



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e
Exaustão de bens públicos

MATERIAL DE APOIO

**REAVALIAÇÃO, REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL,
DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO DE BENS
PÚBLICOS: COM BASE NO TRABALHO DESENVOLVIDO NO
ÂMBITO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE
RONDÔNIA”**

Instrutores: Clodoaldo Pinheiro Filho

e

Aldrin Willy Mesquita Taborda





TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

PORTO VELHO – RO – FEVEREIRO DE 2014

A nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A bem da verdade, vive-se, nos dias atuais, um novo momento na contabilidade pública. A tendência da contabilidade aplicada ao setor público tem sido a busca pela convergência às normas internacionais. Com efeito, evidente iniciativa nesse sentido foi a edição, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), estas, por sua vez, alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). O fim almejado é a busca por uma contabilidade que reflita mais a realidade. Nesse sentido, objetiva-se

[...] contribuir para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de atos e fatos administrativos fundamentados na Teoria da Contabilidade, de modo que, além de cumprir os aspectos legais e formais, a Contabilidade Pública brasileira reflita a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio¹.

Esse objetivo é destacado na própria NBC T 16, que, em seu item 4, assim o define:

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.²

Como se pode notar, o enfoque da nova contabilidade pública é eminentemente patrimonial. Esse é, aliás, seu objeto expressamente definido no item 5 da NBC T 16: “O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público”.³

¹ LIMA, D. V. *et al.* **As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil.** *Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 12, n. 2, mai/ago 2009, p. 16.

² CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução Nº 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, p. 4. Disponível na Internet. <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em: 25 out. 2011.

³ *Ibidem*, p. 4.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A avaliação e a mensuração do fenômeno patrimonial pode de certo modo influenciar a caracterização do patrimônio e apresentar distorções nas demonstrações contábeis. Dessa forma, é importante que o processo de mensuração e avaliação seja realizado de modo que represente com máxima fidedignidade aquilo que se pretende.

Nesse sentido, pode-se afirmar que:

O tratamento contábil para ativos imobilizados impacta o modo que os usuários das demonstrações contábeis veem as informações sobre o investimento e as mutações nos ativos imobilizados. A avaliação e mensuração dos ativos constituem aspectos relevantes para as informações que a contabilidade deve prestar a seus usuários, pois conhecer o valor dos bens públicos deve servir não apenas para que se tenha um registro confiável do patrimônio, mas para ajudar a tomar decisões políticas. O que torna a correta avaliação e mensuração dos ativos imprescindível.⁴

Ainda que a contabilidade pública no Brasil atribua maior enfoque para o orçamento, se faz necessário que esta busque mecanismo para melhor evidenciar o patrimônio, como busca a convergência às normas internacionais. Assim, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público vêm orientar as práticas contábeis para as entidades públicas.

2.1. Exigência legal

No Brasil a Contabilidade Pública é regida, principalmente, pela Lei nº 4.320/64 e pela Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal responsável pelas

⁴ PINHEIRO, A. C. S.; DUARTE, F. P. **Avaliação e mensuração de ativos imobilizados sob o enfoque das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP.** (Monografia de graduação). Bacharelado em Ciências Contábeis – Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR, Porto Velho-RO, 2011, p. 3.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

instruções dos procedimentos contábeis adotados pela administração pública tendo como objetivo a padronização dos procedimentos nos diversos órgãos e esferas de governo.

Dando respaldo ao processo de convergência, o Ministério da Fazenda emitiu a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, a qual, em seu art. 1º, determina à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o desenvolvimento das ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP) são resultado de um trabalho coordenado pelo Conselho Federal de Contabilidade em parceria com a STN. Esta parceria culminou na publicação da Resolução CFC nº 1.111/2007, que aproxima a aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade para o setor público; e as Resoluções nºs 1.128/2008 até 1.137/2008, que aprovam as NBC T 16, que tratam das normas brasileiras de contabilidade técnicas aplicadas ao setor público.

A parceria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) resultou na criação de grupos de trabalhos, imbuídos em fornecer aos entes públicos meios de disponibilizarem informações contábeis transparentes e comparáveis.

O Ministério da Fazenda publicou a Portaria n.º 184, de 25 de agosto de 2008, que estabelece diretrizes para tornar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público atribuindo a STN a responsabilidade em promover o alinhamento contínuo dessas normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Através de atos normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional.

Nesse sentido, a STN emitiu a Portaria n.º 749, de 15 de dezembro de 2009, que aprova a alteração dos Anexos de números 12 (Balanço Orçamentário), 13 (Balanço Financeiro), 14 (Balanço Patrimonial) e 15 (Demonstrações das Variações Patrimoniais). A Portaria inclui, ainda, os Anexos de números 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), 19 (Demonstrações das Mutações no Patrimônio Líquido), e 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.

A STN criou os Grupos Técnicos de Padronização de Relatórios e de Padronização de





TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

Procedimentos Contábeis com o objetivo de propor recomendações baseadas no diálogo permanente, com tendência a reduzir divergências e duplicidades, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social. As recomendações dos grupos técnicos são os pilares do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP e o Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF. O estabelecimento de padrões contábeis e fiscais contribuirá para a melhoria da consolidação das contas públicas conforme previsto na LRF.⁵

Com o objetivo de seguir o padrão internacional, normatizado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), principal organismo internacional da área, o CFC e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovam as NBCASP sob a denominação de NBC T 16 que versam sobre os tópicos relacionados no quadro 1.

Quadro 1 – Relação das Resoluções que aprovam as NBC T 16

Resolução CFC nº 1.128/08	Aprova a NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
Resolução CFC nº 1.129/08	Aprova a NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis
Resolução CFC nº 1.130/08	Aprova a NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
Resolução CFC nº 1.131/08	Aprova a NBC T 16.4	Transações no Setor Público
Resolução CFC nº 1.132/08	Aprova a NBC T 16.5	Registro Contábil
Resolução CFC nº 1.133/08	Aprova a NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis
Resolução CFC nº 1.134/08	Aprova a NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis
Resolução CFC nº 1.135/08	Aprova a NBC T 16.8	Controle Interno
Resolução CFC nº 1.136/08	Aprova a NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão
Resolução CFC nº 1.137/08	Aprova a NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Fonte: Elaborado a partir de informações disponíveis no sítio do CFC.

⁵ SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – STN. **MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: Parte I – procedimentos contábeis orçamentários**. 3 ed. Brasília: STN, 2010. Disponível na Internet. <<http://www.stn.fazenda.gov.br>> Acesso em: 25 out. 2011.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

As duas últimas resoluções, n^{os} 1.136 e 1.137, ambas de 21 de novembro de 2008, instituíram as NBC T 16.9 e NBC T 16.10, que versam, respectivamente, sobre a obrigatoriedade e os procedimentos relativos à depreciação e à reavaliação do patrimônio público.

Eis aí, sucintamente, a base legal que orienta os entes públicos a realizar os trabalhos de reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão patrimoniais.

