exemplo. Com as empresas acontece o mesmo movimento e com grande intensidade. Toda a ação requer uma decisão que tenha sido tomada a partir de uma informação.

Neste contexto informacional destaca-se a Ciência Contábil. Para MARIONI (2003:23), a contabilidade *"é o instrumento para a tomada de decisões"*.

Enquanto instrumento para tomada de decisões, a Contabilidade necessariamente deve produzir informações úteis. Segundo HENDRIKSEN E VAN BREDAA (1999:95), a utilidade da informação está relacionada com uma série de propriedades de que a mesma deve estar revestida. São elas a compreensibilidade, a relevância, a confiabilidade, a oportunidade, valor preditivo, verificabilidade, dentre outras. Esta preocupação com os atributos da informação é confirmada com a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T1 - Das Características da Informação Contábil:

"A Informação Contábil especial, aquela contida nas demonstrações contábeis, notadamente as previstas em legislação, deve propiciar revelação suficiente sobre a Entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestindo-se de atributos entre os quais são indispensáveis os seguintes: confiabilidade, tempestividade,

compreensibilidade e comparabilidade".

Todos os esforços da Ciência Contábil em produzir informações úteis para a tomada de decisão são feitos em prol de diversos usuários. Estes, cada vez mais exigentes, definem o conteúdo que deve constar nas informações produzidas pela contabilidade. Vários exemplos desta influência dos usuários no aspecto informacional podem ser citados. O mais comum, entretanto, é a influência da Legislação. IUDÍCIBUS¹ (2003:25) afirma que *"a Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios legais"*. Segundo o mesmo autor, este fato limita a evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Os aspectos legais nem sempre se baseiam em critérios contábeis corretos. Isto pode vir a comprometer a qualidade da informação.

Neste aspecto da Legislação, pode-se citar o exemplo da Lei 4.320/64², em que estão baseadas as atividades da Contabilidade Pública. Esta lei, dentre outros objetivos, define a forma de apresentação das demonstrações contábeis para os entes da Administração Pública. Nota-se, entretanto, que a Lei 4.320/64 é uma lei de cunho extremamente finan-

ceiro e não alcança aspectos econômicos que são de suma importância para a correta avaliação destes entes. De acordo com SLOMSKI⁴ (2001:158), *"a prática de contabilização e evidenciação dos resultados anuais, por meio dos demonstrativos da Lei 4.320/64, foi calcada apenas no enfoque financeiro, deixando-se de lado os aspectos econômicos como a depreciação e a amortização"*. A elaboração das demonstrações contábeis, quando desprovida de aspectos relevantes, não serve de subsídio para a tomada de decisões, tendo seu uso apenas para atendimento de obrigações legais.

Um destes aspectos econômicos relevantes é a Depreciação. Segundo BRAGA⁵ (1999:77), *"a depreciação aplica-se aos bens componentes do Ativo Imobilizado Tangível sujeitos à perda de sua eficiência funcional, durante seu tempo de vida útil provável, em decorrência de seu uso, ação da natureza ou obsolescência"*.

SCHRICKEL⁶ (1999:57) define a depreciação como *"desgaste, perda de valor econômica, obsolescência. Representa figuradamente uma espécie de fundo de reposição dos ativos fixos ao final da vida útil"*.

KOHAMA (2003:238) afirma que *"a depreciação é prevista somente para as entidades autárquicas, porém não é efetuada, normalmente pelo desgaste que possa ocorrer, como se procede nas empresas particulares"*.

Existe um pensamento um tanto equivocado acerca da depreciação. Ela é tratada por muitos apenas como um item dedutivo do Lucro, conseqüentemente um item dedutivo da base de cálculo tributária. Segundo KOHAMA⁷ (2003:238), *"a reavaliação e a depreciação, por serem instrumentos utilizados com efeitos fiscais, não são consideradas pelas entidades públicas, por estas não estarem sujeitas a tributação"*.

Este pensamento leva a acreditar que o patrimônio público não se desgasta, não se modifica no decorrer do tempo. Daí surge o questionamento: O patrimônio público é corretamente mensurado através da aplicação dos dispositivos da Lei 4.320/64? Qual o impacto da adoção de valores econômicos como a depreciação nos demonstrativos contábeis? O processo de planejamento pregado para a Administração Pública é eficiente?

A elaboração das demonstrações contábeis, quando desprovida de aspectos relevantes, não serve de subsídio para a tomada de decisões, tendo seu uso apenas para atendimento de obrigações legais.

Este artigo tem por objetivo a discussão sobre os efeitos da adoção de valores econômicos para a elaboração dos demonstrativos contábeis da Administração Pública, conseqüentemente a mensuração do Patrimônio Público.

As Demonstrações Contábeis

Do estudo das demonstrações contábeis divulgadas obrigatoriamente pelos gestores públicos, mais especificamente pelas prefeituras municipais, observa-se um fato um tanto curioso: o patrimônio público municipal não sofre desgaste, não acaba nunca, exceto quando um elemento é desincorporado, e

aumenta anualmente. Este fato foi confirmado através da análise de dados contábeis fornecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN⁸.

