

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**O CONTROLE DO PATRIMÔNIO E AS NORMAS
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO
SETOR PÚBLICO: O CASO DE SANTA MARIA – RS**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

Daniela Esteves de Medeiros

Santa Maria, RS, Brasil

2014

**O CONTROLE DO PATRIMÔNIO E AS NORMAS
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO
SETOR PÚBLICO: O CASO DE SANTA MARIA – RS**

Daniela Esteves de Medeiros

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, do
Centro de Ciências Sociais e Humanas, da Universidade Federal de
Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau
de **Bacharel em Ciências Contábeis**

Orientador: Prof. Dr. Fernando do Nascimento Lock

Santa Maria, RS, Brasil

2014

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

**A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão**

**O CONTROLE DO PATRIMÔNIO E AS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: O CASO DE
SANTA MARIA – RS**

elaborada por
Daniela Esteves de Medeiros

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Fernando do Nascimento Lock, Dr.
(Presidente/Orientador)

José Alexandre Magrini Pigatto, Dr. (UFSM)

Ney Izaguirry de Freitas Junior, Msc. (UFSM)

Santa Maria, 17 de janeiro de 2014

À minha mãe e irmãos,
que me apoiaram incondicionalmente em todos os momentos.

AGRADECIMENTOS

A DEUS;

*À minha família,
pela paciência que, com muito carinho e apoio,
não mediram esforços para que eu concluísse esta nova etapa.*

*Aos Professores do Curso de Ciências Contábeis,
da Universidade Federal de Santa Maria,
pela dedicação demonstrada ao longo da caminhada.*

*Ao professor Dr. Fernando do Nascimento Lock,
pelo apoio, incentivo e presteza incansável no auxílio às atividades e discussões
sobre o andamento e normatização desta Monografia de Conclusão de Curso.*

*E, finalmente,
aos colegas de classe,
pela demonstração de amizade e solidariedade.*

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

O CONTROLE DO PATRIMÔNIO E AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: O CASO DE SANTA MARIA - RS

AUTOR: DANIELA ESTEVES DE MEDEIROS

ORIENTADOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK

Local e Data da Defesa: Santa Maria, RS, 17 de janeiro de 2014

Para a tomada de decisão faz-se necessário um controle adequado, de forma integrada, capaz de garantir a gestão dos bens patrimoniais. O aumento significativo do patrimônio exige maiores controles, através de rotinas e fluxos na prestação dos serviços públicos, objetos de registro contábil. Para que isso aconteça é preciso que a Administração capacite os servidores sobre o tema patrimônio e a todos os responsáveis pela guarda e responsabilidade, e torne possível apurar responsabilidades e deveres. É preciso conscientizar os gestores patrimoniais sobre a importância dos controles patrimoniais. Nesse sentido, o presente estudo justifica-se pela importância das atividades de controle, as rotinas conjuntamente aos princípios de planejamento, desburocratização, eficiência na gestão, atualmente utilizadas pela instituição. Fruto de um estudo de caso, este estudo classifica-se como pesquisa descritiva, de cunho quantitativo. A pesquisa utilizou como método de coleta, a entrevista estruturada, a observação dirigida e a pesquisa documental. Por fim, esta pesquisa buscou identificar os métodos que a Prefeitura Municipal de Santa Maria utiliza no controle dos bens patrimoniais, bem como as necessidades de adequação e de implantação de novos controles como medidas de prevenção, a fim de que possam cumprir com os aspectos legais impostos pela Lei 4.320/64 e a recente NBC T 16.9 ao prever a obrigatoriedade do registro da depreciação que refletirá no patrimônio público.

Palavras-chave: Procedimentos de controle. Bens patrimoniais. Depreciação no setor público.

ABSTRACT

Conclusion Paper to obtain the degree of Bachelor in Accountancy
Accounting Department
Universidade Federal de Santa Maria

CONTROL OF ASSETS AND THE BRAZILIAN PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS: THE CASE OF SANTA MARIA - RS

AUTHOR: DANIELA ESTEVES DE MEDEIROS

ADVISOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK

Local and Date of Defense: Santa Maria, RS, January 17, 2014

It is necessary an adequate and integrated control to ensure the assets' management in the Public Sector. The significant increase in assets requires a greater control over routines and flows of public services rendering, what constitute accounting entries objects. To accomplish such an objective the Administration needs to empower its servants providing them capacity to manage such assets and aspects over their custody and responsibility. It can make possible to establish responsibilities and duties of the servants towards the public assets. Besides it is necessary to provide the asset managers with knowledge on the importance of assets' controls. In this sense, the present study is justified by the importance of activities and routines control together with principles of planning, simplifying management and efficiency that are in force. This work is a case study classified as a quantitative descriptive research. The survey was employed as data collection method, besides structured interview, directed observation and documental research. Finally, this study sought to identify the methods that the Municipality of Santa Maria uses to control its assets, as well as the needs to comply and implementation new controls as preventive measures to ensure it meets legal aspects imposed by Law 4.320/64 and the brand recent Standard NBC 16.9 T i.e. the depreciation bookkeeping.

Keywords: Control Procedures. Assets. Depreciation.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Organograma Funcional da Secretaria Municipal da Gestão e Modernização Administrativa	44
Figura 2 – Cadastro de item patrimonial no sistema de patrimônio	52

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Recursos humanos do Patrimônio da PMSM	45
Quadro 2 – Valores patrimoniais detalhados do balancete patrimonial e plano de contas.....	54

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

EC	Estudo de Caso
DP	Demonstrativo Patrimonial
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NE	Nota de Empenho
NF	Nota Fiscal
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCP	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PL	Plano de Contas
PMSM	Prefeitura Municipal de Santa Maria
PP	Patrimônio Público
SMGMA	Secretaria de Município de Gestão e Modernização Administrativa
SMF	Secretaria de Município de Finanças

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	16
2.1 A Administração Pública e o Controle	16
2.2 Conceito de Patrimônio aplicado à Administração Pública	20
2.3 Legislação aplicada ao Patrimônio Público	20
3 METODOLOGIA	32
3.1 Classificação da pesquisa	32
3.2 Unidade de análise	33
3.3 Operacionalização das principais variáveis	35
3.4 Coleta e sistematizados os dados	35
3.5 Técnicas de análise dos dados	37
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	39
4.1 Observações Realizadas nos Setores Administrativos	39
4.1.1 Compra	39
4.1.2 Almoxarifado	41
4.1.3 Setor de Patrimônio	43
4.1.3.1 <i>Crítérios para aquisição dos bens patrimoniais</i>	46
4.1.3.2 <i>Bens recebidos em Doação</i>	47
4.1.3.3 <i>Responsabilidade e Transferência dos Bens Patrimoniais</i>	48
4.1.3.4 <i>Inventário</i>	49
4.1.4 Setor de Contabilidade	49
4.1.5 Análise das Depreciações e Avaliações Patrimoniais versus NBC T 16.9 e 16.10 Relatório da Entrevista com o servidor do setor de Coordenadoria de Sistemas e Custos	51
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS	61
Apêndice A – Portarias que fixaram prazos de observância obrigatória dos procedimentos contábeis contidos no MCASP	64
Apêndice B – Roteiro de Entrevista com o servidor do setor de Coordenadoria de Sistemas e Custos	65
Anexo A – Termo de Responsabilidade	67
Anexo B – Termo de Transferência	68
Anexo C – Relatório Demonstrativo Patrimonial	69

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho investiga a atuação do Setor de Patrimônio da Prefeitura Municipal de Santa Maria/RS, no controle de seu patrimônio, no exercício de 2012, ao implantar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Em função da significância do tema abordado, esta pesquisa limitou-se à análise dos mecanismos de formação do patrimônio, o que inclui compra e bens recebidos em doação, a análise dos critérios de depreciação do mesmo e a avaliação dos bens do ativo imobilizado e das técnicas de controle sobre a atividade rotineira do setor de patrimônio.

Com isso, o estudo em questão objetivou analisar o fluxo e os procedimentos, adotados pela referida prefeitura, no controle da gestão patrimonial; não sendo objeto de interesse as especificidades do controle interno adotadas pela entidade.

A estrutura organizacional do controle de patrimônio, no tangente aos registros contábeis, deve possuir uma organização do setor e do fluxo de suas atividades internas muito bem esquematizada e suficiente para garantir a sua eficácia e eficiência, prevenindo a ocorrência de fraudes e/ou de custos e investimentos desnecessários para a instituição. A necessidade de controle do patrimônio é previsto no art. 94 da Lei 4.320/64:

Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Antes de ser adquirido um dado bem patrimonial, deve-se proceder a análise da despesa pública, verificando-se a sua classificação como um bem de consumo ou permanente. A adoção de semelhante critério leva a um correto relacionamento das classificações das despesas nas demonstrações das entidades governamentais, devendo ser transcritas e consideradas no patrimônio público. Uma correta classificação da despesa permitirá um adequado confronto com os bens lançados no setor de patrimônio, gerando informações públicas transparentes e necessárias a um apropriado controle interno da gestão patrimonial.

Observa-se que o exercício do controle inclui os deveres de guarda dos bens patrimoniais pelo poder público, e de fiscalização das atividades de pessoas, órgãos, departamentos, produtos, serviços, materiais, entre outras. Entretanto, apesar desses deveres, a realidade de escassez e precariedades que rondam o cenário de qualquer Administração Pública, em termos de Brasil, não raras vezes, reduz a quantidade e a qualidade dos serviços prestados à sociedade.

O controle na administração pública é uma fiscalização, realizada, mutuamente, entre as unidades administrativas (nesse caso, as secretarias municipais), cujas funções são organizadas de modo processual, de forma que uma decisão não pode ser tomada por um dado setor sem que o outro também a acompanhe. Esta fiscalização se dá antes, durante e após os atos administrativos, mediante controle interno do município, o que garante legitimidade frente aos princípios constitucionais.

No caso da Prefeitura Municipal de Santa Maria (PMSM), os procedimentos específicos de controle interno, a serem observados, foram instituídos pela Lei Municipal nº 4.409/2001. Contudo, esta lei não detalha as especificidades, definições e rotinas dos procedimentos de controle e monitoração a serem cumpridos em cada um dos seus setores, o que fica sob a incumbência do próprio sistema de controle interno.

Dessa forma, para a continuidade e controle desses recursos é necessária a utilização de ferramentas administrativas e de planejamento, que venham a colaborar, de maneira eficaz e eficiente, no controle dos mesmos, por tratarem-se de bens de natureza pública, provenientes de tributos da sociedade.

O controle patrimonial compreende um setor da administração pública, denominado de Coordenadoria de Sistema Patrimonial e Custos, que atribui competências de registrar e controlar bens móveis e imóveis; elaborar relatórios; administrar o controle do estado de conservação dos bens, supervisionar e orientar sobre os procedimentos no controle de estoque, conforme art. 8º da Lei Municipal nº 5189/13.

Nesse contexto é função da administração pública, particularmente da Secretaria de Município de Gestão e Modernização Administrativa (SMGMA); controlar, manter e conservar, em perfeitas condições de funcionamento e utilização, os bens móveis e imóveis. O que significa: proteger o patrimônio da entidade, conferindo credibilidade aos registros e informações prestadas, inibindo a

corrupção e assegurando o cumprimento das políticas e planos estabelecidos pela administração (CASTRO, 2009).

A esse respeito, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), segundo as definições contidas no artigo 1º, do parágrafo 1º, aponta que:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000, sd).

Nesse sentido, a LRF enfatiza a importância da transparência e responsabilidade na conduta administrativa, com a disponibilização, em tempo real, de informações acerca da execução orçamentária e financeira, através dos chamados “portais da transparência”.

Com base no conjunto de argumentos tecidos acima, este estudo pretendeu buscar respostas para o seguinte questionamento: os controles do patrimônio adotados pelo Setor de Patrimônio da Prefeitura Municipal de Santa Maria/RS são adequados ao cumprimento da legislação inerente ao patrimônio, tomando-se por base as principais alterações introduzidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 16.9 e a NBC T 16.10?

Este estudo parte da hipótese de que é necessário que os procedimentos administrativos internos, inerentes à gestão do patrimônio público e de seus fluxos, estejam muito bem definidos, fixados e padronizados na gestão patrimonial, compreendendo: tombamento, registro, controle, guarda, manutenção, movimentação, baixa, inventário e preservação do patrimônio. Essa condição demanda que os servidores e demais responsáveis pela gestão do patrimônio, sejam orientados sobre os procedimentos e normas que envolvem o controle patrimonial, a fim de que seja garantida a eficácia e a eficiência nesse processo, prevenindo fraudes, minimizando custos e evitando investimentos desnecessários para a instituição.