2.2. Definições acerca de bens públicos

2.2.1. *Bens públicos segundo a literatura contábil*

O objeto da contabilidade é o Patrimônio. Dessa forma o objeto da contabilidade pública é o patrimônio público. De maneira geral, pode-se considerar Patrimônio Público como “o conjunto de bens, direitos e obrigações, avaliados em moeda corrente, das entidades que compõem a administração pública”.⁶ Assim, na contabilidade pública deve ser entendido como patrimônio público somente aquele passível de contabilização, vez que há bens que, não obstante integrarem o patrimônio público em sentido amplo — como as praças, praias, rodovias, etc. —, não são contabilizados pela administração pública.⁷

De um modo geral este é um entendimento que vem sendo adotado na Contabilidade Pública, ou seja, os bens públicos de uso comum do povo, ou de uso generalizado, não são contabilizados.

Nesse sentido, eis a corrente definição dos componentes ativos, ou bens públicos:

[...] o conjunto de coisas corpóreas, ou seja, imóveis, móveis e semoventes, ou incorpóreas, que são créditos, direitos e ações sobre as quais o Estado exerce o direito de soberania em favor da coletividade ou o direito de propriedade privada, quer eles pertençam às entidades estatais, autárquicas ou paraestatais.⁸

Outra corrente, entende o patrimônio público como o formado por bens de toda natureza e espécie que tenham interesse para a Administração Pública e para a comunidade administrada.

⁶ KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 213.

⁷ PINHEIRO *et al.* **Op. cit.**, p. 7.

⁸ SILVA, L. M. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 381.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

Nessa acepção, bens públicos “em sentido amplo, são todas as coisas, corpóreas ou incorpóreas, imóveis, móveis e semoventes, créditos, direitos e ações, que pertençam, a qualquer título, às entidades estatais, autárquicas, fundacionais e empresas governamentais”.⁹

Segundo o Código Civil brasileiro, art. 98, bens públicos são 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”.¹⁰ O mesmo diploma legal, em seu artigo 99, classifica os bens públicos da seguinte forma:

- 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.¹¹

Desse modo, tem-se que bens de uso comum do povo são todos aqueles destinados ao uso comum da comunidade, apresentando as características de serem sempre imóveis e inalienáveis. Subdividem-se em naturais (mares, rios, praias, lagos, etc.) ou artificiais, quando construídos pela intervenção do homem (ruas, praças, etc.).¹²

Os assim chamados bens de uso especial, por seu turno, são aqueles destinados à execução dos serviços públicos, tais como os terrenos e edifícios utilizados pelas repartições ou estabelecimentos públicos, assim como os móveis e os materiais indispensáveis ao seu funcionamento, podendo ser alienáveis ou não; constituem o patrimônio de caráter permanente da instituição.¹³

E, por fim, os denominados bens dominicais são aqueles que integram o patrimônio disponível, ou seja, são bens que podem ser utilizados para qualquer fim ou mesmo alienados, se a administração julgar conveniente.¹⁴

⁹ MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 526.

¹⁰ BRASIL. **Código Civil**. (Lei nº 10.406, de 10.01.2002). Disponível na Internet. <http://www.planalto.gov.br/civil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em: 25 out. 2011.

¹¹ *Ibidem*.

¹² PINHEIRO *et al.* **Op. cit.**, p. 8.

¹³ *Ibidem*, p. 8.

¹⁴ *Ibidem*, p. 8.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

2.2.2. Bens públicos segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP

Para o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público,

Patrimônio Público é 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 e represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.¹⁵

Segundo o mesmo documento, o patrimônio público compõe-se dos seguintes elementos:

1. Ativo – compreende os recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;
2. Passivo – compreende as obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.
3. Patrimônio Líquido, Saldo Patrimonial ou Situação Líquida Patrimonial – é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.¹⁶

Assim, as definições de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não tentam especificar os critérios que precisam ser atendidos para que possam ser reconhecidos no balanço patrimonial. Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal.¹⁷

2.2.3. Contabilização dos bens de uso comum

Por se tratar de uma novidade no campo da contabilidade pública, e, ainda, considerando o caráter de ineditismo, no estado, dos trabalhos da Comissão de Reavaliação de Bens (CRB), convém uma breve exposição sobre este assunto, que merecerá ainda maiores e

¹⁵ SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL – STN. **MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: Parte II – procedimentos contábeis patrimoniais.** 4 ed. Brasília: STN, 2011, p. 13. Disponível na Internet. <<http://www.stn.fazenda.gov.br>> Acesso em: 25 out. 2011.

¹⁶ Ibidem, p. 13.

¹⁷ Ibidem, p. 13.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

mais profundas discussões.

Uma notável inovação para a contabilidade pública brasileira é a inclusão dos bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos no ativo não circulante do ente público responsável por sua administração ou controle. Essa inovação foi introduzida por meio da NBC T 16.10, em seus itens 30 e 31.

A despeito da controvérsia acadêmica acerca da contabilização desses bens¹⁸, os órgãos internacionais de normatização contábil¹⁹ emitiram parecer favorável a tal proceder.

Nesse passo, a citada norma dispõe quanto à obrigatoriedade considerar os aludidos bens como integrantes do ativo imobilizado. Assim reza seu item 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.²⁰

O item 31 da NBC T 16.10 trata da forma como deve ser realizado o processo de mensuração dessa categoria do ativo imobilizado. Segundo a norma, “a mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção”.²¹

Aliada a certa resistência verificada no âmbito da contabilidade governamental brasileira em aderir à nova percepção contábil dos bens de uso comum²², a operacionalização desse controle é algo que acirra essa relutância, vez que ainda coberto de nebulosidade e prenhe de maiores esclarecimentos. É, enfim, um tema que ainda demandará longas discussões.

¹⁸ Há, basicamente, duas correntes opostas: a que defende a classificação desses bens como ativos e a que rechaça essa idéia (PINHEIRO *et al.* **Op. cit.**, p. 16).

¹⁹ Entre estes, destacam-se o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) e *International Federation of Accountants* (IFAC).

²⁰ CFC. **Resolução N° 1.137**, *op. cit.*, p. 7.

²¹ *Ibidem*, p. 7.

²² Embora a aceitação de bens de uso comum como contabilmente escrituráveis seja, por assim dizer, um fato no cenário internacional, o mesmo não se pode dizer da contabilidade governamental brasileira, vez que esta reconhece e divulga os bens públicos de infra-estrutura como despesa. De acordo com estudo dos renomados professores Erasmo Moreira de Carvalho e Valmor Slomski (*in*: **Bens de Infra-estrutura: um estudo de caso crítico dialético das práticas relacionadas ao reconhecimento e evidenciação Contábil**. Salvador: EnANPAD, 2006), deduz-se que a visão majoritária dos contadores brasileiros, em reconhecer os bens públicos de infra-estrutura como despesa, está relacionada a certa fragilidade teórica. Nota-se, assim, que a mera instituição de norma é incapaz de elidir a controvérsia, exigindo-se, pois, a realização de ampla discussão sobre o assunto (PINHEIRO *et al.* **Op. cit.**, p. 16).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

2.3. Considerações sobre reavaliação

2.3.1. Reavaliação na NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público

Para a lei 4.320/1964 a reavaliação é facultativa, entretanto, a NBC T 16.10 a torna obrigatória, segundo o item 36 da norma, *verbis*:

As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos:

- (a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- (b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.²³

A norma técnica também insere no ordenamento o conceito de reavaliação, valor recuperável (*impairment*) e valor justo (*fair value*):

Reavaliação: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.