Confirmado também a partir de análise de dados contábeis fornecidos pela Prefeitura Municipal de Juiz de Fora⁹ - MG, através de seu site na Internet, dados estes que foram enviados ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Elogios devem ser feitos à Administração Pública de Juiz de Fora-MG, pois tal transparência e obediência aos preceitos legais não é muito comum no atual cenário político administrativo e que sirva como exemplo para os demais municípios.

A não-observância dos efeitos da depreciação causa distúrbios graves no que diz respeito à mensuração do patrimônio público. Efeito mais grave sentido quando o mesmo é vendido. Segundo KOHAMA¹⁰ (2003:238), *"Entretanto, quando são alienadas as bens móveis ou imóveis deve-se proceder à apropriação do valor dos bens, ao produto obtido pela venda, reavaliando-o ou depreciando-o, conforme o caso"*.

Como não existe um controle da depreciação sobre o patrimônio público, não há registro do valor que o patrimônio realmente apresenta. Por exemplo, um veículo adquirido no Ano XI por \$30.000,00 permanece registrado no Patrimônio Público até o Ano X5, quando é alienado por \$15.000,00. Por não haver depreciação, o restante do valor, \$15.000,00, permanece figurando no Ativo da entidade. É algo inadmissível e improvável de acontecer no setor privado, mas totalmente possível e muito comum na contabilidade pública. Esta constatação está intimamente ligada ao fato de a legislação aplicada à contabilidade pública ter um enfoque essencialmente financeiro.

A Lei Complementar 101 de 04 de Maio de 2000 - Lei de Responsabilida-

QUADRO 01

Balanco Patrimonial Consolidado da Prefeitura Municipal de Engenheiro Caldas - Estado de Minas Gerais

| | 1999 | 2000 | 2001 |
|-----------------------|------------|------------|--------------|
| Ativo | 879.441,00 | 889.277,42 | 2.052.297,95 |
| Ativo Financeiro | 340.158,00 | 28.847,14 | 126.183,46 |
| Disponível | 340.158,00 | 28.847,14 | 127.591,75 |
| Caixa | 251.373,00 | 0,00 | 0,00 |
| Bancos | 88.785,00 | 28.847,14 | 127.591,75 |
| Créditos Circulantes | 0,00 | 0,00 | 591,71 |
| Créditos a Receber | 0,00 | 0,00 | 591,71 |
| Ativo Não Financeiro | 189.274,00 | 393.643,92 | 1.924.114,49 |
| Realizável CP | 16.305,00 | 0,00 | 0,00 |
| Créditos | 16.305,00 | 0,00 | 0,00 |
| Diversos | 16.305,00 | 0,00 | 0,00 |
| Realizável LP | 131.681,00 | 158.879,68 | 152.741,58 |
| Créditos Realiz LP | 131.681,00 | 158.879,68 | 152.741,58 |
| Dívida Ativa | 131.681,00 | 158.879,68 | 152.741,58 |
| Permanente | 41.288,00 | 234.764,24 | 1.771.372,91 |
| Imobilizado | 41.288,00 | 234.764,24 | 1.771.372,91 |
| Bens Movers/ Imóveis | 41.288,00 | 234.764,24 | 338.575,62 |
| Titulos Valores | 0,00 | 0,00 | 1.432.797,29 |
| Depreciação | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Difendo | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Despesas Diferidas | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Amortização Acumulada | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Ativo Real | 529.432,00 | 422.491,06 | 2.052.297,95 |
| Ativo Compensado | 350.009,00 | 466.786,36 | 0,00 |
| Outras Compensações | 350.009,00 | 466.786,36 | 0,00 |

Fonte: STN - Secretaria do Tesouro Nacional, adaptada pelo autor.

de Fiscal¹⁴ - não acrescentou dispositivos novos relacionados ao controle e à mensuração do Patrimônio Público. Novamente o foco é financeiro e é comprovado, por exemplo, pelo Artigo 44: "É vedada a aplicação da Receita de Capital derivada da alienação de Bens e Direitos que integram o Patrimônio Público para o financiamento de Despesa Corrente"...

A preocupação visível que existe em relação ao Patrimônio Público está restrita ao momento da desincorporação. Se não houver a desincorporação, não

ocorre decréscimo patrimonial. Como não existe um controle eficiente, não existe mensuração real do Patrimônio.

As Demonstrações Contábeis exigidas pela Lei 4.320/64

"Art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos

*números 12, 13, 14 e 15 e as quadras demonstrativas constantes dos Anexos números 1 - 6 - 7 - 8 - 9 - 10 - 11 - 16 e 17"*¹⁵.