Logo, este estudo teve como objetivo geral investigar os procedimentos, métodos e rotinas adotados nas funções administrativas do Setor de Patrimônio da Prefeitura Municipal de Santa Maria/RS, averiguando a sua adequação às principais

alterações introduzidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 16.9 e a NBC T 16.10.

Sendo seus objetivos específicos: a) identificar as medidas de gestão patrimonial adotadas pela Prefeitura em estudo; b) identificar as ferramentas usadas pelos servidores no controle patrimonial; e, c) analisar comparativamente os valores registrados no Demonstrativo Patrimonial com aqueles informados contabilmente no Plano de Contas.

Os resultados desta pesquisa oferecem acréscimos aos profissionais de contabilidade, especialmente, aqueles envolvidos na administração de serviços públicos, por colaborar na veiculação de informações necessárias ao estudo e controle de elementos do patrimônio público, com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade. Portanto, espera-se a partir dela, ampliar a base teórica e social que norteia o tema, contribuindo para o desenvolvimento do campo científico em torno da questão e para o esclarecimento de peculiaridades da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro.

Além disso, o estudo, ao investigar e demonstrar aspectos relativos à atual abordagem em relação aos bens patrimoniais da Prefeitura de Santa Maria; intencionou, também, auxiliar os processos decisórios dos gestores locais em torno desse assunto. Isso, tendo em vista a necessidade de conhecimento e adequação dos setores locais às regras legais que regem o controle patrimonial e o tratamento contábil; bem como, os cuidados que devem ter com os bens em seu poder e suas obrigações/responsabilidades ante sua preservação.

Assim, considerando a relevância do controle na gestão da administração pública, este estudo de caso, de cunho descritivo, analisou a maneira como a Prefeitura controla seus bens patrimoniais. Utilizou-se, inicialmente, a técnica de pesquisa bibliográfica, sendo exposta a legislação incidente sobre o tema. Na coleta de dados adotaram-se como técnicas para levantamento de material: a entrevista estruturada, a observação dirigida e a pesquisa documental.

O presente estudo foi estruturado em cinco capítulos. O capítulo I apresenta uma introdução sucinta do tema e do problema de pesquisa, apontando os objetivos e as justificativas que balizaram sua investigação.

O capítulo II faz referência à base teórica e conceitual que norteou o desenvolvimento da pesquisa, caracterizando os conceitos necessários ao desenvolvimento do estudo.

No capítulo III, explica-se a metodologia utilizada no estudo, identificando a abordagem requerida pelo problema de pesquisa, o método desenvolvido na exploração da temática e as técnicas adotadas para coleta, organização e análise das informações levantadas.

O capítulo IV, por sua vez, destina-se à análise dos dados coletados na PMSM, explorando os resultados obtidos, no referente à depreciação e à avaliação dos bens do ativo imobilizado.

Finalmente, no capítulo V, são tecidas as conclusões e recomendações da pesquisa, que se encerra com as referências e apêndices.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

O estudo procurou abordar o patrimônio aplicado à Administração Pública, constituída por um complexo de rotinas e atividades que envolvem o regular andamento dessa sistemática pública, voltadas ao controle físico e funcional, bem como assegurar-se do seu eficiente e correto sistema de registro e controle.

Para tanto, foram utilizadas como fonte de pesquisa, além de outras, a seguinte legislação: Constituição Federal de 1988, Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, e suas alterações e regulamentações, a Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993, alterada pela Lei Federal nº 8.883, de 8 de junho de 1994, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 e as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 16.9 e NBC T 16.10.

2.1 A Administração Pública e o controle

A administração pública é exercida por atividades que envolvem ações coordenadas e planejadas denominadas de funções administrativas.

Administrativamente o controle é indispensável para acompanhar a execução de programas e planos. Além disso, Montana e Charnov (2006) destacaram dois tipos de controle: o gerencial e o operacional. O primeiro é necessário para garantir o uso eficiente e eficaz dos recursos dedicados à consecução das metas, enquanto que o segundo está relacionado à efetividade das tarefas e procedimentos de rotina.

O controle é uma das cinco funções da Ciência da Administração que compõem o processo administrativo: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar.

Segundo Ferreira (1999, p. 546), em seu dicionário:

Controle [...] 1. Ato, efeito ou poder de controlar; domínio, governo. 2. Fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas. [...]

Para Abanese (1981) a palavra controle pode ser definida como o processo destinado a assegurar que as ações estejam de acordo com os resultados desejados.

A função administrativa do Estado, independentemente de ser exercida ou não pelo Poder Executivo, é regulada por um Direito Administrativo. Para Meirelles (2006, p. 29) “o Direito Administrativo sintetiza-se no conjunto harmônico de princípios jurídicos que regem os órgãos, os agentes e a atividade pública, tendentes a realizar concreta, direta e imediatamente os fins desejados pelo Estado”.

A administração pública tem como objetivo único o bem comum da coletividade administrativa. De modo que toda atividade desenvolvida pela Administração representa os interesses da coletividade, privilegiando a coisa pública.

Di Pietro (2005, p. 636) assegurou que:

No exercício de suas funções, a Administração Pública se sujeita a controle por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário, além de exercer, ela mesma, o controle sobre os próprios atos. Esse controle abrange não só órgãos do Poder Executivo, mas também os dos demais Poderes, quando exerçam função tipicamente administrativa; em outras palavras, abrange a Administração considerada em sentido amplo. A finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

O controle tem como objetivo acompanhar a execução de programas, apontando as falhas, desvios; deve zelar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais. Deverá ser exercido em todas as atividades, visando atingir metas com a máxima eficiência, eficácia e economicidade.

Alexandrino e Paulo (2007) apontaram, ainda, diferentes classificações para o controle na esfera pública. Dentre elas, destaca-se a tipologia conforme a origem do controle, que neste caso, pode ser: controle interno, quando realizado pelo próprio Poder sobre os atos produzidos em seu âmbito; controle externo, quando efetuado por um Poder sobre os atos de outro Poder; ou controle popular, como a fiscalização desempenhada pelos administrados.

No que tange aos aspectos jurídicos, segundo Di Pietro (2002), a finalidade do controle é assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade. Em determinadas

circunstâncias, abrange, também, o controle chamado de mérito, que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa.

Os princípios são regras que surgem como parâmetro para a interpretação das demais normas jurídicas. Segundo Bastos (1996) os princípios constituem ideias gerais e abstratas que expressam, em maior ou menor escala, todas as normas que compõem a seara do direito.

Em se tratando de princípios, o artigo 37 da CF/88 determina que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Gasparini (2005, p.6) definiu que “a Administração Pública, em toda a sua atividade, está presa aos mandamentos da lei, deles não podendo se afastar sob pena da invalidade do ato e responsabilidade de seu ator”.

Para Meirelles (2006, p.33):

A legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

De acordo com Gasparini (2005, p. 9):

A atividade administrativa deve ser destinada a todos os administrados, dirigida aos cidadãos em geral, sem determinação de pessoa ou discriminação de qualquer natureza. É o que impõe ao Poder Público este princípio. Com ele quer-se quebrar o velho costume do atendimento do administrado em razão de seu prestígio ou porque a ele o agente público deve alguma obrigação.

A Constituição Federal, ao consagrar o princípio da moralidade administrativa como vetor da atuação do administrador público, consagrou a necessidade de proteção à moralidade e responsabilização do administrador público amoral ou imoral (FRANCO SOBRINHO, 1993 apud MORAES, 2005).

Difícil de saber por que o princípio da moralidade no direito encontra tantos adversários. A teoria moral não é nenhum problema especial para a teoria legal. As concepções na base natural são analógicas. Por que somente a proteção da legalidade e não da moralidade também? A resposta negativa só pode interessar aos administradores ímprobos. Não à Administração, nem à ordem jurídica. O contrário seria negar aquele mínimo ético mesmo

para os atos juridicamente lícitos. Ou negar a exação no cumprimento do dever funcional (MORAES, 2005, p. 298).

O princípio da publicidade diz respeito não apenas à divulgação do procedimento para conhecimento de todos os interessados, como, também, aos atos da Administração, praticados para assegurar a todos a possibilidade de fiscalizar sua legalidade (MORAES, 2005).

A eficiência compreende o aspecto quantitativo e qualitativo do serviço, ou seja, abrange a produtividade do servidor, a perfeição do trabalho e sua adequação técnica aos fins visados pela administração.

Andriollo (1998, p. 144) explicitou o conceito de eficiência com clareza:

Eficiência é alcançar o máximo de produtividade da utilização dos recursos disponíveis. [...] Antes da edição da Emenda nº 19/98 um administrador público que agisse dentro das disposições legais, de acordo com a ética e a moral administrativa, tendo como finalidade o bem comum e dando a publicidade requerida a seus atos, estaria agindo rigorosamente dentro dos princípios básicos da administração. Agora, sob força do princípio da eficiência, além das condutas acima referidas, o administrador deve buscar gerir os recursos sob sua responsabilidade de forma a obter o máximo de produtividade. [...] “A partir da Emenda nº 19/98, pode-se dizer que não basta à administração pública estar direcionada ao bem-comum, é preciso fazê-lo adotando práticas e sistemas que garantam a maior produtividade possível dos recursos disponíveis”.

Para a professora Di Pietro (2002, p.102):

[...] o princípio apresenta-se sob dois aspectos, podendo tanto ser considerado em relação à forma de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atuações e atribuições, para lograr os melhores resultados, como também em relação ao modo racional de se organizar, estruturar, disciplinar a administração pública, e também com o intuito de alcance de resultados na prestação do serviço público.

Assim, a manutenção dos bens patrimoniais pode ser preventiva ou corretiva. Sob pena e infringência do princípio da eficiência, não se poderia admitir da administração pública outra manutenção a não ser a preventiva. A exceção caberia à manutenção corretiva, quando dos bens danificados.

2.2 Conceito de Patrimônio aplicado à Administração Pública

A administração pública, ao longo do tempo, esteve voltada para os aspectos orçamentários e financeiros, deixando de lado a questão do controle patrimonial. Foi com a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) que se percebeu a necessidade de ser ter um controle maior sobre o patrimônio público.

O patrimônio é entendido como um complexo de bens, propiciando às instituições obtenção de seus fins. O Setor Público, em suas variadas formas de se apresentar à sociedade também possui um patrimônio, que é denominado de patrimônio público, justamente por não pertencer a uma pessoa ou grupo de pessoas, mas, a toda a sociedade. Este patrimônio é, periodicamente, colocado sob a responsabilidade de administradores públicos e, conseqüentemente, deve ser objeto da Contabilidade para fins de seu registro e controle (KOHAMA, 2006, p. 24; SILVA, 2004, p. 222).

Na lição de Meirelles (2006, p. 663) “controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

2.3 Legislação aplicada ao Patrimônio Público

Por definição, constituição é o conjunto de normas positivas que regem a produção do direito.

Os artigos constitucionais sob os números 23, 30, 182, 183 e 190 referem-se à competência dos municípios em relação a sua guarda e proteção do patrimônio. Os artigos 31, 70, 74 e 75, por sua vez, fazem menção a todo o embasamento legal para a implantação do sistema de controle interno dos municípios e não serão aprofundados por não serem objetivos deste estudo.

O controle da administração pública pode ser classificado em Controle Estatal, representado pela fiscalização do Poder Público, e em Controle Social, representado e exercido pelo cidadão.

O artigo 70 da Constituição Federal preceitua que:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestarão contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

O Controle Interno, sendo uma exigência legal, é um mecanismo de promoção da defesa do patrimônio público. A importância é estar mais próximo da realidade do órgão público, viabilizando uma demonstração do desempenho das entidades públicas, além de garantir uma efetiva transparência.

Em outras palavras, Castro (2009, p. 64) definiu controle interno na área pública como:

O controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para dar segurança aos atos praticados pelo gestor e salvaguardar o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes.

Segundo esse mesmo autor, o objetivo do controle interno na esfera estatal é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e instrumento de proteção e defesa do cidadão, ponderando que as formas e métodos de controle dependem das necessidades e peculiaridades de cada órgão estatal.

Além disso, ressalta-se a importância do exercício do controle interno do Poder Executivo Municipal, Lei 4.409, e seu adequado funcionamento e atribuições, que têm o objetivo de promover a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, no tocante à legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade e eficiência na administração dos recursos e bens públicos.

Assim, o controle interno na esfera pública pode ser concebido como um controle da legalidade e do mérito do ato, pois verifica o cumprimento das atividades exercidas pelos órgãos.