Redução ao valor recuperável (impairment): o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.

(...)

Valor de mercado ou valor justo (fair value): o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.²⁴

Como se vê, são duas as nuances que envolvem o conceito de reavaliação, que vão determinar a nomenclatura dada ao procedimento. Desse modo, tem-se que:

1. Será **reavaliação**, quando se tratar de acrescer o valor contábil do bem para adequá-lo ao valor de mercado;
2. Será **redução ao valor recuperável**, quando, por seu turno, se tratar de

²³ CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução Nº 1.137**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, p. 8. Disponível na Internet. <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso em: 25 out. 2011.

²⁴ *Ibidem*, p. 3.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

reduzir o valor contábil do ativo, visando sua adequação ao valor justo.

Por razões de conveniência administrativa, no presente relatório e nos demonstrativos de reavaliação ou redução ao valor recuperável será utilizado apenas o termo “reavaliação”, já que este indica suficientemente bem a natureza da operação executada.

2.3.2. Considerações sobre reavaliação segundo o MCASP

Segundo ensina o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público,

Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, caso a entidade adote esse método de mensuração após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo imobilizado ou intangível, é necessário que de tempos em tempos esses bens passem por um processo visando adequar o seu valor contábil. Caso o valor justo do bem seja superior ao valor líquido contábil deve-se realizar a sua reavaliação.²⁵

Para o citado Manual, a frequência com que se deve proceder à reavaliação do patrimônio varia conforme as mudanças dos valores de mercado relativos aos bens patrimoniais que se pretende reavaliar. Assim, “quando o valor justo de um ativo difere materialmente do seu valor contábil registrado, exige-se nova reavaliação. Os itens do ativo que sofrerem mudanças significativas no valor justo necessitam de reavaliação anual”.²⁶

Por outro lado, tal periodicidade é desnecessária para os itens do ativo que não sofrem importantes mudanças em seu valor de mercado. Em tais casos, uma reavaliação apenas a cada quatro anos é mais do que suficiente para atender ao fim pretendido por este procedimento.

2.3.3. Reavaliação do ativo imobilizado

O doutrinador José Carlos Marion, considerado uma das mais eminentes autoridades na área contábil do país, considera ativo imobilizado como:

Todo ativo relativamente permanente, que utiliza na operação dos negócios de uma empresa e que não se destina a venda. Podemos diferenciar, no conceito dado, três

²⁵ SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – STN. **MANUAL... Parte II... op. cit.**, p. 85.

²⁶ *Ibidem*, pp. 85-86.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

afirmações importantes que devem coexistir para que possamos classificar um Ativo Permanente Imobilizado. Isto quer dizer que não basta que tenhamos uma ou duas características: São necessárias três características concomitantemente: a) Natureza relativamente permanente; b) Ser utilizado na operação dos negócios; c) Não se destinar à venda.²⁷

Segundo ensinamento contido no MCASP, a reavaliação dos ativos imobilizados deve ser feita sobre seu valor bruto contábil, desconsiderando sua depreciação acumulada na data em que aquela for feita, uma vez que o objetivo é a atualização de seu valor líquido contábil.

Uma recomendação importante, ainda de acordo com o MCASP, é a de que “se um item do ativo imobilizado for reavaliado, é necessário que todo o classe/grupo de contas do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo seja reavaliado.”²⁸

Outro aspecto importante é quanto à operacionalização do processo de reavaliação. Para o MCASP, esta “pode ser realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda através de **relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores**”. [grifo nosso]²⁹

O relatório, conforme recomendação do MCASP, deve conter os seguintes itens:

- a) documentação com a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b) a identificação contábil do bem;
- c) quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d) vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação, a amortização ou a exaustão;
- e) data de avaliação; e
- f) a identificação do responsável pela reavaliação.³⁰

A orientação da STN, contida no citado MCASP, quanto à busca pelo valor de mercado dos itens do ativo imobilizado, é de que se busque exemplares idênticos aos que estão sob reavaliação, mas, admitindo-se, todavia, a utilização de “parâmetros de referência que considerem bens com características, circunstâncias e localizações assemelhadas”.³¹

²⁷ MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 289.

²⁸ *Ibidem*, p. 86.

²⁹ SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL – STN. **MANUAL... Parte II... op. cit.**, p. 87.

³⁰ *Ibidem*, p. 87.

³¹ *Ibidem*, p. 87.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

2.3.4. Reavaliação do ativo intangível

O MCASP conceitua ativo intangível como “um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais”.³²

Em outras palavras, ativo ou bem intangível pode ser entendido como aquele integrante da chamada propriedade imaterial da instituição, que pode gerar algum benefício futuro. No caso específico do Tribunal de Contas, os bens intangíveis mais evidentes seriam os softwares — inclusive seu *website* —, tanto os por ele produzidos quanto os adquiridos de terceiros. Nesse último caso, contudo, é necessário fazer a distinção entre os de aplicação e os de base, já que, estes últimos, são considerados bens de consumo pela legislação pertinente.³³

Assim, conforme o MCASP, quando reconhecido como bem intangível³⁴, este pode ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer amortização acumulada. O Manual recomenda, ainda, que o valor justo deve ser apurado em relação a um mercado ativo.

Contudo, essa reavaliação não permite:

- a) a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos;
- b) o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.³⁵

O MCASP define ainda o procedimento a ser adotado para reavaliar um ativo intangível nos casos em que não houver mercado ativo para ele: “este somente pode ser mensurado pelo custo menos a amortização acumulada e a perda por irrecuperabilidade”.³⁶

2.3.5. Registro contábil da reavaliação de ativos

³² Ibidem, p. 75.

³³ Em especial, o anexo I da Portaria Nº 448, de 13 de setembro de 2002, da STN.

³⁴ Reconhecimento este a ser procedido em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC-04, disponível em http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_04n.pdf.

³⁵ SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL – STN. **MANUAL... Parte II... op. cit.**, p. 88.

³⁶ Ibidem, p. 88.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

O Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, editado pela STN, traz algumas orientações quanto ao procedimento do registro contábil da reavaliação, as quais são colacionadas a seguir.

Como dito alhures, uma vez adotado o método da reavaliação, a mesma não pode ser realizada de forma seletiva. Isto é, deve-se avaliar, na data das demonstrações contábeis, se há necessidade de se proceder à reavaliação de todos os itens da mesma classe, considerando que o método tem por principal referência o valor de mercado. Isso pode ensejar aumentos ou diminuições de valores contábeis de ativos.