A Lei 4.320/64 estabeleceu regras para a elaboração dos demonstrativos contábeis. O Balanço Orçamentário, demonstração prevista no artigo 102, registra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Previsto no artigo 103, o Balanço Financeiro demonstra o fluxo financeiro da entidade composto pela receita e a

QUADRO 02

Balanco Patrimonial Consolidado de São Paulo - Estado de São Paulo

| | |
|--------------------------|-------------------|
| Ativo | 23.144.928.859,00 |
| Ativo Financeiro | 52.918.681,00 |
| Disponível | 52.918.681,00 |
| Caixa | 2.641,00 |
| Bancos | 10.561.031,00 |
| Aplicações Financeiras | 42.355.011,00 |
| Ativo Não Financeiro | 14.764.131.571,00 |
| Realizável Curto Prazo | 44.345.481,00 |
| Créditos Circulantes NF | 17.678.311,00 |
| Emp. e Financiamentos | 17.678.311,00 |
| Outros Créd. Circulantes | 17.678.311,00 |
| Bens e Val. Circulantes | 26.667.161,00 |
| Estoques | 26.667.161,00 |
| Realizável LP | 4.910.572,17 |
| Cred. Realiz LP | 4.910.572,17 |
| Dívida Ativa | 4.909.350,65 |
| Emp. e Financiamentos | 1.221.521,00 |
| Créditos a Receber | 1.221.521,00 |
| Permanente | 9.809.213,91 |
| Investimentos | 2.438.178,99 |
| Participação Societária | 1.340.933,37 |
| Out. Investimentos | 1.097.245,61 |
| Imobilizado | 7.371.034,91 |
| Bens Movers / Imóveis | 7.371.034,91 |
| Depreciação | 0,00 |
| Ativo Real | 14.817.050,25 |
| Ativo Compensado | 8.327.878,40 |
| Resp. Título/ Valores | 42.371,68 |
| Garantias | 3.341.261,98 |
| Convênios Contratos | 1.007.004,07 |
| Outras Compensações | 3.937.240,64 |

Fonte: STN - Secretaria do Tesouro Nacional, adaptada pelo autor.

**Balço Patrimonial Consolidado da Prefeitura Municipal
de São Paulo**

| | | |
|----|-------------------|-------------------|
| 74 | 38.412.495.365,03 | 46.411.017.283,88 |
| 54 | 64.223.202,55 | 904.105.951,80 |
| 54 | 64.223.202,55 | 904.105.951,80 |
| 74 | 193,67 | 260,53 |
| 58 | 13.077.282,24 | 18.188.454,99 |
| 22 | 51.145.726,64 | 885.917.236,28 |
| 40 | 16.638.938.032,25 | 20.176.162.618,37 |
| 93 | 66.301.999,40 | 104.592.665,26 |
| 76 | 33.462.983,93 | 45.233.794,43 |
| 00 | 1.221.525,65 | 0,00 |
| 76 | 32.241.458,28 | 45.233.794,43 |
| 17 | 32.839.015,47 | 59.358.870,83 |
| 17 | 32.839.015,47 | 59.358.870,83 |
| 21 | 6.194.710.555,53 | 8.690.225.276,44 |
| 21 | 6.194.710.555,53 | 8.690.225.276,44 |
| 56 | 6.194.710.555,53 | 8.283.558.096,98 |
| 65 | 0,00 | 1.221.525,65 |
| 00 | 0,00 | 405.445.653,81 |
| 26 | 10.377.925.477,32 | 11.381.344.676,67 |
| 79 | 2.787.079.707,28 | 3.169.002.673,35 |
| 54 | 1.496.704.803,58 | 1.598.993.055,50 |
| 25 | 1.290.374.903,70 | 1.570.009.617,85 |
| 47 | 7.590.845.770,04 | 8.212.342.003,32 |
| 47 | 7.590.845.770,04 | 8.212.342.003,32 |
| 00 | 0,00 | 0,00 |
| 94 | 16.703.161.234,80 | 21.080.268.570,17 |
| 80 | 21.709.334.130,23 | 25.330.748.713,71 |
| 81 | 50.680.950,87 | 67.318.923,36 |
| 67 | 14.138.922.724,19 | 18.461.620.193,11 |
| 99 | 928.595.687,81 | 1.249.664.411,96 |
| 33 | 6.591.134.767,36 | 5.552.145.185,28 |

do autor

**Balço Patrimonial Consolidado da Prefeitura Municipal
de Acrelândia - Estado do Acre**

| | 1999 | 2000 | 2001 |
|-------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Ativo | 1.370.639,29 | 1.465.626,91 | 2.595.187,47 |
| Ativo Financeiro | 67.622,23 | 33.627,87 | 814.468,72 |
| Disponível | 67.622,23 | 33.627,87 | 814.468,72 |
| Caixa | 0,00 | 0,00 | 980,42 |
| Bancos | 67.622,23 | 33.627,87 | 813.488,30 |
| Ativo Não Financeiro | 1.303.017,06 | 1.431.999,04 | 1.780.718,75 |
| Realizável LP | 59.415,83 | 57.630,45 | 51.048,00 |
| Créditos Realizáveis LP | 59.415,83 | 57.630,45 | 51.048,00 |
| Dívida Ativa | 59.415,83 | 57.630,45 | 51.048,00 |
| Permanente | 1.243.601,23 | 1.374.368,59 | 1.729.670,75 |
| Imobilizado | 1.243.601,23 | 1.374.368,59 | 1.729.670,75 |
| Bens Moveis / Imóveis | 1.243.382,22 | 1.374.149,58 | 1.729.451,74 |
| Títulos Valores | 219,01 | 219,01 | 219,01 |
| Depreciação | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Ativo Real | 1.370.639,29 | 1.465.626,91 | 2.595.187,47 |
| Ativo Compensado | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Resp. Título-Valores | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Garantias | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Convênios Contratos | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Outras Compensações | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Fonte: STM - Secretaria do Tesouro Nacional, adaptado pelo autor.