Segundo o art. 74 da Constituição Federal, cada Poder terá um Sistema de Controle Interno, cujos responsáveis ao científicarem-se de qualquer irregularidade e deixarem de dar ciência ao Tribunal de Contas, poderão ser responsabilizados criminalmente.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, instituiu as regras sobre a contabilização dos atos e fatos da administração pública federal, estadual, municipal e do Distrito Federal, bem como sobre a elaboração e controle dos orçamentos, dos balanços gerais e demais demonstrativos necessários à evidenciação e transparência da execução orçamentária, financeira e patrimonial. Ressalta-se, entretanto, que essa lei não oferece estrutura conceitual e tampouco trata, de forma explícita, dos princípios contábeis a serem adotados pela Contabilidade Pública.

As finanças públicas têm como principais elementos as despesas e receitas. É imprescindível para o orçamento que seja efetuada uma tipologia adequada à correta definição dos elementos pertencentes a cada um dos dois grupos.

Para Baleeiro (2002, p. 8) finança pública é:

[...] a disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar os fenômenos ligados à obtenção e dispêndio do dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado, ou de outras pessoas de direito público, assim como os efeitos outros resultantes dessa atividade governamental.

Assim, para Ludícibus (2004. p. 167), Receita é:

O valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validado, mediata ou imediatamente, pelo mercado provocando acréscimo de patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa.

Visando adequar a satisfação das necessidades da comunidade e do Estado, a despesa representa, para o setor público, o dispêndio financeiro realizado na obtenção de bens e serviços.

Dessa forma, a lei já citada anteriormente, tratou de abordar adequadamente as despesas em dois grupos: despesas correntes e despesas de capital, conforme determina:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

DESPESAS CORRENTES
Despesas de Custeio
Transferências Correntes
DESPESAS DE CAPITAL
Investimentos
Inversões financeiras
Transferências de Capital

Tratando a despesa, de maneira geral, sem tipificar como pública, Ludícibus (1999, p. 173) a definiu “como sendo o sacrifício de ativos realizado em troca da obtenção de Receitas (cujo montante, espera-se, supere o das despesas)”.

Bens de natureza permanente são aqueles que, a princípio, possuem duração estimada não superior a dois anos (art. 15, § 2º).

Os artigos 75 a 82 da Lei 4.320/64 dispõem sobre a precaução com o equilíbrio das contas públicas. Estabelecem que o controle da execução orçamentária e financeira será exercido pelo controle interno e externo que compreenderá a legalidade, fidelidade funcional e o cumprimento de metas. Já o artigo 75 evidencia a preocupação com o aspecto legal e com a formalidade e abrangência do controle, compreendendo a execução orçamentário-financeira e o cumprimento das propostas de melhoria ao bem-estar da sociedade no cumprimento dos programas de trabalho.

A seguir, reproduz-se o presente artigo:

Art. 75 O controle da Execução orçamentaria compreenderá:
I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
II - a fidelidade funcional dos agentes da administração responsável por bens e valores públicos; e
III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

De acordo com a Lei 4.320/64 as informações contábeis das unidades governamentais devem ser demonstradas por meio dos balanços: orçamentário, financeiro, patrimonial e demonstração das variações patrimoniais.

De acordo como o artigo 85:

Art.85. Os serviços de contabilidade são organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Considerando o disposto nos artigos 94 e 95 da Lei 4.320/64, que dispõem sobre a caracterização de registro analítico e sintético dos bens móveis e imóveis, tem-se:

Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Artigo 95 – A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

A realização de inventários dos bens patrimoniais deriva de obrigação legal e sua realização deverá ser no mínimo anualmente.

Artigo 96 – O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

O art. 102 da Lei 4.320/64 prevê que o Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. O art. 104 define que a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária.

Pires (2002, p. 346) acrescentou que: “pela definição que a lei deu a este Balanço, este demonstrativo está preocupado com a comparação da receita prevista com sua realização ou execução e da despesa prevista ou fixada com sua realização ou execução”.

Entretanto, ressalta-se que a Lei nº 4.320/64 não oferece estrutura conceitual e nem trata de forma explícita dos princípios contábeis a serem adotados pela Contabilidade Pública, conforme pode-se identificar no art. 106:

Art.106.A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas seguintes:

II – os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

§ 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

A licitação, enquanto procedimento administrativo formal, deve ser aberta aos interessados em apresentar as suas propostas e exibir as vantagens ao Município, analisada e julgada para posterior compra ou prestação de serviços, fornecimento de bens e execução de obras, sempre para atender a uma necessidade pública.

Os órgãos públicos têm buscado novas alternativas para seus processos internos de compras, de modo a melhor detalhar produtos de qualidade. Para o cumprimento de objetivos e metas deverá existir um controle de gestão simultâneo com a atuação, a fim de garantir que os recursos humanos, assim como o de materiais sejam aproveitados de forma proficiente.

O artigo 15 da Lei nº 8.666/93 prevê a padronização das compras, sendo que somente não haverá essa padronização quando o interesse público não indicá-la como a melhor solução. A padronização se dá, via de regra, por Decreto, no caso do Executivo, tornando público o processo, levado a efeito do item padronizado através de uma comissão designada através de Portaria. Conforme prevê o art.62 dessa Lei, a autorização de compras vale como substituição ao termo de contrato.

Art. 62. O instrumento de contrato é obrigatório nos casos de concorrência e de tomada de preços, bem como nas dispensas e inexigibilidades cujos preços estejam compreendidos nos limites destas duas modalidades de licitação, e facultativo nos demais em que a Administração puder substituí-lo por outros instrumentos hábeis, tais como carta-contrato, nota de empenho de despesa, autorização de compra ou ordem de execução de serviço.

Posteriormente, o almoxarifado receberá os bens, sendo o setor responsável pelo recebimento e verificação de sua adequabilidade ao requerido. Igualmente, é de sua responsabilidade, antes de processar a liquidação da despesa no sistema contábil, comunicar ao setor de patrimônio para que proceda com o cadastramento e emplacamento do bem.

As compras efetivadas mediante licitação podem não ser as mais adequadas e precisas às necessidades que as geraram, podendo mesmo, se revelar inadequadas ao requerido pelo poder público. Por outro lado, havendo motivação e respeitando a legislação, a dispensa de licitação é facultada, devidamente justificada, conforme previsto no artigo 24 da Lei 8.666/93:

Art. 24. É dispensável a licitação:
V - quando não acudirem interessados à licitação anterior e esta, justificadamente, não puder ser repetida sem prejuízo para a Administração, mantidas, neste caso, todas as condições preestabelecidas;

Conforme art. 17, a Lei de Licitações não se refere à autorização legislativa para compra de imóveis, somente na alienação.

Art.17. A alienação de bens da Administração Pública, subordinada à existência de interesse público devidamente justificado, será precedida de avaliação e obedecerá as seguintes normas:

I - quando imóveis, dependerá de autorização legislativa para órgãos da administração direta e entidades autárquicas e fundacionais, e, para todos, inclusive as entidades paraestatais, dependerá de avaliação prévia e de licitação na modalidade de concorrência, dispensada esta nos seguintes casos:

(...) e) venda a outro órgão ou entidade da administração pública, de qualquer esfera de governo; (Incluída pela Lei nº 8.883, de 1994);

O artigo 113 da Lei 8.666/93 dispõe sobre o controle da legalidade das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por ela. O parágrafo 1º desse artigo prevê a possibilidade de qualquer licitante contratado, ou pessoa física ou jurídica, representar ao Tribunal de Contas ou aos órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno contra irregularidades na aplicação da Lei.

Art 113 - O Controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados na Administração responsável pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

§ 1º Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar ao Tribunal de Contas ou órgãos integrantes do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação desta lei, para os fins do disposto neste artigo.

§ 2º Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia do edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas.

A lei das licitações, como regra geral, estabelece os procedimentos e normas de seleção em relação à contratação de futuros concorrentes da licitação pública. A finalidade da licitação é, pois, determinar a pessoa ou empresa que ofereça à Administração Pública a proposta mais vantajosa, através de uma seleção. A Administração Pública estabelece critérios previstos em lei e nos atos convocatórios com o objetivo de verificar e comprovar o preenchimento dos requisitos a serem cumpridos pelos licitantes.

A Lei Complementar conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), alcança todos os Poderes e não somente o Executivo. É um elemento orientador, uma ferramenta gerencial a serviço da Administração Pública.

O trecho a seguir sintetiza a lei complementar nº 101/2000:

A lei de responsabilidade fiscal, além de fixar limites para o endividamento, para as despesas de pessoal, condições para a renúncia de receita e para a criação de despesas de caráter continuado, indica caminhos que devem ser trilhados para a consecução de uma gestão saudável e para a correção de desvios. Mais importante que a fixação dos parâmetros a serem respeitados é a indicação das providências que devem ser adotadas, caso haja indícios de que as metas podem não ser atingidas. Este é o ponto mais inovador desta lei (LINO, 2001, p. 19).

O controle interno e a Lei de Responsabilidade Fiscal convergem para a implementação de ações planejadas e transparentes, voltadas à obtenção do equilíbrio orçamentário e financeiro.

Buscando a transparência e o planejamento baseado no interesse da sociedade, a LRF figura como mera disposição legal que tem por objetivo apenas orientar o gestor público. Entretanto, a preocupação com o gasto público, o controle, a fiscalização e a transparência, tiveram maior relevância após a promulgação da Lei Complementar nº 101/2000. Dessa forma, tornou-se possível um maior acompanhamento pelos Tribunais de Contas e pela própria sociedade, através dos portais de transparências, a verificação de contas prestadas em torno da aplicação dos recursos públicos.

Os artigos, 44, 45 e 46 na LC 101/2000¹ apresentam medidas destinadas à preservação do patrimônio público.

Para um processo de aquisição é necessário ter a dotação orçamentária como condição para dispensar o impacto, sob pena de a despesa ser considerada nula ou não autorizada, lesiva ao patrimônio. Conforme disposto no art.15 da referida Lei, “Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17” (BRASIL, 2000, art. 15).

¹ Art. 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, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

Art. 45. Observado o disposto no § 5º do art. 5º, a lei orçamentária e as de créditos adicionais só incluirão novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

Parágrafo único. O Poder Executivo de cada ente encaminhará ao Legislativo, até a data do envio do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, relatório com as informações necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo, ao qual será dada ampla divulgação.

Art. 46. É nulo de pleno direito ato de desapropriação de imóvel urbano expedido sem o atendimento do disposto no § 3º do art. 182 da Constituição, ou prévio depósito judicial do valor da indenização.

A administração, antes de realizar o procedimento licitatório, deverá observar o planejamento de curto e médio prazo de suas finanças, conforme disposto no art.16 da mesma lei. Nesse sentido, é imperativo que se proceda uma estimativa de impacto orçamentário e financeiro, bem como, uma análise da existência de fluxo de caixa suficiente para aquisição prévia da compra, licitação e empenho.

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

(...)

§ 4º As normas do caput constituem condição prévia para:

I - empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras;

II - desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o § 3º do art. 182 da Constituição.

No artigo 59, a Lei 101/2000 trata da fiscalização do cumprimento das normas da própria LRF e sua importância no desenvolvimento e fortalecimento da ideia de responsabilidade fiscal. Sendo a fiscalização interna uma ferramenta indispensável para aumentar a eficiência do controle como para se adequar à ideia de distribuição justa dos riscos fiscais entre os Poderes.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) estabelecem procedimentos técnicos a serem aplicados no setor público. Conforme Resolução CFC nº 1.295/10, alterada pela Resolução CFC nº 1.238/2011, as Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos na área. De acordo com a Resolução CFC nº 560/83, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, e, sendo dispõe o seu art. 9º:

A inobservância às Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas de "c" a "g" do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295/46, alterado pela Lei nº 12.249/10, e ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

As NBCASP foram publicadas em 2008 e entraram em vigor no ano de 2010, trazendo novas responsabilidades, dentre elas o controle patrimonial, reavaliação e depreciação. Segundo a Portaria STN 828/2011, cada órgão público teve que informar o cronograma de ações para a implantação dessas novas regras e, a partir daí, seguir o seu cronograma para a implantação dos demais controles.

A norma NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. No tocante ao critério de registro, estabelece que o valor a ser depreciado, amortizado ou exaurido deve ter seu reconhecimento obrigatório, apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. O valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício. Por fim, estabelece que para cada classe de imobilizado, devem ser divulgadas notas explicativas nos demonstrativos contábeis.

Esta mesma norma, estabelece os ativos que não estão sujeitos ao regime de depreciação, quais sejam:

- a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
- d) terrenos rurais e urbanos.

Os métodos de cálculo de depreciação, utilizados pela NBC T 16.9 são:

- a) o método Linear;
- b) o Método dos Saldos Decrescentes; e
- c) o Método das Unidades Produzidas.