Como explica o MCASP,

A contabilização dos aumentos referentes à reavaliação de ativos vai depender do nível de controle que cada ente possui sobre seu patrimônio. Em alguns casos, em que há um controle patrimonial avançado, é possível a criação de uma reserva de reavaliação no patrimônio líquido, prevista nas normas internacionais de contabilidade do setor público. Porém, em outros casos, em que os entes não possuem um sistema de controle patrimonial adaptado para o registro da reserva de reavaliação, poderão, facultativamente, reconhecer os aumentos ou diminuições relativos à reavaliação de seus ativos no resultado patrimonial do período.³⁷

Desse modo, em caso de reavaliação da classe do ativo, isto é, de acréscimo do valor contábil para adequá-la ao valor justo, há dois procedimentos possíveis para seu registro:

1. Ser creditado diretamente à conta de reserva de reavaliação;
2. Ser creditado diretamente à conta de resultado do período.

Entretanto, se o valor contábil da classe do ativo diminuir após a reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período. Porém, explica o MCASP, “se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente à reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela classe de ativo”.³⁸

Ainda segundo o MCASP, deve-se atentar para que as diferenças decorrentes da reavaliação sejam contrapostas uma com as outras, dentro da mesma classe, não se admitindo

³⁷ Ibidem, p. 88.

³⁸ Ibidem, p. 89.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

sua contraposição com ativos de classes diferentes.

2.4. Considerações sobre depreciação, amortização e exaustão

2.4.1. O tema depreciação na literatura contábil

Entre as várias definições, que variam conforme a complexidade que lhes é conferida, a literatura contábil atribui à depreciação uma simples: “Os bens móveis e imóveis adquiridos pelas entidades sejam elas públicas ou privadas, sofrem o desgaste normal por uso e pelas ações do tempo. A esse desgaste a contabilidade dá o nome de depreciação”.³⁹

Outra definição, mais elaborada, aponta que “a depreciação é a alocação racional e sistemática do custo de um ativo, representada pelo decréscimo no potencial de serviço”.⁴⁰ Nessa definição já é possível vislumbrar um dos principais efeitos esperados com a depreciação, qual seja, seu impacto na mensuração de custos das entidades públicas, talvez a mais buscada meta da nova contabilidade pública, mostrar à sociedade os custos da prestação de serviços.⁴¹

Cabe aqui registrar os conceitos referentes às diferentes terminologias utilizadas. Assim, pode-se dizer que:

a) Tem-se **depreciação** quando o procedimento é feito para bens “tangíveis e tem múltiplas causas da redução do valor - o uso, a ação da natureza e obsolescência, de forma que se inicia a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso”;⁴²

b) Por seu turno, trata-se de **amortização** quando o mesmo é feito para “elementos patrimoniais de direitos de propriedades e bens intangíveis. A causa que influencia a redução do

³⁹ da SILVA, M. C.; COSTA, G. B.; BOENTE, D. R.; BATISTA, E. M. **Depreciação no Setor Público: análises de procedimentos em uma Unidade Gestora**. *Boletim de Orçamento e Finanças – Governet*, Curitiba, n. 73, maio de 2011, p. 419.

⁴⁰ HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

⁴¹ FUB – FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. **Manual: Modelo de apuração de custos da UnB 2005**. Brasília: UnB, 2005. Disponível na Internet. <http://www.dpo.unb.br/documentos/Manual_custos-Completo.pdf> Acesso em: 26 out. 2011.

⁴² SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – STN. **MANUAL... Parte II... op. cit.**, p. 71.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

valor é a existência ou exercício de duração limitada, prazo legal ou contratualmente limitado”;⁴³

c) Por fim, tem-se **exaustão** quando se faz o procedimento para “elementos de recursos naturais esgotáveis e a principal causa da redução do valor é a exploração”.⁴⁴

Como exemplos para cada um dos tipos de redução do valor do bem, acima definidos, pode-se mencionar os veículos, os softwares e os recursos minerais.

Superada a questão acerca da definição, a literatura costuma classificar as causas da depreciação dos bens materiais em três principais⁴⁵:

1. **Física**, por uso, desgaste de funcionamento ou por ação do tempo;
2. **Funcional**, por desuso, obsolescência ou insuficiência;
3. **Eventual**, por acidentes ou fenômenos físicos e químicos.

Nessa esteira, são dois os critérios para seu cálculo:

- a. **Depreciação real ou absoluta**, verificada quando a desvalorização do ativo pode “ser medida comparando-se o valor nominal de cada bem, que é seu preço de custo quando novo, com o preço pelo qual poderia ser vendido”;⁴⁶
- b. **Depreciação teórica**, “obtida por meio de métodos matemáticos ou técnicos, distribuindo-a em diversos exercícios, pelos quais presumivelmente o bem será consumido”.⁴⁷

Para todos os efeitos, no entanto, considera-se como mais acertado o primeiro critério, por meio da estimativa direta e objetiva dos efeitos da desvalorização sobre o bem, não obstante ser este mais oneroso que com relação ao segundo, mas produzindo resultados mais fidedignos.⁴⁸

A redução da utilidade dos bens permanentes é reconhecida pela depreciação,

⁴³ Ibidem, p. 71.

⁴⁴ Ibidem, p. 71.

⁴⁵ FRANCO, H. **Contabilidade Geral**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

⁴⁶ SANTOS, M. J. O.; SILVA, C. A. T.; MORGAN, B. F.; MATIAS, M. A. **Depreciação de livros: procedimentos para determinação do custo**. In: *5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo, p. 2, 10 e 11 out. 2005. Disponível na Internet. <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos52005/an_resumo.asp?cod_trabalho=513> Acesso em: 26 out. 2011.

⁴⁷ Ibidem, p. 2.

⁴⁸ FRANCO, H. **Op cit.**



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

amortização ou exaustão. Isso representa uma transformação estimada do custo em uma despesa, sendo geralmente determinada por meio da divisão do valor contábil do ativo pela vida útil estimada em meses. Esse método de cálculo é denominado linear, por conduzir a valores constantes no tempo.⁴⁹

A literatura contábil lista vários métodos para se proceder ao cálculo da depreciação⁵⁰, dos quais os mais frequentemente utilizados são dois: o método de cotas constantes e o método da soma dos dígitos.

No primeiro, o valor depreciável é distribuído ao longo de intervalos lineares durante o período de vida útil remanescente do ativo. No segundo, a depreciação se dá de forma gradual, em quotas decrescentes de valor até o término da vida útil remanescente do ativo.