despesa orçamentária, os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

A Demonstração das Variações Patrimoniais, prevista no artigo 104, demonstra as alterações sofridas pelo Patrimônio, indicando o Resultado Patrimonial. O Balço Patrimonial representa a composição do Patrimônio em determinado momento e está previsto no artigo 105 da Lei 4.320/64.

A elaboração dos demonstrativos

contábeis desprovidos de informações sobre a depreciação não é privilégio dos municípios menores, não está relacionada à localização geográfica, montante de valores recebidos ou gastos, ou a alguma outra característica. Segundo dados da Secretaria do Tesouro Nacional, a maioria dos demonstrativos contábeis elaborados pelas administrações públicas municipais não apresentam dados relativos à depreciação.

Nos Quadros 01, 02 e 03 apresentam-se dados coletados junto à Secretaria do Tesouro Nacional que confirmam

que a depreciação não é considerada na apuração do resultado patrimonial. Estes dados estão disponíveis para a consulta via Internet. Reportam-se ao período de 1999, 2000 e 2001. São dados consolidados enviados pelas prefeituras municipais. Por serem públicos e estarem disponíveis para consulta, os nomes das respectivas Prefeituras Municipais não foram ocultados. Os dados confirmam a não-consideração dos efeitos da depreciação sobre o patrimônio público, produzindo desta forma uma representação íntel do mesmo.

QUADRO 04

Balço Patrimonial Consolidado da Prefeitura Municipal de Juiz de Fora – Estado de Minas Gerais

| EXERCÍCIO | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 |
|---|---------------|----------------|----------------|----------------|
| ATIVO | 77.909.928,09 | 105.980.068,98 | 138.849.817,59 | 223.850.363,87 |
| ATIVO FINANCEIRO | 10.524.475,89 | 18.116.623,49 | 36.260.049,90 | 22.625.441,32 |
| Disponível | 10.289.415,90 | 17.722.690,41 | 35.622.323,03 | 21.319.046,14 |
| Caixa | | | | 767,74 |
| Bancos | 2.269.745,36 | 12.052.426,29 | 22.626.218,39 | 11.890.558,16 |
| Vinculado | 8.019.670,54 | 5.670.264,12 | 12.996.104,64 | 9.427.720,24 |
| Realizável | 235.059,99 | 393.933,08 | 637.726,87 | 1.306.395,18 |
| Ações de Curto Prazo | | | | |
| Devedores Diversos e Outras | 235.059,99 | 393.933,08 | 637.726,87 | 1.306.395,18 |
| ATIVO PERMANENTE | 67.385.452,20 | 87.863.445,49 | 102.589.767,69 | 201.224.922,55 |
| Bens Múveis | 8.438.008,14 | 10.837.645,63 | 12.155.351,71 | 29.817.966,71 |
| Bens Imóveis | 10.876.187,95 | 12.265.748,55 | 14.412.477,20 | 20.525.908,13 |
| Bens de Natureza Industrial ¹⁾ | | | | 949.822,28 |
| Créditos | 43.260.943,65 | 52.895.241,28 | 63.215.389,38 | 103.733.778,15 |
| Dívida Ativa | 43.260.943,65 | 52.895.241,28 | 63.215.389,38 | 103.733.778,15 |
| Valores Diversos | 4.810.312,46 | 11.864.810,03 | 12.806.549,40 | 46.197.447,28 |
| Ações | 3.363.099,14 | 4.479.549,92 | 4.485.519,59 | 43.580.471,77 |
| Almoxarifeado | 1.447.213,32 | 1.976.245,95 | 2.002.113,26 | 2.616.975,51 |
| Incorporações | | 5.409.014,16 | 6.318.916,55 | |
| Soma do Ativo Real | 77.909.928,08 | 105.980.068,98 | 138.849.817,59 | 223.850.363,87 |
| SALDO PATRIMONIAL | | | | |
| Passivo Real Descoberto | | | | |
| Soma | 77.909.928,09 | 105.980.068,98 | 138.849.817,59 | 223.850.363,87 |
| ATIVO COMPENSADO | 433.739,00 | 433.739,00 | 15.045.871,04 | 15.092.040,97 |
| TOTAL GERAL | 78.343.667,09 | 106.413.807,98 | 153.895.688,63 | 238.942.404,84 |

Prefeitura Municipal de Juiz de Fora – MG, adaptação pelo autor.