Iudícibus (1998, p. 202) definiu que a depreciação, para a contabilidade, remete a um custo amortizado, sendo a amortização o processo de transformar em despesa uma parte do valor de aquisição de um ativo destinado ao uso.

A Portaria STN 406/11 aprovou as Partes do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP): II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais; III – Procedimentos Contábeis Específicos; IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Esta mesma Portaria, no seu Art. 6º e 7º, estabeleceu a obrigatoriedade e o prazo para a utilização destes procedimentos para o controle dos bens patrimoniais nas Prefeituras. A portaria STN 467/09 já havia estabelecido um prazo para a implantação, a partir de 2010, em caráter facultativo, e de forma obrigatória, para as Prefeituras, a partir de 2013.

A Portaria STN 828/11 alterou a redação do artigo 6º da Portaria STN 406, sobre o cronograma de obrigatoriedade da implantação do controle do patrimônio público na União, Estados e Prefeituras Municipais. Essa mesma Portaria no seu art. 2º, determina que o MCASP deverá observar as NBCT 16, aprovadas pelas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que definirá a forma e o prazo para a sua aplicação.

A NBCT 16.9 estabelece que a entidade pública deve apropriar o desgaste do seu ativo imobilizado ao resultado, por meio de uma variação patrimonial diminutiva de depreciação. Segundo a NBC T 16, depreciação é “a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.”

A norma NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público –, estabelece critérios e procedimentos acerca dos métodos de avaliação e mensuração de ativos e passivos do patrimônio de entidades do setor público. Esta norma apresenta importantes conceitos, entre os quais: *Avaliação patrimonial* – a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos. Essa definição de avaliação patrimonial possibilita ao gestor uma gestão real do seu patrimônio; *Reavaliação* – refere-se à adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.

No tangente à avaliação e à mensuração dos elementos patrimoniais, a NBCASP estabelece critérios para cada um dos seguintes grupos: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. Quanto às disponibilidades, determina a avaliação pelo valor original, vigente na data do Balanço Patrimonial.

Ainda a esse respeito, a NBC T 16.10, ao tratar da avaliação do ativo imobilizado, determina a mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção. Estabelece regras para a realização de reavaliações e redução ao valor recuperável dos componentes patrimoniais, o que deve ser feito com base no valor justo ou no valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial. Quando trata da avaliação dos estoques, essa norma estabelece, para sua mensuração e avaliação em conformidade com o artigo 106,

inciso III da Lei Federal nº 4.320/64, que os estoques sejam avaliados pelo preço médio ponderado.

3 O MÉTODO DE PESQUISA

O método de pesquisa aplicado na elaboração do estudo é apresentado neste capítulo. Há a caracterização da abordagem metodológica adotada e classificação da pesquisa, além da caracterização da unidade pesquisada e apresentação das técnicas de coleta e de sistematização dos dados. Do mesmo modo, apresentam-se os procedimentos adotados para a análise dos dados levantados, na intenção de atender aos objetivos propostos no desenvolvimento do trabalho.

3.1 Classificação da pesquisa

Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, já que delinea, descreve, analisa e interpreta um fato atual, de acordo com seu funcionamento em determinado espaço-tempo, no interior de uma unidade (MARKONI; LAKATOS, 1996); registrando-o, sem manipulá-lo (BERVIAN; CERVO; SILVA, 2007). Além disso, apresenta uma abordagem quantitativa, que adota o estudo de caso como estratégia de pesquisa.

Por certo, a pergunta de pesquisa aqui levantada implicou respostas do ponto de vista quantitativo, baseadas na triangulação de dados descritivos, colhidos de observação dirigida, entrevista semiestruturada e pesquisa documental. Os resultados encontrados durante a investigação patrimonial da PMSM, no ano de 2012, confirmaram a hipótese inicialmente estabelecida no estudo, permitindo ao pesquisador tecer ponderações, generalizações e recomendações para o adequado controle da gestão patrimonial na Administração Pública.

Nesse sentido, o método quantitativo mostrou-se adequado por se tratar de um recorte de problema essencialmente objetivo, numérico e mensurável, que pesquisou um modo específico de funcionamento administrativo, com base em leis e regulamentações que o regem; construindo generalizações a partir dele.

Por outro lado, a estratégia Estudo de Caso (EC) foi útil, na medida em que o problema dessa pesquisa é circunscrito pelo tempo e espaço em que está inserido (CAMPOGARA, 2008). E nesse ponto, o EC é uma estratégia adequada, pela

possibilidade de revelar perspectivas não abordadas em outros estudos e, por investigar um fenômeno de maneira profunda, intensa (MARTINS, 2006) e exaustiva, permitindo o seu conhecimento amplo e detalhado (GIL, 2008).

Nesse contexto, é importante considerar que, metodologicamente, a confiabilidade do EC está relacionada à utilização de várias fontes para investigação das evidências, que terão maior significância se as técnicas adotadas na coleta dos dados forem distintas entre si (MARTINS, 2006).

Por isso, a obtenção de dados, nesta busca particular, foi processada mediante a convergência de informações oriundas de: observação dirigida, entrevista individual semiestruturada e análise documental.

3.2 Unidade de análise

O recorte temático proposto nesta pesquisa adotou como unidade de análise a Secretaria de Município de Finanças e a Secretaria de Município de Gestão e Modernização Administrativa (SMGMA), da Prefeitura de Santa Maria, RS, preocupando-se em investigar a adequação do controle da gestão patrimonial, da administração pública local, às Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 16.9 e NBC T 16.10. Isso, em termos de procedimentos administrativos internos, rotinas, fluxos e métodos utilizados pela entidade, a partir das suas respectivas secretarias, no ano de 2012, para o exercício do controle nos procedimentos de compra e entrega dos bens patrimoniais e para o controle destes bens no setor de patrimônio.

Assim sendo, este estudo foi realizado junto às dependências administrativas da PMSM, localizada no centro de Santa Maria; particularmente, na Superintendência de Compras e Licitações, Superintendência de Gestão Orçamentária e Financeira, e Superintendência de Administração; além do setor de almoxarifado. Sendo que sua efetivação se deu no período de setembro a dezembro de 2013.

A Secretaria de Município de Finanças (SMF), segundo informações disponíveis na web página da PMSM, tem por finalidades básicas: o planejamento, proposição, articulação, coordenação, integração, controle, execução e avaliação das políticas municipais relativas às áreas fiscal, tributária, financeira, contábil e

patrimonial do Município. A Secretaria de Município de Gestão e Modernização Administrativa tem, por sua vez, as seguintes finalidades: planejamento, proposição, articulação, controle, coordenação dos sistemas administrativos de gestão centralizada, em especial aqueles relativos aos recursos humanos, modernização administrativa, tecnologia da informação, processo legislativo no âmbito do Poder Executivo, legislação e documentação oficial, protocolo central, arquivo, almoxarifado, controle dos bens patrimoniais e demais sistemas administrativos necessários ao funcionamento da Administração Municipal. Considerando as finalidades dispostas para ambas as secretarias, compreende-se o porquê de elas serem consideradas unidades para a coleta de dados desta pesquisa.

Para a consecução do estudo, a seleção dos dados da amostra levou em consideração a disponibilidade das informações para o período 2012. A escolha amostral deste ano específico encontra base nas ponderações a seguir.

A PMSM, tendo em vista a portaria STN 467/09, que havia estabelecido um prazo para a implantação do controle do patrimônio público na União, Estados e Prefeituras Municipais, a partir de 2010 em caráter facultativo, e de forma obrigatória, para as Prefeituras, a partir de 2013; já vinha adotando o registro informatizado desse controle patrimonial desde o ano de 2009, embora, ainda, com algumas limitações. Sendo que, o ano de 2012, segundo pré-análise desta pesquisadora, correspondeu ao período de maior aprimoramento dos lançamentos sistemáticos da PMSM acerca do seu controle patrimonial; daí porque, foi eleito como de maior significância amostral para a obtenção das respostas para a pergunta de pesquisa aqui tecida.

Acrescenta-se ainda que a Portaria STN 828/11, ao alterar a redação do artigo 6º da Portaria STN 406/11, modificou o prazo da obrigatoriedade da implantação do controle do patrimônio público na União, Estados e Prefeituras Municipais, estabelecendo o ano de 2012 como de incorporação gradual dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) e o ano de 2014, como de sua incorporação integral. Essas novas considerações também fornecem justificativa para a escolha amostral do ano de 2012 como de maior representatividade ao requerido por este estudo.

O estudo de caso, objeto deste trabalho, permitiu a análise dos controles no que tange à coleta direta das informações acerca do problema, descrevendo e esclarecendo fatos específicos do ano escolhido.

3.3 Operacionalização das principais variáveis

As variáveis operacionalizadas neste estudo compreendem:

- a) os valores numéricos de bens patrimoniais constantes no Relatório Demonstrativo Patrimonial (DP) da PMSM para o exercício de 2012 (Anexo C);
- b) os valores numéricos patrimoniais constantes no Plano de Contas (PC) da PMSM no exercício de 2012 (Anexo D);
- c) os valores de depreciação de bens patrimoniais inferidos a partir dos dados comparativo dos constantes no PC e no DP da PMSM no exercício de 2012;
- d) a existência evidenciada de lançamento das depreciações, conforme estabelecido pelas NBC T 16.9, que são apresentadas no Quadro 2.

3.4 Coleta e sistematização dos dados

Um estudo de caso requer a adoção de fontes múltiplas para o levantamento dos dados investigados, buscando delinear linhas convergentes de investigação, capazes de encadear e convergir às informações levantadas em um determinado espaço-tempo, de modo a descrever o problema de forma profunda.

Daí porque a fase de coleta desta pesquisa adotou três técnicas distintas, baseando-se, *a priori*, em observação dirigida junto à SMF e a SMGM da Prefeitura de Santa Maria. Este momento permitiu à pesquisadora verificar a rotina diária e as atividades de controle realizadas pelo setor de patrimônio. Num segundo instante, procedeu-se a coleta documental junto aos registros sistemáticos da PMSM, no relativo aos procedimentos, fluxos e rotinas adotados pela entidade no seu controle patrimonial; o que foi ao encontro das evidências da etapa anterior.

Em seguida, efetivou-se uma entrevista semiestruturada junto a um dos servidores lotados na Coordenadoria de Sistema Patrimonial e Custos da PMSM, considerado pela pesquisadora um informante-chave do processo local. A entrevista teve a intenção de aprofundar, corroborar e/ou refutar informações operacionais e administrativas, de certa maneira, também introduzidas nas etapas anteriores.

Essa entrevista foi efetivada nas dependências do setor de patrimônio da PMSM, conforme conveniência e escolha do entrevistado, e de acordo com a sua disponibilidade de data e horário combinado. O local, por se tratar de sala de uso pessoal no setor, ofereceu a privacidade e o sigilo necessários ao adequado transcorrer da entrevista.

O processo de coleta propriamente dito teve seu início no mês de setembro e estendeu-se até dezembro de 2013. Partiu-se de observação dirigida no primeiro mês, com busca e análise documental nos dois meses subsequentes, e conseqüente aproximação do entrevistado, através de conversas informais, na intenção de apresentar a pesquisa, aprimorar o roteiro de entrevista (Apêndice B) e, ainda, de convidá-lo a participar de uma entrevista individual, que foi efetivada em dezembro de 2013.

O encerramento da coleta de dados aconteceu, no caso da observação dirigida, mediante a compreensão, pela pesquisadora, da amplitude do caminho percorrido pelo bem patrimonial, desde seu processo de compra até seu adequado recebimento junto ao almoxarifado central da entidade.

No relativo à pesquisa documental, seu encerramento se deu quando foram levantados todos os dados amostrais referentes aos procedimentos, rotinas e fluxos de controle patrimonial, sistematizados na PMSM para o ano de 2012. Nesta etapa, procedeu-se, em específico, o levantamento numérico do valor dos bens patrimoniais lançados, mensalmente, no relatório de demonstrativo patrimonial, referente ao ano de 2012 e dos seus valores depreciados. Uma vez efetivado esse levantamento no relatório patrimonial, esses dados foram cruzados com os valores constantes no plano de Contas, o que levou ao reconhecimento da (in)existência da adequada evidenciação do patrimônio público.

No caso específico da entrevista, uma vez estabelecido o informante-chave que melhor responderia ao interesse da pesquisa e após seu aceite de participação, a preocupação foi a de arrecadar o máximo de informações pertinentes ao objeto investigado. De modo que, partindo de um questionário inicial, a entrevista foi encerrada quando, do ponto de vista do investigador, esgotaram-se todas as possibilidades de novas apreensões do tema a partir da referida técnica. Ou seja, de um ponto de vista operacional não haveria novos acréscimos a serem angariados nesta etapa.