A literatura contábil ainda classifica a depreciação sob os aspectos que ela apresenta. Assim,

- a) no aspecto contábil, representa a perda de valor dos bens pelo uso, desgaste ou obsolescência, demonstrando a forma de diminuir os seus valores;
- b) no aspecto financeiro, representa a forma de recuperação dos valores gastos a título de investimento;
- c) no aspecto de custos, representa a recuperação dos gastos tidos com os bens utilizados na operacionalização das atividades e que possuem vida útil que atinge vários anos.⁵¹

Conforme se deduz de vasta leitura sobre o tema, são dois os fatores que limitam a vida útil de um bem: a deterioração e a obsolescência. A primeira representa seu desgaste físico, já a segunda, por sua vez, demonstra o processo pelo qual o bem entra em desuso. Por fim, “para efetuar o cálculo da depreciação, é necessário definir o número de anos de vida útil e a maneira de distribuir o custo pelos exercícios sociais”.⁵²

⁴⁹ SANTOS *et al.* **Op. cit.**, p. 2.

⁵⁰ Gabriel PREINREICH (apud SANTOS *et al.*, op cit., p. 2) lista ao todo onze métodos: método de linha reta dos economistas, método de linha reta dos contadores, verdadeiro método de linha reta, método das unidades, método Kurtz, método das anuidades e do *sinking-fund*, *diminishing-balance* methods, método da soma dos dígitos, método da retirada e método *Canning*.

⁵¹ SANTOS *et al.* **Op. cit.**, p. 3.

⁵² *Ibidem*, p. 3.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

2.4.2. NBC T 16.9 - Depreciação, amortização e exaustão dos elementos do ativo imobilizado

As normas trazidas a lume pelo CFC, concernentes ao patrimônio público, trouxeram uma importante inovação em relação ao ativo imobilizado: a depreciação, amortização e exaustão dos elementos do ativo imobilizado que tiverem vida útil econômica limitada, considerando que a NBC T 16.9 emitiu orientações a respeito desse assunto. A legislação brasileira, especialmente a Lei nº 4.320/1964, não obriga a adoção deste método de ajuste dos ativos, mas também não há vedações. Inclusive, há menção à depreciação no art. 108, § 2º, que estabelece que as previsões para depreciação sejam computadas para efeito de apuração do saldo líquido das autarquias e outras entidades com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertença, integralmente, ao Poder Público.

Segundo a melhor doutrina contábil, a depreciação dos bens do ativo imobilizado corresponde à diminuição parcelada do valor dos elementos ali classificáveis, resultante do desgaste pelo uso, da ação da natureza ou de obsolescência normal.

Nesse passo, a NBC T 16.9 estabelece os critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão.

2.4.3. O tema depreciação no MCASP

Para o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, “a depreciação é o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração”⁵³, e se dá em razão dos seguintes fatores: a) deterioração física; b) desgastes com uso; e c) obsolescência.

Assim, o MCASP considera que

Em função desses fatores, faz-se necessária a devida apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período, através da depreciação, atendendo o princípio da competência. Assim, é importante verificar que o reconhecimento da depreciação encontra-se vinculado à identificação das circunstâncias que determinem o seu registro, de forma que esse valor seja reconhecido no resultado do ente através de uma variação patrimonial diminutiva.⁵⁴

⁵³ SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL – STN. **MANUAL... Parte II... op. cit.**, p. 98.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 98.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

Um dos requisitos para se proceder à depreciação dos bens patrimoniais é que, segundo o MCASP, “a base monetária inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo [valor de mercado]”.⁵⁵

Para o MCASP, todos os itens do ativo imobilizado estão sujeitos à depreciação no decorrer de sua vida útil, a ser feita mensalmente, a partir do momento em que o bem se torna disponível para uso.

O processo de depreciação só deve ser cessado com a baixa patrimonial do bem, mas não é interrompida quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso. Ainda segundo o MCASP:

A depreciação cessará quando do término do seu período de vida útil. Nesse momento, seu valor contábil será igual ao seu valor residual, ou na falta deste, igual a zero. A partir desse momento, o bem somente poderá ser depreciado se houver uma reavaliação, acompanhada de uma análise técnica que defina o seu tempo de vida útil restante.⁵⁶

Fica, portanto, claro que o término da vida útil cessa a depreciação, mas não vincula a baixa patrimonial do bem. Será o caso, todavia, de se avaliar quanto à conveniência de se proceder à reavaliação do bem, a fim de determinar-lhe sua adequação ao valor de mercado, bem como sua nova vida útil remanescente.

De acordo com o MCASP, não são todos os bens do ativo que devem sofrer depreciação, em razão de suas características. Entre estes, pode-se mencionar, a título de exemplo, o caso dos terrenos e dos bens culturais.

A estimativa da vida útil econômica do item do ativo, conforme o MCASP, é definida em observância a alguns fatores:

1. desgaste físico, pelo uso ou não;
2. geração de benefícios futuros;
3. limites legais e contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo;
4. obsolescência tecnológica.

⁵⁵ Ibidem, p. 98.

⁵⁶ Ibidem, p. 98.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

Assim, ao realizar a estimativa do tempo de vida útil de um determinado ativo, deve-se verificar:

- a) O tempo pelo qual o ativo manterá a sua capacidade para gerar benefícios futuros para o ente.
- b) Os aspectos técnicos referentes ao desgaste físico e a obsolescência do bem. Por exemplo, a utilização ininterrupta do bem pode abreviar a sua vida útil.
- c) O tempo de vida útil de um bem que possui a sua utilização ou exploração limitada temporalmente por lei e contrato não pode ser superior a esse prazo.
- d) A política de gestão de ativos da entidade, ao considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, fazendo com que a vida útil de um ativo possa ser menor do que a sua vida econômica.⁵⁷

Desse modo, segundo o MCASP, a vida útil deve ser definida em termos da utilidade esperada do bem para a entidade.

Outra recomendação da MCASP sobre o tema é de que “todos os fatores considerados para a determinação do tempo de vida útil do bem devem estar documentados, indicando os parâmetros e índices que tenham sido utilizados, bem como as normas ou laudos técnicos”.⁵⁸

O MCASP também afirma que a estimativa da vida útil do bem deve ser feita com base na experiência da entidade com bens semelhantes. Nesse passo,

[...] as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas pelos entes deverão ser estabelecidas pelo próprio, de acordo com as características particulares da utilização desses bens pelo ente. Assim, um veículo, por exemplo, poderá ser depreciado em período menor ou maior, devido às características do uso desse bem. **Ao final do período de vida útil, o veículo ainda pode ter condições de ser utilizado, devendo ser feita uma reavaliação do bem,** caso o valor residual não reflita o valor justo, atribuindo a ele um novo valor, baseado em dados técnicos. **A partir daí, pode-se iniciar um novo período de depreciação.** [g. n.]⁵⁹

Além disso, preceitua o MCASP, não é necessário que a administração possua uma tabela única de depreciação, o que possibilita que determinados bens da mesma classe sejam depreciados a taxas diferentes, em razão de suas peculiaridades, as quais deverão também ser evidenciadas em notas explicativas.

⁵⁷ Ibidem, p. 99.