Demonstração de
Juiz de Fora

| EXERCÍCIO |
|---------------------|
| SALDO INICIAL BENS |
| SALDO INICIAL BENS |
| EXECUÇÃO ORÇAME |
| Incorporação de Ber |
| Incorporação de Ber |
| Desincorporação de |
| Desincorporação de |
| INDEPEND. DA EXEC |
| Incorporação de Ber |
| Incorporação de Ber |
| Desincorporação de |
| Incorporação de Ber |
| SALDO FINAL BENS/ |
| SALDO FINAL BENS/ |

Prefeitura Municipal de Juiz de Fora

Valores P
Capacidade de

| Bens |
|---------------|
| 19.314.196,09 |
| 23.103.394,18 |
| 26.567.828,91 |
| 50.343.874,84 |

Prefeitura Municipal de Juiz de Fora

A mensuração do patrimônio público – efeitos negativos da não-utilização da depreciação

Analisando-se as demonstrações contábeis produzidas pela Prefeitura Municipal de Juiz de Fora – MG, através de dados coletados no site da entidade, pode-se verificar os efeitos da não-utilização da depreciação. A contabilização do patrimônio e das respectivas variações patrimoniais obedece à simples equação abaixo:

$$\text{VALOR ATUAL DO PATRIMÔNIO} = \text{SALDO INICIAL} + \text{AQUISIÇÕES} - \text{ALIENAÇÕES}$$

A contabilização é feita a partir do custo histórico de aquisição do bem. Não são observadas as variações ocorridas no patrimônio pela ação da depreciação ou desvalorização. Nota-se uma certa confusão entre os profissionais de contabilidade acerca da desvalorização e da depreciação. Normalmente tendem a confundir os dois conceitos. É importante ressaltar que, apesar de guarda-

rem estreita relação, não significam o mesmo evento. A depreciação está relacionada com o desgaste físico do bem e do conseqüente comprometimento da condição de geração de benefícios presentes e futuros para a entidade. A desvalorização diz respeito ao mercado, ao quanto este estaria disposto a pagar pela aquisição do bem, o quanto este bem estaria valendo no mercado.

Reportando-se às demonstrações da Prefeitura Municipal de Juiz de Fora – MG, é possível verificar com clareza este fenômeno que acontece no Patrimônio

QUADRO 05**Exatidão das Variações Patrimoniais da Prefeitura Municipal de Juiz de Fora - Estado de Minas Gerais - Somente Bens Móveis e Imóveis**

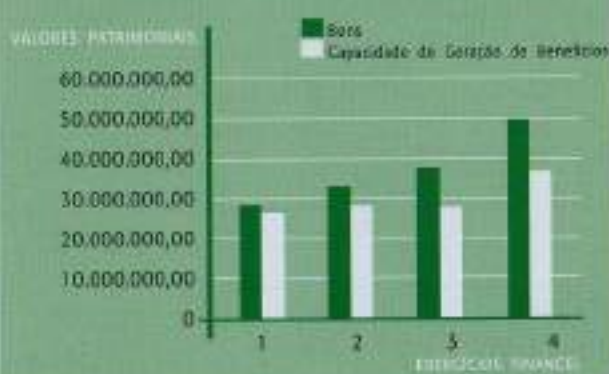
| | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 |
|----------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| BENS MÓVEIS | - | 8.438.008,14 | 10.837.645,63 | 12.155.351,71 |
| BENS IMÓVEIS | - | 10.876.187,95 | 12.265.748,55 | 14.412.477,20 |
| CONTÁBILIDADE PATRIMONIAL | | | | |
| Bens Móveis | - | 1.802.722,08 | 1.951.505,62 | 8.027.731,77 |
| Bens Imóveis | - | 1.611.153,62 | 2.993.359,88 | 1.807.610,24 |
| Bens Móveis | - | - | - | - |
| Bens Imóveis | - | 1.400.089,56 | 1.382.578,69 | 783,66 |
| EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA | | | | |
| Bens Móveis | - | 632.131,72 | 165.701,50 | 10.161.730,55 |
| Bens Imóveis | - | 1.178.496,54 | 535.947,46 | 4.306.604,35 |
| Bens Móveis | - | 35.216,31 | 799.501,04 | 526.847,32 |
| Bens Imóveis | - | - | - | - |
| BENS MÓVEIS | 8.438.008,14 | 10.837.645,63 | 12.155.351,71 | 29.817.966,71 |
| BENS IMÓVEIS | 10.876.187,95 | 12.265.748,55 | 14.412.477,20 | 20.525.908,13 |

Fonte: Fuzo - MG, adaptado pelo autor.

QUADRO 06**Patrimoniais versus Geração de Benefícios**

| Capacidade de Geração de Benefícios |
|-------------------------------------|
| 17.382.776,48 |
| 18.515.191,68 |
| 17.291.682,40 |
| 35.690.123,74 |

Fonte: Fuzo - MG, adaptado pelo autor.