Então, num primeiro momento (primeiro semestre de 2013), houve uma aproximação do campo de pesquisa a partir de contato e conversas informais com alguns servidores da PMSM, considerados peças-chaves, em seus espaços de trabalho. Nessas interações fez-se uma apresentação inicial do estudo, e angariaram-se informações preliminares sobre o controle patrimonial desenvolvido na entidade, o que viabilizou, não apenas uma ambientação com o contexto local, como, inclusive, norteou a escolha intencional da amostra desta pesquisa.

3.5 Procedimentos de organização e análise dos dados

Os dados coletados mediante as observações dirigidas *in loco* na PMSM, a entrevista semiestruturada junto a um informante-chave da Coordenadoria de Sistema Patrimonial e Custos, e a pesquisa documental em termos de procedimentos, fluxos e rotinas sistematizados no ano de 2012 para o controle patrimonial desenvolvido na entidade, tanto quanto possível, foram checados e validados a partir da triangulação das informações levantadas em cada uma dessas etapas, e por análise estatística dos dados catalogáveis.

Assim sendo, todos os dados coletados foram confrontados com o objetivo de identificar as possíveis divergências entre teoria, legislação e a prática vigente; respondendo assim à/ao proposição/objetivo principal da pesquisa.

Isso permitiu, de um lado, o efetivar de uma descrição sumarizada e objetiva de como se dá o controle patrimonial na Administração Pública da PMSM (a situação atual do problema), em comparação às Normas Brasileiras de Contabilidade nos serviços públicos e ao referencial teórico deste trabalho. De outro lado, ao se efetuar a tabulação simples e manual dos dados de depreciação mensal do patrimônio da PMSM, informados mensalmente para o ano de 2012; procedendo-se a análise estatística comparada de seus percentis mensais, foi possível responder, matemática e quantitativamente, à questão-problema norteadora deste estudo. Ou seja, pela análise estatística simples de percentis, inferiram-se as conclusões acerca da adequabilidade do processo de controle patrimonial da entidade às normas vigentes, que foram, na sequência, discutidas com base em referencial pertinente.

Na apresentação dos resultados, a sistematização descritiva das variáveis levantadas por intermédio da entrevista semiestruturada e da observação sistemática, forneceu elementos descritivos que corroboraram a hipótese inicial deste estudo, subsidiando a discussão de recomendações e sugestões do pesquisador em torno da temática.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A análise e os procedimentos de interpretação dos resultados serão apresentados em três etapas: a primeira refere-se às observações dirigidas, realizadas junto aos setores que envolvem desde a compra do bem até a sua entrega no setor responsável; a segunda refere-se à entrevista desenvolvida junto a um informante-chave, alocado no setor de patrimônio; e, na terceira relaciona-se a interpretação e análise dos resultados colhidos através de pesquisa documental.

4.1 Observações Realizadas nos Setores Administrativos

As atividades operacionais realizadas através de observações nos setores de Patrimônio, Contabilidade, Almoxarifado e Licitações e Compras da Prefeitura Municipal de Santa Maria, serão descritas sendo apresentado um breve histórico, tornaram-se possível analisar a adequação e a estrutura organizacional dos controles utilizados até a formação do patrimônio público.

4.1.1 Compra

A aquisição dos bens móveis se sujeita ao regime de licitações, devendo atender a procedimentos orçamentários, legislação específica, registros contábeis e rotinas internas.

O setor de Licitações e Compras está vinculado à Secretaria de Município de Finanças, através do Decreto Executivo Nº 093, de 29 de Agosto de 2011, que instituiu a Central de Compras e Licitações. Esta tem como objetivos primordiais a execução centralizada do controle, do planejamento e das licitações de compras, obras e serviços do Município, a promoção da agilização, da transparência e da economicidade em relação às aquisições do governo e a representação institucional perante outros órgãos.

Conforme art. 3º compete à central de compras e licitações:

- I. A padronização de procedimentos de compra;
- II.
- III. O controle gerencial dos gastos que serão apresentados para o secretário periodicamente ou sempre que requerido;
- IV. A criação de banco de dados com o histórico de todas as compras;
- V. A geração de economia através de acesso a número maior de fornecedores;
- VI. O planejamento nas aquisições para os órgãos da Prefeitura Municipal de Santa Maria, visando economia de escala;
- VII. O relatório sintético da receita invertida, obtida através dos procedimentos licitatórios.

Constatou-se que o setor realiza as atividades voltadas à contratação de serviços, pesquisas de preços, montagens de editais, contratos, bem como de contatar fornecedores e prestadores de serviço e orientar as 19 secretarias na montagem da requisição de compras.

Através da Portaria STN 47/13 foi nomeada a Comissão Permanente de Licitações de Materiais Serviços, formalmente constituída com seus membros e somente será revogada por outra portaria, pois não possui prazo de validade.

Antes de ser realizado o procedimento licitatório, observa-se o planejamento de curto e médio prazo das despesas conforme exigência do art.16² da LC nº 101/2000, devendo a administração possuir crédito orçamentário disponível, bem como previsão orçamentária e disponibilidade de recursos suficientes para aquisição prévia à compra ou ao empenho.

Os controles dos processos de compras para aquisição de bens móveis é realizado da seguinte forma: através do sistema informatizado, o servidor

² Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de: - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes; II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. § 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se: I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício; II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições. § 2º A estimativa de que trata o inciso I do caput será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas. § 3º Ressalva-se do disposto neste artigo a despesa considerada irrelevante, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias. § 4º As normas do caput constituem condição prévia para: I - empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras; II - desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o § 3º do art. 182 da Constituição (BRASIL, 2000, art 16).

responsável efetua a requisição de compras, mediante autorização do Secretário da pasta solicitante, devidamente assinado, encaminha o pedido de compra ao setor de compras e licitações. Este setor via protocolo manual, encaminha a requisição de compras ao setor da contabilidade para verificação da dotação da despesa. Feito isso, retorna para o setor de Compras e Licitações para alteração ou não da requisição de compras, devidamente codificada.

Verificado a descrição do produto para que não haja direcionamento específico de uma marca ou fornecedor, dar-se-á a continuidade através do levantamento dos orçamentos, geralmente feitos por telefone, fax, internet e/ou diretamente com fornecedores, através de convites e estes com os já cadastrados no sistema informatizado utilizado pelo órgão.

O processo é elaborado em uma pasta específica, de cores distintas devido ao tipo da modalidade que é a utilizada pelo setor de licitação. Após análise do Presidente da Comissão de Licitações, esse processo poderá ser dispensável, sendo por limite ou por justificativa.

Sendo o processo julgado, homologado, devidamente assinado pelo ordenador de despesas e Prefeito, é emitido o pedido de empenho e encaminhado ao setor de contabilidade para a emissão do empenho. Uma cópia fica sob a responsabilidade da secretaria solicitante para encaminhamento via fax ou diretamente com o fornecedor, para a entrega do bem no almoxarifado ou em outro lugar, determinado pelo solicitante.

4.1.2 Almoxarifado

Toda entrada de materiais de consumo e permanente se dá pelo setor de almoxarifado central. A entrada dos materiais adquiridos pelas secretarias municipais é controlada pelo almoxarifado central, com exceção de alguns produtos específicos relacionados à área da saúde, que são recebidos pelo almoxarifado da saúde.

O almoxarifado central não possui normatização própria, utiliza um mapeamento do atendimento interno e externo, que foi aprimorado conforme

necessidades do setor. Tem como função receber, conferir, identificar, cadastrar, armazenar e separar os bens de consumo e permanente.

O processo de controle e cadastramento dos bens patrimoniais funciona da seguinte maneira: o responsável no almoxarifado confere a nota fiscal (NF) do fornecedor com a nota de empenho (NE) que está disponível no sistema informatizado. Todas as informações possíveis são conferidas, como, quantidade, condições físicas, fornecedor, marca e descrição. O almoxarifado e o setor de patrimônio não possuem comissão específica para descrições técnicas que exigem pessoas qualificadas para avaliação do bem. Quando necessário é comunicado à secretaria que solicitou o bem para efetuar a análise do bem com o que foi fornecido pela empresa. Por outro lado, quando o bem está em desacordo com o solicitado, a Secretaria solicitante do produto entra em contato com o fornecedor e solicita a devolução do produto ou troca de acordo com o especificado no edital ou dispensa do processo. E, se ainda surgirem desacordos entre secretaria e fornecedor, o setor de licitações e compras é comunicado através de memorando para que interfira e avalie as condições legais junto ao fornecedor, conforme obrigações e sanções administrativas especificadas no edital.

Feito isso, o responsável no setor de patrimônio é comunicado para que seja realizado o controle e cadastramento do bem no sistema informatizado patrimonial e disponibilizado para a secretaria solicitante com a devida plaqueta patrimonial.

A estocagem dos bens patrimoniais é realizada, separando-os por tipo de material, em determinada estante destinada pelo setor. Após estocado o material é efetuado o lançamento do bem no sistema informatizado específico do almoxarifado, para fins de controle de entrada, não sendo este o sistema que efetua o controle do patrimônio. Após o registro, a NF é carimbada como 'lançado', constituindo a data do lançamento.

O almoxarifado encaminha as notas fiscais devidamente carimbadas para o setor de contabilidade, para controle e lançamento contábil da liquidação da despesa, sendo que uma via da NF fica armazenada no setor. Ressalta-se a importância das notas fiscais à contabilidade, pois em quase todos os processos licitatórios a contagem do prazo de pagamento dar-se-á a contar da data de recebimento da NF na Secretaria de Finanças.

Os bens patrimoniais danificados, em desuso, inservíveis ou impróprios para uso, são encaminhados para o antigo almoxarifado central.

Todos esses bens são avaliados por uma comissão especializada, conforme Portaria nº 26, de 12 de Junho de 2013, que designou a Comissão Especial de Avaliação e Reavaliação de bens móveis da PMSM. Através do Presidente da comissão que autoriza e assina o laudo dos bens patrimoniais, esta comissão efetua a análise dos bens, de modo que o que não possa ser aproveitado, será leiloado. O setor de patrimônio tem a função de comparecer no almoxarifado para retirada da placa patrimonial para posterior baixa no sistema patrimonial.

4.1.3 Setor de Patrimônio

O setor de patrimônio está vinculado à Secretaria de Município de Gestão e Modernização Administrativa da PMSM, especificamente na Coordenadoria de Sistema Patrimonial e Custos.

Este órgão tem a função de fazer o registro e o controle dos bens móveis e imóveis que constituem o patrimônio do Município.

Conforme art. 8º do Decreto Executivo sob o nº 099, de 30 de Agosto de 2013, são competências da Coordenadoria de Sistema Patrimonial e Custos:

- I- O registro e controle dos bens móveis e imóveis, que constituem patrimônio do Município;
- II- A elaboração de relatórios de inventários e acompanhamento do uso dos bens patrimoniais;
- III- A administração e o controle do estado de conservação dos bens patrimoniais do Município;
- IV- A supervisão, orientação e controle dos procedimentos referentes às atividades de estoque e patrimônio mobiliário da Prefeitura.

O controle da movimentação dos bens patrimoniais móveis de administração direta do Município é normatizado pelo Decreto Executivo nº 121, de 22 de Setembro de 2009.