⁵⁸ Ibidem, p. 99.

⁵⁹ Ibidem, p. 100.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

Por ser um tópico relevante da temática, o MCASP faz alusão específica ao caso dos bens imóveis, a qual se transcreve abaixo:

Terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e por isso são ativos depreciáveis. O aumento de valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta a determinação do montante depreciável do edifício.⁶⁰

Quanto aos registros contábeis, recomenda o MCASP: “A variação patrimonial diminutiva de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo”.⁶¹

3. Procedimentos preliminares

Como procedimento anterior à reavaliação e à depreciação, é necessário adotar as seguintes medidas:

1. Proceder à baixa dos bens inservíveis
2. Iniciar a fase de identificação dos bens registrados como PERMANENTE e que a legislação atual os define como MATERIAL DE CONSUMO (Portaria STN nº 448, de 13 de setembro de 2002) e em seguida proceder à desincorporação desses bens.
3. Tais medidas culminam por proporcionar um enxugamento significativo da relação de bens equivocadamente cadastrados como permanentes, pois, sob a inteligência do art. 15, § 2º, da Lei nº 4.320/64 c/c a Portaria STN nº 448/2002, considera-se material permanente os que possuem duração superior a dois anos. A classificação dos materiais, se de consumo ou

⁶⁰ Ibidem, p. 100.

⁶¹ Ibidem, p. 101.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

permanentes, é reforçada pela citada norma da STN da seguinte forma:

Art. 2º - Para efeito desta Portaria, entende-se como material de consumo e material permanente:

I - Material de Consumo, aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei n. 4.320/64, perde

normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos;

II - Material Permanente, aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física, e/ou

tem uma durabilidade superior a dois anos.

Art. 3º - Na classificação da despesa serão adotados os seguintes parâmetros excludentes, tomados em

conjunto, para a identificação do material permanente:

I - Durabilidade, quando o material em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de

funcionamento, no prazo máximo de dois anos;

II - Fragilidade, cuja estrutura esteja sujeita a modificação, por ser quebradiço ou deformável, caracterizando-se

pela irrecuperabilidade e/ou perda de sua identidade;

III - Percibilidade, quando sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou que se deteriora ou perde sua

característica normal de uso;

IV - Incorporabilidade, quando destinado à incorporação a outro bem, não podendo ser retirado sem prejuízo

das características do principal; e

V - Transformabilidade, quando adquirido para fim de transformação.⁶²

4. Por fim, proceder também a baixa dos bens cujos valores são irrisórios e seu controle demanda um custo superior ao mesmo (aplicação da Convenção Contábil da Materialidade), desta forma evitando trabalho desnecessário e improdutivo na reavaliação de bens os quais não são considerados permanentes.

3.1 Início dos procedimentos, métodos, fontes e normas

Após a adoção dessas medidas, inicia-se, de fato, a reavaliação dos bens, seguindo as orientações nas NBC T 16.10 (Resolução CFC 1.137/2008) a fim de atribuir novos valores e vida útil aos bens, para depois aplicar as taxas de depreciação.

⁶² SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – STN. **Portaria nº 448/2002**. “Divulga o detalhamento das naturezas de despesas 339030, 339036, 339039 e 449052.” Disponível na Internet. <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_448_2002.pdf> Acesso em: 25 out. 2011.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

Nos trabalhos desenvolvidos, esta deve-se por base as seguintes normas:

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.

- a. **NBC T 16.9** – Depreciação, Amortização e Exaustão (Resolução CFC 1136/2008).
- b. **NBC T 16.10** – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público (Resolução CFC 1137/2008).
- c. **Portaria STN nº 448, de 13 de setembro de 2002** – Divulga o detalhamento das naturezas de despesas 339030, 339036, 339039 e 449052.
- d. **Portaria STN nº 664, de 30 de novembro de 2010** – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 3ª edição, válido para o exercício 2011.
- e. **Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011** – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, 4ª edição, válido para o exercício 2012.
- f. **Instrução Normativa SRF nº162, de 31 de dezembro de 1998** – fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona nos anexos I e II.

3.2. Reavaliação e redução ao valor recuperável

3.3.1. *Data de corte para proceder-se à reavaliação e redução ao valor recuperável*

Aspecto importante da metodologia refere-se à seleção temporal feita no patrimônio quanto aos bens a serem, num primeiro momento, reavaliados e, depois, depreciados.

Assim, em relação aos bens adquiridos a partir de determinado ano, serem apenas depreciados, pois seus valores de mercado, pelos quais foram adquiridos, se encontram atuais, **definindo-se então o ano da data de corte.**

Quanto aos bens incorporados ao patrimônio antes do ano de data de corte, estes sofrem tanto os processos de reavaliação quanto depreciação, já que os valores contábeis registrados não





TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

espelham mais a realidade do mercado.

3.3.2. Métodos utilizados para obtenção valorativa dos critérios de reavaliação

3.3.2.1. Obtenção do valor justo (ou de mercado)

A Comissão de Reavaliação de Bens (CRB) utilizou, basicamente, três métodos para se chegar ao valor justo (ou de mercado) dos bens:

1. Realização de pesquisa, via Internet, em lojas e *sites* especializados no cotejo de produtos⁶³, visando obter valores médios de mercado, quando possível, ou o valor praticado pelo comércio;
2. Pesquisa, no acervo patrimonial do TCE-RO, buscando encontrar bens idênticos ou similares ao que estava sob processo de reavaliação, incorporados no exercício de 2011, visando obter seu valor mais atual e próximo, portanto, do valor justo;
3. No caso dos veículos, utilizou-se os índices disponibilizados pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, a Tabela FIPE⁶⁴, para os preços de mercado do mercado automobilístico;
4. Quando impossível obter, junto às fontes de informação acima definidas, valor de mercado de bens sob reavaliação por não disporem de produto idêntico ou similar em oferta, optou-se por utilizar procedimento definido pelo Manual de Patrimônio do Tribunal de Contas da União (TCU).

No caso deste último item, assim dispõe o item 16.1 do Manual de Patrimônio do TCU:

16.1) O valor de avaliação para o fim de indenização disposto neste Manual é

⁶³ Neste caso, foram consultados, majoritariamente, os *sites* “Buscapé” (www.buscape.com.br), “Shopping UOL” (www.shopping.uol.com.br) e “Bondfaro” (www.bondfaro.com.br). Esporadicamente, no entanto, consultou-se, também, o *site* de leilões “Mercado Livre” (www.mercadolivre.com.br), apenas se, neste caso, o produto pesquisado apresentasse a característica de ser um bem novo, não se admitindo, portanto, produtos usados.