GRÁFICO 01**Efeito Supervalorização-Sucateamento**

Público. A seguir serão demonstrados dados relativos ao balanço patrimonial do período de 1999 - 2002, retirados dos demonstrativos enviados para o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais¹⁰. Ver Quadro 04.

Os valores destacados no quadro do Balanço Patrimonial demonstram claramente um aumento anual dos valores lançados a título de Bens Móveis e Imóveis. O total de Bens Móveis em 2002 corresponde ao saldo em 1999 acrescido das incorporações orçamentárias e independentes da execução orçamentá-

ria de bens e subtraído das desincorporações orçamentárias e independentes da execução orçamentária. Para os Bens Imóveis, o raciocínio é o mesmo. É importante ressaltar que no período analisado, 1999 a 2002, não houve nenhum decréscimo patrimonial em virtude da Depreciação, ou seja, os bens registrados no Patrimônio Municipal não sofreram nenhum tipo de desgaste. Do estudo das demonstrações contábeis do período entregues ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, principalmente as informações contidas nos demonstrati-

vos de incorporação e desincorporação de bens, chegou-se ao seguinte quadro-resumo das variações ocorridas nos Bens Móveis e Imóveis. Ver Quadro 05.

O efeito supervalorização - sucateamento

Sem sombra de dúvida, a maior consequência da não-adoção da Depreciação é a falsa mensuração do Patrimônio Público. Os valores lançados a título de Bens Móveis e Imóveis sofrem aumento anual, porém não representam de forma fiel a capacidade real de geração de benefícios presentes e futuros para a entidade.

O Efeito Supervalorização - Sucateamento ocorre quando os bens patrimoniais têm seu valor aumentado gradativamente a partir do resultado entre incorporações e desincorporações, ao mesmo tempo em que têm sua capacidade de geração de benefícios presentes e futuros reduzida em função dos efeitos da depreciação. Este efeito tende a supervalorizar o Patrimônio Público encobrendo as deficiências e inibindo ações de preservação e modernização do mesmo. A tendência é que cada vez mais o Patrimônio Público tenha supervalorizada sua incapacidade de geração de benefícios.

A partir de dados extraídos do balanço Patrimonial da Prefeitura Municipal de Juiz de Fora - MG, calculou-se a variável "Capacidade de Geração de Benefícios", que representa o valor dos bens móveis e imóveis deduzidos da taxa de depreciação. A Secretaria da Receita Federal determina as taxas de depreciação a serem adotadas para fins de imposto de renda. Como a Administração Pública não está sujeita aos efeitos do Imposto de Renda, o valor adotado para a Depreciação pode e deve ser o valor real do desgaste do bem em suas condições reais de uso. Para fins de entendimento desta variável, foi arbitrado um percentual inicial de 10% para a

depreciação que incidiu sobre o saldo de Bens Móveis e Imóveis no exercício de 1999 e, nos outros exercícios, foi considerado um valor que supostamente foi verificado pelo setor responsável pelo Patrimônio Municipal. Ver Quadro 06 e Gráfico 01.

A distorção entre a real capacidade de geração de benefícios e o valor lançado a título de bens móveis e imóveis, Efeito Supervalorização – Sucateamento, pode ser observada ao longo de todo período representado no gráfico. É interessante observar o intervalo de tempo “3”, onde se verifica uma tendência de supervalorização e sucateamento mais acentuada. Os valores lançados como Bens não representam de fato a capaci-

dade de geração de benefícios, característica esta singular dos ativos. A análise da verdadeira capacidade dos ativos em gerar riquezas apresenta distorções ainda mais graves quando se adiciona o fato de o valor inicial lançado em 1999 a título de Bens Móveis e Imóveis ser resultado de incorporações e desincorporações ocorridas desde a fundação do município, sem influência dos efeitos da depreciação. Atualizando-se as informações constantes no Balanço Patrimonial para que sejam observados os efeitos da depreciação, chega-se ao seguinte quadro-resumo: ver Quadro 07.

Aplicando-se os valores da Depreciação sobre os componentes dos Bens Móveis e Imóveis, verifica-se que o Re-

sultado Patrimonial nos anos de 1999 e 2000, que até então apresentava um resultado positivo, passou a apresentar um Passivo a Descoberto. Os valores dos exercícios seguintes sofreram uma significativa redução.