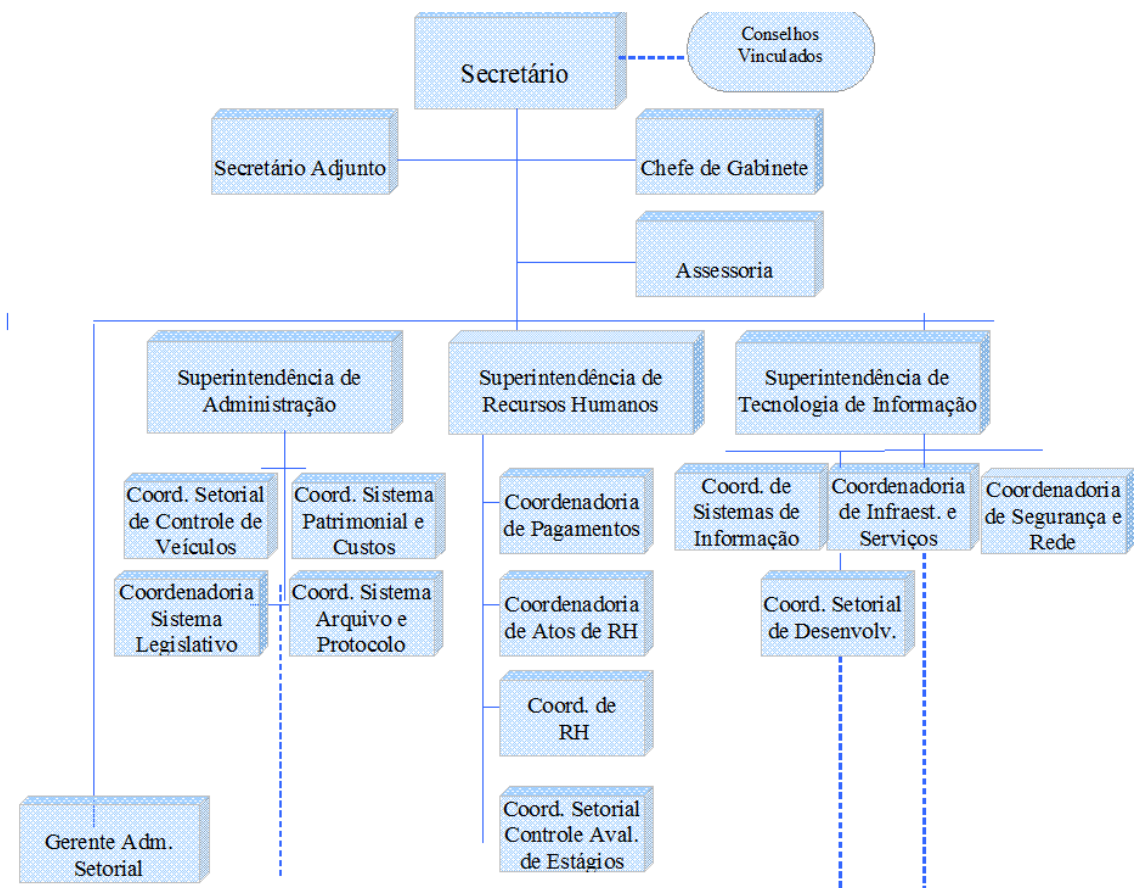
Art. 2º Para fins deste Decreto considera-se:

- I - Bens patrimoniais móveis da Administração Municipal Direta – todos os equipamentos e materiais permanentes que em razão de seu uso corrente

não perdem sua identidade física e têm durabilidade superior a 2 (dois) anos;

Em toda estrutura administrativa de um órgão público deve constar um setor de patrimônio, responsável pelo registro e controle dos bens móveis e imóveis, conforme demonstrado na Figura 1, pertencente à PMSM.

Figura 1 – Organograma Funcional da Secretaria Municipal da Gestão e Modernização Administrativa. Fonte: Decreto Executivo N° 099, de 30 de Agosto de 2013



Este setor é constituído por quatro servidores, responsáveis pelo controle, manutenção, distribuição dos bens, bem como responsáveis pela salvaguarda e gestão de todo o patrimônio da entidade, conforme consta no Quadro 1.

Cargo	Função/Atividades	Escolaridade	Tempo no setor de Patrimônio
Agente Administrativo	Coordenador de sistemas patrimoniais e de custos	Bacharel em Administração	4
Agente Administrativo	Controle dos bens móveis	Superior Incompleto	2
Agente Administrativo	Controle dos bens móveis	2º Grau Completo	4
Agente Administrativo Auxiliar	Controle e levantamento dos bens imóveis	Superior Completo	1

Quadro 1 – Recursos humanos do Patrimônio da PMSM. Fonte: Setor de Pessoal da PMSM

Outras atribuições e responsabilidades visam complementar as responsabilidades do setor sobre o uso e a guarda dos bens, como controlar e coordenar as movimentações dos bens. Estas responsabilidades constituem preocupações para o setor, em cumprir com todas as secretarias no tocante à fiscalização dos bens patrimoniais.

O controle patrimonial assegura que os registros e controles relativos à inclusão, quantidade, localização, estado de conservação, movimentação exercida pelo setor de patrimônio, possam ser cumpridos como o registro desde o recebimento até o seu destino final. Através do controle, estima-se que os dados do registro patrimonial serão mantidos em tempo hábil e com o cadastro sempre atualizado.

A eficácia das informações, referente à movimentação dos bens patrimoniais, depende dos registros e informações administrativas e contábeis inerentes ao setor.

O controle efetivo dos bens patrimoniais é realizado mediante utilização de um banco de dados informatizado, terceirizado, denominado de PRONIM PP (Patrimônio Público).

4.1.3.1 Critérios para Incorporação

O controle dos bens móveis inclui características de durabilidade, perecibilidade, fragilidade e incorporabilidade, para atender o custo benefício do cadastramento. Boa parte dos materiais cadastrados como bens móveis no setor de compras, via de regra, adota o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Pode-se exemplificar através de um grampeador ou de um mouse, que estes possuem características de bens móveis, o que dificulta o cadastramento junto ao setor se o bem é material de consumo ou permanente.

Todo cadastramento dos bens de consumo e permanente são efetuados pelo setor de compras, com o objetivo de definição e controle dos produtos inseridos no cadastro informatizado de produtos para bens de consumo, obras e serviços e bens patrimoniais, utilizados pela Prefeitura.

O registro e o controle dos bens é efetuado através do sistema informatizado de controle patrimonial de forma analítica pelo setor de patrimônio e de forma sintética através da liquidação da NF pela Superintendência de Gestão Orçamentária e Financeira.

O setor de patrimônio, através do sistema informatizado, inclui o acervo patrimonial. Este mesmo sistema, PRONIM PP, é devidamente integrado com os sistemas de licitações, compras, almoxarifado, frotas e contabilidade.

O servidor responsável pelo cadastramento junto ao sistema informatizado PP, lança o bem patrimonial, conforme informações contidas na NF, incluindo: cadastro com descrição completa do bem, modelo, marca e nº de série se conter, localização, classificação, situação, estado de conservação, comissão de recebimento, dados do ingresso, tipo de ingresso, fornecedor, convênio, valor, método de depreciação, vida útil, valor residual, empenho, com garantia ou não, além de disponibilizar, no programa, uma imagem para identificar o bem. Além disso, é importante frisar que a inclusão do bem no sistema de controle patrimonial, deve estar de acordo com a classificação e respectivo processo de aquisição.

A inserção dos bens móveis inicia a partir da conferência no almoxarifado central acompanhada por integrante da Comissão de Avaliação, Inventário e Recebimento. A comissão avalia o bem se está de acordo com o solicitado pela

secretaria solicitante. Feito isso, efetua a codificação do bem, em lugar visível e de preferência de fácil observação, ficando este liberado para busca junto ao almoxarifado central por parte das secretarias.

Quando os bens não puderem ser recebidos no almoxarifado central, o responsável pela unidade administrativa deverá, no prazo máximo de dois dias úteis, comunicar à Gerência de Sistemas Patrimoniais e de Custos, para efetuar a vistoria da Comissão de Avaliação, Inventário e Recebimento, seguido do controle e codificação patrimonial. As plaquetas utilizadas pelo setor são metálicas e compradas já com a numeração, não possuem códigos de barras.

Quando o bem for liberado para a secretaria solicitante, o setor de patrimônio emite o Termo de Responsabilidade, conforme modelo no Anexo A, que deve ser assinado pelo responsável da unidade administrativa. Esse termo é impresso em duas vias, devendo ser assinado pelo Coordenador de Sistemas Patrimoniais e de Custos e pelo responsável da secretaria solicitante.

4.1.3.2 Bens recebidos em Doação

Os bens recebidos em doação são analisados no estado de conservação pela Comissão Especial de Avaliação e Reavaliação de bens móveis, através da Portaria nº 26, de 12 de Junho de 2013.

O recebimento dos bens em doação, geralmente, é encaminhado para o almoxarifado para recebimento, de forma provisória, até o seu cadastramento. O almoxarifado comunica ao setor de patrimônio, para a avaliação junto à comissão e para o devido cadastramento do bem.

As doações recebidas são formalizadas em processos autuados, conforme art. 6º do Decreto Executivo nº 121:

Art. 6º O recebimento de bens patrimoniais móveis por doação deverá ser formalizado em processo devidamente autuado, dele constando a relação de bens recebidos, o documento fiscal e o Termo de Doação.

Parágrafo único. Quando o doador do bem não possuir o documento fiscal de origem, este poderá ser substituído por declaração devidamente assinada pelo doador, devidamente identificado de que é o proprietário legítimo, devendo dela constar ainda a descrição detalhada do bem e seu valor estimado.

Os materiais recebidos em doação recebem o mesmo processo interno de recebimento do produto, diferenciando-se quando os bens não têm nota de compra ou se foram doados por outras instituições, por pessoas físicas ou jurídicas. Neste caso, são acompanhadas com um termo de doação. Posteriormente, é lançamento no sistema patrimonial, distinguindo-se apenas por especificar que o item foi concedido como doação. O Município recebe este tipo de material, principalmente, para atender às necessidades didáticas da Secretaria de Educação (SMED).

4.1.3.3 Responsabilidade e Transferência dos Bens Patrimoniais

A responsabilidade da guarda e conservação é do servidor que utiliza o bem patrimonial, e está prevista no cap. VII do Decreto Executivo 121/09. Em todo cadastramento de bem patrimonial é extraído um Termo de Responsabilidade ao agente público que assume a responsabilidade pela sua guarda, contudo, cada chefia na unidade administrativa é responsável pelos bens de seu setor.

As movimentações de bens patrimoniais de uma unidade administrativa para outra, ou de um responsável para outro, dentro do mesmo órgão, geram transferências e alterações no cadastro do bem patrimonial e estão previstas no Decreto Executivo 121/09. Toda movimentação de materiais como retirada do bem para conserto, vistoria, transferência, vistoria e extravio, deverá ser comunicada ao setor de patrimônio.

As transferências de bens entre unidades administrativas devem ser objeto de prévia comunicação por escrito para o setor de patrimônio, para que seja alterado o cadastro patrimonial no sistema informatizado, e extraído um novo termo de transferência que deverá ser assinado, conforme Anexo B, por quem assume a responsabilidade e guarda deste bem, respondendo administrativamente pela conservação, sem prejuízo da responsabilização civil e criminal (Cap. III, art. 17, DE 121/09).

Havendo excesso de bens patrimoniais não pertencentes no setor, deve-se comunicar o setor de patrimônio para que proceda a colocação de plaquetas ou se não houve alterações da localização do bem. Ao verificar que ocorreram alterações

intersetoriais, efetua-se a alteração no sistema de patrimônio, sendo gerado um novo termo de responsabilidade.

4.1.3.4 Inventário

Inventário é a contagem física de identificação dos bens e suas características, descrições, estado de conservação, localização e responsabilidades. Possui o objetivo de conciliar informações, evitar fraudes, corrigir erros. A Lei 4.320/64, art. 96, que se refere à realização do inventário, presume sua realização: “O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade”.

O art. 29 do Decreto Executivo nº 121/09, relata que:

As Unidades Administrativas que tiverem sob sua guarda e responsabilidade bens patrimoniais móveis deverão oferecer suporte à Comissão de Avaliação, Inventário e Recebimento, com informações pertinentes à movimentação, ingresso e transferência de bens.

Nos últimos anos o setor de patrimônio junto à comissão não tem efetuado inventários. O Município publicou o Pregão 65/2013, que tem por objeto a contratação de empresa para prestação de serviços para inventário físico, avaliação, depreciação e reavaliação de bens móveis e imóveis e intangíveis.

4.1.4 Setor de Contabilidade

O setor de contabilidade tem a função de verificar e codificar a despesa quando do recebimento da requisição de compras. Esta requisição é recebida pelo setor, via protocolo manual, com o objetivo de verificar a despesa em relação ao produto, elemento de despesa, saldo da despesa e se o produto está de acordo com o projeto atividade. Algumas medidas são adotadas pelo setor, quando da análise da

requisição de compras, quanto à disponibilidade orçamentária, buscando a dotação específica para a aquisição do processo de compra, garantindo a legitimidade dos atos praticados. Depois de analisada a dotação, o processo de compra retorna para o setor de compras e licitações, que dará o andamento das próximas fases do processo.

A análise de um produto em relação à classificação de uma despesa como bens de consumo ou permanente, faz o setor ter que recorrer, quase sempre, ao Plano de Contas, e outras, em razão da necessidade de análise da justificativa de determinada compra. Recorre-se à justificativa de acordo como projeto atividade, especificada e detalhada pela secretaria solicitante na requisição de compras. Por mais esforço que tenha feito uma secretaria para melhor detalhar o bem que deverá ser adquirido, encontram circunstâncias fáticas. Para poder exemplificar, foi constatada uma situação ocorrida no setor para a compra, referente à aquisição de uma agulha de crochê. A secretaria solicitante determinou em sua requisição de compras, que o enquadramento da despesa para este produto, seria para produto hospitalar. Assim, entendeu a responsável pela secretaria solicitante que, se o bem e a justificativa para esta aquisição de compra eram determinados pelo objetivo fim, ou seja, a análise da justificativa foi atribuída para esta compra, sendo então decidida pela coerência pelo setor da contabilidade.