⁶⁴ Disponível na Internet. <<http://www.fipe.org.br/web/index.aspx?aspx=/web/indices/veiculos/introducao.aspx>> Acesso em: 10 ago. 2011.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

calculado pela Unidade de Patrimônio, considerando os seguintes aspectos básicos:

1 - adota-se o valor de mercado do bem novo, sendo a média dos valores de até três propostas de fornecedores do ramo, **ou o valor atualizado de sua aquisição pelo IPCA (IBGE) – Índice de Preços ao Consumidor Amplo, ou outro índice que o venha substituir, na impossibilidade de se levantar o valor de mercado:**

a) na avaliação devem ser considerados a marca, o modelo, o ano de fabricação, as características do bem avariado ou extraviado e o valor de mercado de bem similar que cumpra as mesmas finalidades.

2 - para mobiliários e equipamentos em geral, inclusive de informática, é calculada uma depreciação de 5% a.a. (cinco por cento ao ano), do valor de mercado do bem novo ou de sua atualização, limitada a 50% (cinquenta por cento) deste;

3 - livros, obras de arte, antiguidades e bens de valor histórico, não são depreciados em sua avaliação;

4 - quando necessário, a Unidade de Patrimônio deve solicitar avaliação por profissional especialista ou servidor do TCU de área especializada, segundo as peculiaridades do bem, como aspectos artísticos, históricos, tecnológicos, dentre outros. [g. n.]⁶⁵

Assim, para efeito de atendimento à regra, utilizou-se, como ferramenta para atualização do valor, o mecanismo disponível na *intranet* do TCE-RO para cálculo de débitos. Este foi o método empregado para se chegar ao valor justo de todos os bens que, por suas próprias características, não se podia encontrar similar ou congênere no mercado.

Foi o caso, por exemplo, de alguns itens do mobiliário feitos sob encomenda e que, por isso mesmo, era tarefa praticamente impossível encontrar peça com as mesmas características em oferta no mercado.

Também dessa forma se procedeu quanto aos bens pertencentes à classe 142.121.800 (Coleções e Materiais Bibliográficos), tendo em vista a inviabilidade de se encontrar as mesmas obras, isto é, a mesma edição, em oferta no mercado, considerando a peculiaridade do mercado editorial em que uma obra, após lançada, não tarda muito vir a esgotar-se nas livrarias.

3.3.3. Fórmula para o cálculo da reavaliação dos bens, aplicada ao valor justo

A reavaliação, propriamente dita, foi realizada com supedâneo na fórmula elaborada

⁶⁵ TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de Patrimônio**. Instituído pela Portaria-TCU nº 6, de 13 de janeiro de 2004, com as alterações da Portaria-TCU nº 358, de 25 de novembro de 2009. Brasília: TCU, 2009, p. 23. Disponível na Internet. <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/.../PRT2009-358.doc>> Acesso em: 08 set. 2011.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo⁶⁶, a qual leva em consideração os fatores definidos no Quadro 3.

Quadro 3 – Fatores de influência para efeito de reavaliação

Estado de Conservação		Período de Utilização		Período de Vida Útil Futura	
Valoração	Conceito	Valoração	Conceito	Valoração	Conceito
10	Excelente	10	≥ 10 anos	10	≥ 10 anos
8	Bom	9	9 anos	9	9 anos
5	Regular	8	8 anos	8	8 anos
2	Péssimo	7	7 anos	7	7 anos
		6	6 anos	6	6 anos
		5	5 anos	5	5 anos
		4	4 anos	4	4 anos
		3	3 anos		3 anos
		2	2 anos		2 anos
		1	1 ano		1 ano
		0	< 1 ano		< 1 ano

Fonte: TCE-ES – Reavaliação Patrimonial, 1998, com adaptações.

A esses fatores de influência são atribuídos os pesos definidos no Quadro 4.

Quadro 4 – Peso atribuído a cada fator de influência

Fator de influência	Peso a considerar
Estado de Conservação	4
Período de Utilização	– 3
Período de Vida Útil Futura	6

Fonte: TCE-ES – Reavaliação Patrimonial, 1998.

A fórmula desenvolvida pelo TCE-ES consiste em obter o assim chamado Fator de Reavaliação (FR), por meio da soma dos fatores de influência, multiplicados cada qual por seu peso respectivo, dividida por 100.

Assim, tem-se que

⁶⁶ Desenvolvido pela equipe técnica composta dos servidores José Cláudio Del Pupo (Coord.), Darcy Sales Filho, Andréa Norbim Beconha e Guilhermina Maria Pinheiro Gama.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

$$FR = \frac{(EC \times 4) + (PUV \times 6) + [PUB \times (-3)]}{100} \quad \text{Eq. 1}$$

Em que

- FR = Fator de Reavaliação, índice representado por percentual
- EC = Estado de Conservação
- PUV = Período de Vida Útil Futura
- PUB = Período de Utilização do Bem

Uma vez determinado o valor de FR , aplica-se o índice percentual obtido ao valor de mercado de produto idêntico ou similar novo ao item do ativo sob análise, do que resultará seu valor reavaliado. Ou seja, o valor reavaliado será um percentual do valor de mercado.

O método desenvolvido pela Corte de Contas capixaba é bastante interessante, vez que potencializa e facilita os trabalhos de reavaliação, pois faz as adequações necessárias ao valor de mercado do bem sob análise, considerando fatores como seu estado de conservação e utilização.

Desse modo, tem-se a seguinte formulação:

$$VBR = VBN \times FR \quad \text{Eq. 2}$$

Em que

- VBR = Valor do bem após reavaliação;
- VBN = Valor de bem novo, idêntico ou similar ao que está sendo reavaliado;
- FR = Fator de reavaliação, calculado conforme a Eq. 1.

3.4. Depreciação



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

Para o cálculo da depreciação, a Comissão de Reavaliação de Bens (CRB) adotou o seguinte procedimento:

1. Definição do período de vida útil remanescente dos itens do ativo imobilizado;
2. Definição do valor residual dos itens do ativo imobilizado, definido em percentual sob seu valor contábil;
3. Utilização do método das quotas constantes para calcular a depreciação mensal, com base no valor depreciável de cada bem.

Para a consecução dos primeiro e segundo itens, a Comissão de Reavaliação de Bens (CRB) fez uso do mesmo expediente utilizado quando da reavaliação dos bens. Isto é, aproveitando a oportunidade surgida com a reavaliação, na consulta aos setores definidos no Quadro 2, lhes foi solicitado, também, que informassem o período de vida útil remanescente do bem, assim como o percentual de valor residual que julgavam adequado atribuir.

Esse procedimento também foi adotado em relação aos bens a cargo da CRB estipular-lhes os critérios de depreciação. Considerou-se, quando do feito, o período de utilização que o bem detinha, sua expectativa de uso e a intensidade e frequência com que é usado, dados esses obtidos por meio de contato da Comissão com os usuários dos bens analisados.

Supletivamente, considerou-se as taxas de depreciação e período de vida útil de bens estipuladas pela Receita Federal, na Instrução Normativa SRF nº 162/1998.