Conclusão

A Ciência Contábil, enquanto Ciência, apresenta sérias dificuldades no que diz respeito à elaboração de conceitos e significados. Não existe, como, por exemplo, na Biologia, uma definição clara dos termos, das funções, das atividades. Biologicamente falando, é possível determinar com precisão, e principalmente com uniformidade e consenso, o que é uma

Quadro 07

Balanço Patrimonial Consolidado de 1999 a 2002

| EXERCÍCIO | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 |
|------------------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|------------------------|
| ATIVO | 77.909.928,09 | 105.980.068,98 | 138.849.817,59 | 223.850.363,87 |
| ATIVO FINANCEIRO | 10.524.475,89 | 18.116.623,49 | 36.260.049,90 | 22.625.441,32 |
| Disponível | 10.289.415,90 | 17.722.690,41 | 35.622.323,03 | 21.319.046,14 |
| Caixa | | | | 767,74 |
| Bancos | 2.269.745,36 | 12.052.426,29 | 22.626.218,39 | 11.890.558,16 |
| Vinculado | 8.019.670,54 | 5.670.264,12 | 12.996.104,64 | 9.427.720,24 |
| Realizável | 235.059,99 | 393.933,08 | 637.726,87 | 1.306.395,18 |
| Ações de Curto Prazo | | | | |
| Devedores Diversos e Outras | 235.059,99 | 393.933,08 | 637.726,87 | 1.306.395,18 |
| ATIVO PERMANENTE | 65.454.032,59 | 83.275.242,99 | 93.313.621,18 | 186.571.171,45 |
| Bens Móveis | 8.438.008,14 | 10.837.645,63 | 12.155.351,71 | 29.817.966,71 |
| Bens Imóveis | 10.876.187,95 | 12.265.748,55 | 14.412.477,20 | 20.525.908,13 |
| Bens de Natureza Industrial | | | | 949.822,28 |
| (-) Depreciação Acumulada | (1.931.419,61) | (4.588.202,50) | (9.276.146,51) | (14.653.751,10) |
| Créditos | 43.260.943,65 | 52.895.241,28 | 63.215.389,38 | 103.733.778,15 |
| Dívida Ativa | 43.260.943,65 | 52.895.241,28 | 63.215.389,38 | 103.733.778,15 |
| Valores Diversos | 4.810.312,46 | 11.864.810,03 | 12.806.549,40 | 46.197.447,28 |
| Ações | 3.363.099,14 | 4.479.549,92 | 4.485.519,59 | 43.580.471,77 |
| Almoxarifado | 1.447.213,32 | 1.976.245,95 | 2.002.113,26 | 2.616.975,51 |
| Incorporações | | 5.409.014,16 | 6.318.916,55 | |
| Soma do Ativo Real | 75.978.508,48 | 101.391.866,48 | 129.573.671,08 | 209.196.612,77 |
| SALDO PATRIMONIAL | | | | |
| Passivo Real Descoberto | 1.497.680,61 | 4.154.463,50 | | |
| Soma | 77.476.189,09 | 105.576.329,98 | 129.573.671,08 | 209.196.612,77 |
| ATIVO REAL | | | 5.769.724,53 | 438.289,87 |
| TOTAL GERAL | 77.476.189,09 | 105.576.329,98 | 135.343.395,61 | 209.634.902,64 |

Prefeitura Municipal de Juiz de Fora – MG, adaptado pelo autor.

célula, a função dos tecidos, a localização e função dos órgãos. Contabilmente não se pode determinar com exatidão o conceito de Ativo, Passivo, Receitas, afinal não se trata de uma ciência exata.

O que é o Ativo? É o conjunto de bens e direitos de uma entidade? É o conjunto de potencialidades e possibilidades de uma entidade? Deve ser considerado pelo valor físico de seus elementos ou pela capacidade de geração de benefícios? Como determinar esta capacidade de geração de benefícios? São perguntas que existem e sempre serão alvo de discussão. Neste ponto é que se pode verificar que a Ciência Contábil ainda está em franca evolução.

Esta dificuldade de conceituação por vezes é tratada do ponto de vista legal. A legislação existe para determinar conceitos e definir padrões. O que se observa muitas vezes é que a legislação não acompanha os ditames dos Princípios e Normas Contábeis. A Ciência Contábil, quando é tratada apenas sob o ponto de vista da Legislação, não consegue realizar sua missão que é fornecer informações úteis para a tomada de decisão.

Algumas distorções são graves como é o caso da Contabilidade Pública que é baseada na Lei 4.320/64. Esta lei, por ter seu foco extremamente financeiro, proporciona a elaboração de demonstrativos que sempre estão relacionados ao período a que a entidade está em atividade. É contraditório pensar em planejamento quando a entidade não sabe ao certo sua capacidade de geração de resultados.

A desconsideração de efeitos econômicos cria distorções graves na mensuração do Patrimônio Público. O Eleito Supervalorização-Sucateamento mostra que existe um descompasso entre o valor registrado do bem e a sua capacidade de geração de benefícios para a entidade. A avaliação patrimonial leva em conta os valores registrados nos demonstrativos contábeis exigidos pela Lei 4.320/64.

Estes demonstrativos apresentam valores patrimoniais que não espelham a realidade da entidade. A depreciação é considerada elemento de natureza essencialmente fiscal e só utilizada para efeitos de dedução do Imposto de Renda. O desgaste físico do bem não é considerado. Se não há desgaste do bem, não há necessidade de investimentos. O resultado cruel desta linha de raciocínio é o sucateamento do Patrimônio Público e a inevitável perda de eficiência do serviço público.