Dessa forma, muitos produtos adquiridos pela Prefeitura, que ocasionam um aumento no valor patrimonial, como bens que, retornam ao estoque agregando valor ao imobilizado, bens adquiridos separadamente, equipamentos incorporados, todos passam pela análise do setor contábil.

Cada responsável das 19 secretarias da Prefeitura possuem acesso ao sistema informatizado para controle da despesa e dos gastos, podendo emitir o balancete da despesa. Os relatórios podem ser impressos ou visualizados em tela.

O responsável no almoxarifado faz uso constante do sistema de contabilidade, para verificação da NF emitida pelo fornecedor com a NE. Nela constam os dados do credor, a natureza (classificação) da despesa, a fonte do recurso, quantidades, descrição do produto, valor unitário e total, suprimindo todas as informações necessárias para lançamento e controle dos bens patrimoniais.

Procede-se ao lançamento contábil dos bens patrimoniais com o recebimento da NF no setor de contabilidade.

Para a comprovação e veracidade nas informações elaboradas pelo setor, o setor de contabilidade fornece relatórios específicos para atender às necessidades dos gestores.

Através do sistema de informações, a contabilidade e o setor de patrimônio, utilizam de alguns procedimentos internos, garantindo que lançamentos de depreciação dos bens patrimoniais sejam lançados contabilmente de maneira adequada. Todo o dia dez de cada mês, o setor de patrimônio é obrigatório a entregar ao setor da contabilidade, o relatório do demonstrativo patrimonial, demonstrando a depreciação mensal dos bens patrimoniais.

4.1.5 Análise das Depreciações e Avaliações Patrimoniais versus NBC T 16.9 e 16.10

A depreciação é a diminuição gradativa dos bens patrimoniais, por desgastes, ações da natureza ou obsolescência, devendo ser registrados em conta própria retificadora, a fim de apresentar estes valores nas demonstrações contábeis.

A taxa anual da depreciação é estabelecida em função do prazo de vida útil, no qual o bem será depreciado. Um bem patrimonial, com uma vida útil de cinco anos, será depreciado a uma taxa anual de 20% ($100/5 = 20\%$). As mudanças trazidas pelas NBCASP, de acordo com o CFC exigem a previsão de depreciação para os bens públicos.

A Portaria do STN nº 634/13 alterou os prazos estabelecidos pelas Portarias STN 406, 828 e 231, que dispõem sobre normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. O Apêndice A traz um resumo das Portarias revogadas que fixaram os prazos estabelecidos em relação à adoção integral dos PCP até o final do exercício de 2014, sendo que os prazos definidos para cada procedimento contábil patrimonial será definido com um novo ato normativo específico da STN. Os prazos para adoção dos PCP serão definidos em Portaria específica após as devidas discussões no âmbito do GTCON.

Assim sendo, a PMSM iniciou os procedimentos de depreciação através do sistema informatizado PRONIM PP para os bens adquiridos ao longo do exercício

financeiro de 2009, uma vez que, foi implantado um sistema de informatização de controle patrimonial contendo esta ferramenta de apoio à administração. Ressalta-se que o procedimento de depreciação iniciou-se com os bens adquiridos em 2009, não necessitando de reavaliação ou redução ao valor recuperável.

A depreciação é efetuada no sistema PP, apenas inserindo a data do início da depreciação, no mês posterior à sua aquisição e/ou da sua efetiva utilização. Mensalmente, a depreciação dos bens patrimoniais é feita pelo setor de patrimônio através do sistema informatizado PRONIM PP, de maneira automática, incidindo sobre seu valor de aquisição.

O valor da depreciação mensal é entregue no setor da contabilidade para o devido reconhecimento na conta de resultado como decréscimo patrimonial através do relatório DP (Anexo C). O método de depreciação utilizado pela Prefeitura é das quotas constantes, resultando em uma carga de depreciação constante, ao longo da vida útil do bem, conforme Figura 2

Figura 2 – Cadastro de item patrimonial no sistema de patrimônio. Fonte: PMSM.

Os percentuais e estimativas de vida útil, o prazo de vida útil e as taxas de depreciação anuais utilizadas na Prefeitura, foram estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, Instrução Normativa (IN) SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, alterada pela IN SRF nº 130, de 10 de novembro de 1999.

Com base na IN 162/98, referência NCM 8703, com a vida útil determinada pela legislação, foi analisado o método da depreciação utilizada pela entidade através do exemplo a seguir.

R\$ 45.500,00 – Aquisição do Veículo

R\$ 0,00 – Residual

R\$ 45.500,00 – Base de cálculo da depreciação

Vida útil – 5 anos

Depreciação anual – R\$ 9.100,00

O valor que será reconhecido como quota mensal de depreciação será de R\$ 758,33.

Ressalta-se que a Prefeitura, durante o exercício de 2012, já vinha adotando procedimentos contábeis patrimoniais, como o registro da depreciação, independentemente da obrigatoriedade disposta pela Portaria 828/2011, art. 6º, “os procedimentos contábeis patrimoniais deverão ser adotados pelos Entes da Federação gradualmente a partir do exercício de 2012 e integralmente até o final de 2014”.

O Quadro 2 demonstra os valores lançados no sistema patrimonial e os valores contabilizados:

Contas	Demonstrativo Patrimonial	Depreciações	Plano de Contas
DESPESA DE CAPITAL	R\$ 22.760.698,17	R\$ 1.789.614,77	R\$ 83.599.901,86
INVESTIMENTOS	R\$ 21.806.782,61	R\$ 1.789.614,77	R\$ 2.438.680,49
APLICAÇÕES DIRETAS	R\$ 21.806.782,61	R\$ 1.789.614,77	
EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	R\$ 21.806.782,61	R\$ 1.789.614,77	R\$ 81.161.221,37
Aparelhos de Medição e Orientação	R\$ 82.883,79	R\$ 1.488,60	R\$ 61.264,77
Aparelhos e Equipamentos de Comunicação	R\$ 51.731,92	R\$ 2.249,41	R\$ 697.637,73
Aparelhos, Equip. e Utensílios Médicos Odontológicos e Laboratoriais	R\$ 2.346.288,43	R\$ 118.418,01	R\$ 2.975.337,01
Aparelhos e Equipamentos para esportes e diversões	R\$ 415.638,54	R\$ 47.155,28	R\$ 269.627,50
Aparelhos e Utensílios Domésticos	R\$ 629.558,17	R\$ 32.506,62	R\$ 946.969,06
Coleções e Materiais Bibliográficos	R\$ 23.972,91	R\$ 2.392,44	R\$ 48.279,24
Equipamento de Proteção, Segurança e Socorro	R\$ 22.796,78	R\$ 2.324,91	R\$ 173.994,40
Instrumentos Musicais e Artísticos	R\$ 51.059,86	R\$ 5.339,16	R\$ 63.233,80
Máquinas e Equipamentos de Natureza Industrial	R\$ 322.990,70	R\$ 10.380,26	R\$ 380.624,29
Máquinas e Equipamentos Energéticos	R\$ 34.611,80	R\$ 5.282,90	R\$ 173.590,90
Equipamentos para Áudio, Vídeo e Foto	R\$ 607.428,52	R\$ 54.258,00	R\$ 751.887,96
Máquinas, Utensílios e Equipamentos diversos	R\$ 1.320.427,28	R\$ 50.173,98	R\$ 1.752.860,19
Equipamentos de Processamento de Dados	R\$ 3.326.990,57	R\$ 412.769,50	
Máquinas Instalações e Utensílios de Escritório	R\$ 15.492,22	R\$ 843,81	R\$ 88.324,85
Máquinas, Ferramentas e Utensílios de Oficina	R\$ 190.997,36	R\$ 8.505,11	R\$ 1.135.106,74
Equipamentos, Hidráulicos e Elétricos	R\$ 22.568,45	R\$ 1.099,04	R\$ 36.565,43
Máquinas, Equipamentos, Utensílios Agropecuários e Rodoviários	R\$ 5.543.764,55	R\$ 493.538,80	R\$ 9.841.810,58
Mobiliário em Geral	R\$ 1.890.733,74	R\$ 83.118,44	R\$ 10.058.792,21
Obras de Arte e Peças para Exposição	R\$ 45.331,51	R\$ 102,96	R\$ 48.064,06
Veículos Diversos	R\$ 3.813,00	R\$ 1.059,72	R\$ 1.257.266,49
Peças não Incorporáveis a Imóveis	R\$ 61.283,33	R\$ 304,32	R\$ 390.019,53
Veículos de Tração Mecânica	R\$ 4.794.100,24	R\$ 456.303,5	R\$ 6.736.212,00
INVERSÕES FINANCEIRAS	R\$ 95.391.556,00	R\$ 0,00	
APLICAÇÕES DIRETAS	R\$ 953.915,56	R\$ 0,00	
AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS	R\$ 953.915,56	R\$ 0,00	R\$ 38.759.362,30
Glebas e Fazendas	R\$ 135.553,25	R\$ 0,00	
Terrenos	R\$ 816.530,63	R\$ 0,00	
Salas e Escritórios	R\$ 1.831,68	R\$ 0,00	
Depreciações, Amortizações e Exaustões			R\$ 862.404,43

Quadro 2 – Valores patrimoniais detalhados do balancete patrimonial e plano de contas. Fonte: Sistemas informatizado PP e CP

Nesse sentido, foi evidenciada a depreciação no setor de patrimônio em contrapartida com o registro dos lançamentos efetuados no setor da contabilidade conforme a legislação brasileira e a norma NBCT 16.9.

Os percentuais e estimativas de vida útil, o prazo de vida útil e as taxas de depreciação anuais utilizadas na Prefeitura, foram as estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, alterada pela IN SRF nº 130, de 10 de novembro de 1999.

A forma de cálculo da depreciação de todos os bens patrimoniais é pelo método de quotas constantes que efetuará o cálculo na conta do grupo 1.4.2.0.0.00.00.00.00.00.00 Imobilizado em sua determinada classificação patrimonial, correspondendo ao somatório mês a mês dos valores apurados para cada item e classificação do controle patrimonial. Feito isso, é emitido o relatório DP mensal para o registro contábil de depreciação que movimentará a conta redutora 1.4.2.9.0.00.00.00.00.00.00 Depreciações, Amortizações e Exaustões, valor da parcela reconhecida como decréscimo patrimonial.

Os valores disponibilizados no relatório do DP e os valores disponibilizados do relatório PC, extraído do sistema informatizado da contabilidade, possuem valores distintos para a mesma classificação patrimonial. A causa desta diferença é atribuída pela insuficiência de controle referente ao lançamento dos bens patrimoniais adquiridos antes de 2009 e que não foram lançados no sistema informatizado patrimonial. Para o reconhecimento, incorporação e avaliação dos bens adquiridos anteriores a 2009, a prefeitura contratará uma empresa terceirizando o serviço.

O sistema de controle do patrimônio já está em conformidade com que obriga a norma NBC T 16.9 quanto ao registro da depreciação e contabilização. Cabe ressaltar que tais procedimentos objetivam representar a real situação patrimonial da prefeitura somente para os bens que foram adquiridos ao longo de 2009 em diante, visando apenas complementar com toda a base do patrimônio, sejam bens móveis e imóveis.

No tocante à avaliação dos elementos patrimoniais, a Prefeitura publicou o Pregão 65/2013, para atender ao disposto no artigo 106³ da Lei Federal nº 4.320/64 e efetuar o inventário físico, a avaliação de todos os bens móveis, imóveis de propriedade ou posse, do Município de Santa Maria.

Com base no questionamento desta pesquisa, pretendeu-se buscar as devidas respostas no âmbito da prefeitura compreendendo as atividades de tombamento,

³ Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá as normas seguintes:

I - os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;

II - os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

§ 1º Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.

§ 2º As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.

§ 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

registro, controle, movimentação, baixa, doações que fazem parte do acervo patrimonial. Visando preservar a qualidade das informações, a análise documental foi fundamental para a identificação do controle patrimonial através do registro adequado de todos os bens móveis. Para a eficácia do controle patrimonial é de fundamental importância a atualização constante dos registros de entrada, saída, movimentação, guarda, conservação, transferência dos bens patrimoniais que vem sendo desenvolvido pelo setor patrimônio com objetivo de organizar e regularizar o controle físico dos bens móveis.