4. IMPACTO NO BALANÇO PATRIMONIAL

O objetivo maior das NBC T 16.9 e 16.10 é o de demonstrar o valor real do patrimônio público, trazendo procedimentos antes utilizados apenas na contabilidade aplicada ao setor privado para o setor público, reforçando o enfoque patrimonial que a nova Contabilidade Pública Brasileira traz consigo, justificando-se desta forma a inserção dos procedimentos de reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão no novo modelo contábil



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

adotado no país.

A Contabilidade Pública durante décadas se prestou apenas a atender um modelo legalista, que sempre teve como foco orçamento, renegando o objeto da Ciência Contábil, ou seja, o Patrimônio. Outra lacuna desse modelo é a escassez de informações, pois com o enfoque orçamentário a contabilidade não é capaz de representar de forma confiável o patrimônio público, às vezes o subvalorizando, outras vezes o supervalorizando, descumprindo assim o objetivo da Ciência Contábil, que é fornecer informações fidedignas aos seus usuários. Vale citar mais uma vez o conceito de patrimônio dado pelo eminente professor Hélio Kohama: “Patrimônio Público é o conjunto de bens, direitos e obrigações, avaliados em moeda corrente, das entidades que compõem a administração pública”.⁶⁷

Seguindo o exposto, resta claro que o valor do patrimônio do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, bem como de qualquer outra entidade pública, antes da reavaliação dos bens, não é capaz de representar de forma fidedigna em valores monetários o verdadeiro patrimônio da entidade.

4.1. Reflexos e adaptações no Sistema de Patrimônio

Algumas funcionalidades primordiais que o sistema informatizado deve prever, são contempladas a seguir:

1. Calcular depreciação com taxas em índices oficial, gerencial e custos, através de valores informados no ato do cadastramento dos bens;
2. Cálculo de depreciação proporcional ao dia de aquisição, levando em consideração a classe a que o bem pertence;
3. Simulação de cálculo de depreciação e sua respectiva exclusão, para fins de melhor controle contábil através de comparações com os resultados e os balancetes correntes;
4. Gerência de todas as movimentações de bens: baixa, transferência, desdobramentos,

⁶⁷ KOHAMA, H. **Op. cit.**, p. 213.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

agrupamentos, reativações, bem como responsabilidade direta do servidor que utiliza o bem nos casos cabíveis;

5. Emitir relatórios legais e gerenciais, filtrados conforme a necessidade e configuração na forma dos centros de custos;

6. Permitir a realização de inventário, tarefa fundamental no âmbito da gerência;

7. Permitir parametrizações padrões informadas no cadastro de espécies de bens, utilizadas para depreciação e contabilização, seguindo o manual da STN.

4.2. Bens sobre os quais não foi possível proceder à reavaliação/depreciação

A princípio, não se pode proceder à reavaliação ou depreciação de determinado bem quando verificada a ocorrência de ao menos umas das seguintes situações:

- a) Incompetência⁶⁸ para proceder à reavaliação/depreciação;
- b) Necessidade de conhecimentos técnicos específicos.

De plano, caso comum é a ocorrência da situação “a” quanto à reavaliação e depreciação dos bens imóveis. De acordo com a legislação pertinente, a competência, isto é, a autorização legal para realizar avaliações de terrenos e edificações é exclusiva dos profissionais de engenharia.

Nesse sentido, assim dispõe a Resolução N° 218, de 29 de junho de 1973, do Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CONFEA):

Art. 1° - Para efeito de fiscalização do exercício profissional correspondente às diferentes modalidades da Engenharia, Arquitetura e Agronomia em nível superior e em nível médio, ficam designadas as seguintes atividades:

(...)

Atividade 06 – Vistoria, perícia, avaliação, arbitramento, laudo e parecer técnico;

(...)

Art. 2° - Compete ao **ARQUITETO OU ENGENHEIRO ARQUITETO:**

I – o desempenho das atividades 01 a 18 do artigo 1° desta Resolução, referentes a **edificações, conjuntos arquitetônicos e monumentos, arquitetura paisagística e de**

⁶⁸ No sentido de impedimento legal.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

interiores; planejamento físico, local, urbano e regional; seus serviços afins e correlatos.

(...)

Art. 7º - Compete ao **ENGENHEIRO CIVIL** ou ao **ENGENHEIRO DE FORTIFICAÇÃO e CONSTRUÇÃO:**

I – o desempenho das atividades 01 a 18 do artigo 1º desta Resolução, referentes a **edificações**, estradas, pistas de rolamentos e aeroportos; sistema de transportes, de abastecimento de água e de saneamento; portos, rios, canais, barragens e diques; drenagem e irrigação; pontes e grandes estruturas; seus serviços afins e correlatos.

[g. n.]⁶⁹

Tendo em vista a incompetência da Comissão de Reavaliação de Bens (CRB) para promover os trabalhos em relação aos bens imóveis — entre seus integrantes não havia profissional com qualquer das formações aludidas na citada norma —, encaminhou à presidência o Memorando Nº 14/CRB/2011, de 29 de setembro de 2011, solicitando o encaminhando da tarefa a setor competente da Corte de Contas.

Uma segunda ocorrência da impossibilidade de reavaliar ativos, ocasionada pela situação “b”, se verificou em relação aos bens pertencentes à classe 142.121.700 (Material para Decoração, Objetos de Arte e p/ Coleção). A reavaliação de seu valor contábil, visando sua adequação ao preço de mercado, só pode, por evidente, ser realizada por profissional técnico, conhecedor dos procedimentos próprios a esse tipo de mensuração.

Assim, visando subsídios para dar andamento aos trabalhos, a CRB encaminhou à Presidência o Memorando Nº 15/CRB/2011, de 11 de outubro de 2011, solicitando a intervenção da Corte junto à Secretaria de Estado de Esportes, Cultura e Lazer – SECEL, para que aquele órgão disponibilizasse técnico capacitado para efetuar a reavaliação dos bens artísticos da Corte. Contudo, até o término dos trabalhos da Comissão, o referido profissional não aportou nesta Corte, inviabilizando a reavaliação dos bens registrados no patrimônio da citada classe.

Uma terceira ocorrência da situação descrita em “b” foi encontrada quanto à depreciação do bem registrado no patrimônio com o tomo nº 8705 (Arquivo deslizante com acionamento mecânico). Por se tratar de equipamento especializado, a CRB resolveu solicitar

⁶⁹ CONFEA – CONSELHO FEDERAL DE ENGENHARIA, ARQUITETURA E AGRONOMIA. **Resolução nº 218/1973.** *Discrimina atividades das diferentes modalidades profissionais da Engenharia, Arquitetura e Agronomia.* Disponível na Internet. <<http://normativos.confea.org.br/ementas/visualiza.asp?idEmenta=266&i>> Acesso em: 22 out. 2011.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e Exaustão de bens públicos

auxílio da Divisão de Expediente / Arquivo Geral⁷⁰ para a estipulação do período de vida útil e do valor residual do bem, tendo em vista que aquele setor é o responsável direto por sua operação.

⁷⁰ Solicitação feita por meio do Memorando N° 16/CRB/2011, de 11 de outubro de 2011.