A Lei Complementar 101 – Lei de Responsabilidade Fiscal – prevê, em seu Capítulo VIII – Da Gestão Patrimonial, medidas para a preservação do Patrimônio Público. Infelizmente são medidas apenas financeiras, pois tratam de depósitos de disponibilidades financeiras ou da destinação da receita proveniente da alienação de bens. Demais critérios para preservação do Patrimônio Público ficaram a cargo da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Os efeitos da não-adoção da depreciação pela contabilidade pública tem seus efeitos mais graves percebidos a longo prazo, uma vez que a capacidade do Ativo em produzir benefícios é afetada gradualmente e os serviços a serem prestados pela entidade aumentam constantemente. A afetação do Ativo em sua capacidade de produzir benefícios presentes e futuros deve ser considerada na fase de planejamento para que ocorra de fato a Preservação do Patrimônio Público.



* Luciano Neres – Contador, graduado pela UNIMONTES – Universidade Estadual de Montes Claros-MG, Especialista em Gerenciamento, Pós-Graduado também pela UNIMONTES. Consultor Contábil atuando na área pública prestando consultoria a prefeituras e câmaras municipais. E-mail: lucianoconsultor@terra.com.br

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRAGA, Hugo Rucka. *Demonstrações contábeis: estrutura, análise e interpretação*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- BRASIL. Lei Complementar 101, de 04/05/2000. Estabelece normas de fianças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e de outras providências. Brasília, Diário Oficial da União, Poder Legislativo, 05/05/2000, Seção I, p. 1.
- _____. Lei Federal n. 4.320/64, de 17/03/1964. Estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 mar. 1964, Seção I, p. 2.745.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Básicas de Contabilidade*. 3ª ed. – Brasília: CFC, 2001.
- FISCALFI. *Manual de contabilidade das sociedades por ações aplicável às demais sociedades*. Diretor Responsável: Sérgio de Judicibus, Coordenador Técnico: Elvira Maria, Supervisor de Equipe de Trabalho: Ernesto Roberto Gebcke. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- HENDRIKSEN, Edou S. VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. Tradução: Antônio Zevatto Saravente. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999. p.92
- KOHAMA, Heiko. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. 10ª ed. – São Paulo: Atlas, 2003. p. 27
- Prefeitura Municipal de Juiz de Fora – MG. www.pfmjg.gov.br.
- SCHRECKEL, Wolfgang Kurt. *Demonstrações financeiras: abertura a caixa-preta: como interpretar balanços para a concessão de empréstimos*. São Paulo: Atlas, 1995.
- Secretaria de Fazenda Nacional – STF – www.stf.fazenda.gov.br
- SUMMO, Valmir. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal*. São Paulo: Atlas, 2001.

NOTAS

- MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. 10ª ed. – São Paulo: Atlas, 2003. p. 27
- HENDRIKSEN, Edou S. VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. Tradução: Antônio Zevatto Saravente. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 95.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Básicas de Contabilidade*. 3ª ed. – Brasília: CFC, 2001
- FISCALFI. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. Diretor Responsável: Sérgio de Judicibus, Coordenador Técnico: Elvira Maria, Supervisor de Equipe de Trabalho: Ernesto Roberto Gebcke. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRASIL. Lei Federal n. 4.320/64, de 17/03/1964. Estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial (da) República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 mar. 1964, Seção I, p. 2.745.
- SUMMO, Valmir. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal*. São Paulo: Atlas, 2001.
- BRAGA, Hugo Rucka. *Demonstrações contábeis: estrutura, análise e interpretação*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SCHRECKEL, Wolfgang Kurt. *Demonstrações financeiras: abertura a caixa-preta: como interpretar balanços para a concessão de empréstimos*. São Paulo: Atlas, 1995.
- KOHAMA, Heiko. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- O SACEFCA – Sistema Integrado de Apoio ao Controle Externo – Prestação de Contas Anual é um sistema desenvolvido pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – TCE/MG, em parceria com o Departamento de Contabilidade da Universidade Federal de Minas Gerais. Sua finalidade, ao Poder Judiciário e às Entidades de Administração Indireta Municipal, o planejamento e a prestação de Contas Anual.
- Secretaria do Tesouro Nacional – STF – www.stf.fazenda.gov.br
- Visite o site da Prefeitura Municipal de Juiz de Fora – MG em endereço www.pfmjg.gov.br
- KOHAMA, Heiko. *op. cit.* 2005. p. 238.
- BRASIL. Lei Complementar 101, de 04/05/2000. Estabelece normas de fianças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e de outras providências. Brasília, Diário Oficial da União, Poder Legislativo, 05/05/2000, Seção I, p. 1.
- LEI 4.320/64. Op. cit., art. 101.
- Prefeitura Municipal de Juiz de Fora – MG. www.pfmjg.gov.br
- Nos exercícios de 1999 a 2001, não foram informados valores relativos aos bens de natureza industrial. Por este motivo, seu valor não foi considerado para fins deste artigo. É importante ressaltar que a ausência destes valores não compromete os resultados apresentados com o elaboração deste artigo.