O cumprimento das normas e os princípios contábeis, que regem os bens patrimoniais, dependem de uma gestão de controle patrimonial eficaz, um melhor gerenciamento e planejamento do patrimônio. Junto a esses fatores, é importante não só para o administrador público, como servidores, responsáveis, implementar medidas necessárias para a concretização dos interesses públicos conforme os objetivos a serem atingidos. Objetivando implementar estas medidas, é preciso conhecer as normas, a legislação em torno do patrimônio público, necessárias e adequadas à gestão patrimonial.

Visando preservar as informações que envolvem o patrimônio pertencente à PMSM, torna-se importante estabelecer um novo pensamento que tem por finalidade o controle físico e contábil dos bens móveis.

4.2 Relatório da Entrevista com o servidor da Coordenadoria de Sistemas e Custos

Foi realizada uma entrevista com um servidor lotado na Coordenadoria de Sistema Patrimonial e Custos, com o objetivo de aprofundar as informações operacionais e administrativas.

A entrevista iniciou com a seguinte pergunta: Antes de solicitar uma compra de bens patrimoniais é verificada a necessidade da secretaria? E no almoxarifado? Obteve-se a seguinte resposta:

Todos os processos de compra e aquisição são efetuados pelas secretarias. Quando são bens de pequeno valor, os responsáveis costumam questionar o servidor do almoxarifado para verificar o bem em estoque. Caso, disponível em estoque, adquirido por outra secretaria, é solicitado através de memorando a disponibilidade do bem (SERVIDOR DA COORDENADORIA DE SISTEMAS E CUSTOS)

Conforme a resposta prestada pelo servidor percebe-se, para efeitos de economicidade e o planejamento da aquisição, levantamento necessário anterior à necessidade de compra, processo licitatório.

A pergunta seguinte focou: Com o intuito de verificar o procedimento dos bens recebidos por doação, quais são as medidas adotadas? Procedeu-se a seguinte resposta:

Conforme Decreto Executivo 121/09, os bens incorporados no acervo da Administração, mediante doação, precisa ser acompanhado de documento comprobatório com informações do doador e valor do bem. Quando o doador do bem não possuir um documento fiscal, poderá ser substituído pela declaração de registro, que deverá ser assinada pelo doador (SERVIDOR DA COORDENADORIA DE SISTEMAS E CUSTOS).

Observa-se, assim, que a incorporação por doação deverá ser acompanhada de documento comprobatório para futuro controle e registro deste bem no acervo da prefeitura, cabendo à comissão de avaliação proceder com a avaliação do bem, conforme determina o art. 7º do Decreto Executivo nº 121/09.

Art 7º A incorporação de brinde, benfeitoria, produção própria, reprodução (semoventes), doação, ou qualquer outra forma de incorporação não acompanhada de documentos comprobatórios do custo de produção ou valor de aquisição, sempre deverá ser precedida da avaliação do bem, executada pela Comissão de Avaliação, Inventário e Recebimento.

§ 1º O valor a ser atribuído em virtude da avaliação deverá estar de acordo com aquele constante no documento fiscal e, na sua ausência, na estimativa do valor do bem, considerando para isso os valores de mercado, o estado de conservação do bem, o tempo decorrido de sua utilização e a expectativa de vida útil.

§ 2º Em se tratando de bens produzidos pelo Município, a incorporação terá por base a apuração de seu custo de produção.

Seguindo no controle dos bens perguntou-se: Quando do Termo de Responsabilidade, qual o procedimento adotada pelo setor? A resposta foi:

É de responsabilidade do detentor, a guarda e conservação dos bens patrimoniais, bem como informar a Gerência de Sistemas Patrimoniais e Custos sobre qualquer alteração ocorrida em sua responsabilidade (SERVIDOR DA COORDENADORIA DE SISTEMAS E CUSTOS).

Na mesma linha de raciocínio, questionou-se: Constatado o sinistro de um bem patrimonial, quais são os procedimentos adotados pelo setor? Obteve-se como resposta:

Será aberta uma sindicância, devendo ser registrado a ocorrência policial, pois fará parte do processo de sindicância. Cabe lembrar, que a responsabilidade é de toda aquela pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, guarde, gere ou administre bem patrimonial (SERVIDOR DA COORDENADORIA DE SISTEMAS E CUSTOS).

Considerando as alterações com o tratamento do patrimônio público e os reflexos na contabilidade, resultarão mudanças que afetarão o balanço público. Neste contexto, perguntou-se: Quais são as mudanças que estão ocorrendo com o setor de patrimônio para cumprir, como é o caso das NBC T 16? A resposta foi:

O Município publicou o Pregão 65/2013 para levantar todo o inventário físico, fazer as avaliações de todos os bens móveis, imóveis, além de calcular a depreciação e reavaliação de todos os bens móveis (SERVIDOR DA COORDENADORIA DE SISTEMAS E CUSTOS).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo identificar os procedimentos, regras e métodos frente ao controle patrimonial, pertencentes à Prefeitura Municipal de Santa Maria, bem como o impacto das alterações introduzidas pelas NBCASP. A administração do patrimônio é um dos fatores importantes na política de gestão patrimonial, bem como, um dos fatores que contribui para um controle patrimonial eficaz, se bem definido e estruturado e requisito para a correta informação contábil.

Em razão dos resultados obtidos, através do levantamento das rotinas e procedimentos administrativos inerentes ao patrimônio, em comparação à adequação da legislação das normas no setor de patrimônio e contabilidade, evidenciou-se que a Prefeitura já vem adotando os procedimentos, como a depreciação, introduzidos pelas NBCASP. Portanto, no que tange aos procedimentos, rotinas e métodos de controle adotados para aquisição de bens patrimoniais, considera-se que são suficientes para contemplar as informações de reconhecimento, incorporação e aquisição que vai desde a sua compra até o seu destino final, porém, insuficientes no controle das movimentações e alterações que ocorrem nas unidades administrativas. Esse controle de alterações e movimentações dos bens patrimoniais é fundamental para que se efetue o registro das depreciações, demonstrando a real situação do patrimônio.

Para a correta evidenciação do patrimônio, no que tange ao controle do patrimônio, sugere-se que a Prefeitura alinhe na sua estrutura, um setor que faça o controle patrimonial, com servidores de quadro treinados, que possam cumprir com suas atribuições e com a legislação, com funcionários preparados para que tornem confiantes e seguras as informações registradas.

É recomendável que se tenha uma Comissão específica para o controle do patrimônio, que possa promover seminários e palestras no que tange à guarda, à conservação e à movimentação do patrimônio. Cabe ressaltar que todo aquele responsável ao qual tenha sido confiado um bem patrimonial, deve zelar pela sua guarda, uso e conservação.

Após efetuado o levantamento patrimonial da Prefeitura, faz-se necessário um maior controle e divulgação sobre o patrimônio, o registro, guarda, conservação e as devidas responsabilidades.

A execução de inventários se executados anualmente com a finalidade de continuidade, conciliando informações, corrigindo erros, alterações, fraudes e desperdícios, fará com que não ocorram desatualizações do cadastro patrimonial.

É preciso que tanto os gestores, seja o Prefeito, os Secretários, como os servidores, tenham consciência sobre a importância dos controles patrimoniais para o desempenho e controle, sendo preciso aliar o conhecimento da legislação, disciplina na revisão dos procedimentos e recursos humanos como princípio de planejamento e segregação de funções na busca pela eficiência na gestão.

Para a correção de fragilidades detectadas foram elencadas algumas sugestões:

- Promover seminários com a presença de Secretários, coordenadores, responsáveis diretos para comunicar, cientificar, prevenir sobre a utilização e conservação dos bens patrimoniais;
- Possuir normativo sobre a utilização, conservação, guarda, responsabilidades e advertências em relação ao trato dos bens patrimoniais;
- Constituir uma comissão com, no mínimo três servidores, para a execução dos controles externos;
- Instaurar uma comissão de sindicância.
- Permitir a cada secretaria acesso ao sistema de controle patrimonial para emitir o Termo de Transferência.

Com os resultados obtidos na realização deste trabalho, podem ser sugeridas as seguintes pesquisas a serem desenvolvidas ou que podem vir a melhorar o desempenho da gestão patrimonial, são elas:

- a) Sugere-se um estudo mais específico para conhecer as limitações ou burocratizações sobre a utilização, responsabilização e guarda dos bens patrimoniais;
- b) O aprofundamento e continuidade da pesquisa realizada;

REFERÊNCIAS

- ABANESE, R. **Managing**: toward accountability for performance. 3. ed. Homewood, Illinois: Irwin, 1981.
- ALEXANDRINO, M.; PAULO, V. **Direito administrativo descomplicado**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.
- ANDRIOLO, L.J. Eficiência e desenvolvimento de recursos humanos nas administrações municipais: considerações a luz da emenda constitucional nº 19/98 e das teorias organizacionais. **Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul**, v.16, n.29, p.144-152, jul./dez. 1998.
- BALEEIRO, A. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed., rev. e atual. por Djalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BASTOS, C.R. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BRASIL. **Constituição Federal**, de 5 de outubro de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 16 ago. 2013.
- BRASIL. **Lei Complementar nº. 101**, de 4 de maio de 2000. Brasília: Presidência da República, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 16 ago. 2013.
- BRASIL. **Lei nº. 4.320**, de 17 de março de 1964. Brasília: Presidência da República, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 16 ago. 2013.
- BRASIL. **Lei nº. 8.666**, de 21 de junho de 1993. Brasília: Presidência da República, 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 16 ago. 2013.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria STN/SOF nº. 2**, de 6 de agosto de 2009. Dispõe sobre os Procedimentos Contábeis Orçamentários. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 16 ago. 2013.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. **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. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 16 ago. 2013.
- CAMPONOGARA, S. **Um estudo de caso sobre a reflexividade ecológica de trabalhadores hospitalares**. 2008, 277p. Tese (Doutorado em Enfermagem) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, UFSC, 2008.
- CASTRO, D.P. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA Roberto da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- DI PIETRO, M.S.Z. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- FERREIRA, A.B.H. **Novo Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa**. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.
- FRANCO SOBRINHO, M.O. **O princípio Constitucional da moralidade administrativa**. 2. ed. Curitiba: Gênese, 1993.
- GASPARINI, D. **Direito Administrativo**. 10. edição, São Paulo: Saraiva, 2005.
- GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.
- IUDÍCIBUS, S.; MARION, J.C. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- LINO, P. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal: Lei Complementar nº 101/2000**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARCONI, M.A.; LAKATOS, E.M. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MARTINS, G.A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.
- MEIRELLES, H.L. **Direito administrativo brasileiro**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MONTANA, P.J.; CHARNOV, B.H. **Administração**. Tradução de Cid Knipel Moreira. Revisão técnica de Álvaro Pequeno da Silva. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- MORAES, A. **Direito constitucional**. 18. ed., atual. com a EC nº 47/05. São Paulo: Atlas, 2005.
- PIRES, J.B.F.S. **Contabilidade pública**. 7. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2002.
- SANTA MARIA. Prefeitura Municipal de Santa Maria. **Lei Municipal nº 4409**, de 05 de fevereiro de 2001. Cria o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal e dá outras providências. Santa Maria, RS: Poder Executivo, 2001.
- SANTA MARIA. Prefeitura Municipal de Santa Maria. **Lei Orgânica do Município de Santa Maria – RS**. 2. ed. Santa Maria: Pallotti, 1997.
- SILVA, L.M. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- YIN, R.K. **Estudo de caso: planejamento e método**. Tradução de Daniel Grassi. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICES

APÊNDICE A

Portarias que fixaram prazos de observância obrigatória dos procedimentos contábeis contidos no MCASP
--

Portaria	Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PCP
Portaria nº 467/2009 (texto original)	2011 p/ União p/ os Estados e DF 2012 p/ Municípios
Portaria nº 664/2010 (texto original)	2011 p/ União, Estados, DF e Municípios
Portaria nº 406/2011 (texto original)	2012 p/ União, Estados, DF e Municípios
Portaria nº 828/2011 (alteração da Portaria nº 406/2011)	2012 (gradualmente) 2014 (integralmente até o final do exercício) p/ União, Estados, DF e Municípios
Portaria nº 437/2012 (texto original)	2014 (integralmente até o final do exercício) p/ União, Estados, DF e Municípios
Portaria nº 753/2012 (alteração das Portarias nº 437/2012 e nº 828/2011)	2014 (integralmente até o final do exercício) p/ União, Estados, DF e Municípios
Portaria nº 634/2013 (texto original) Prazos atuais:	Prazos a serem definidos conforme ato normativo específico da STN para cada procedimento

APÊNDICE B

<p>Roteiro de entrevista com o presidente da Comissão de Controle Interno – Câmara Municipal de Vereadores de Santa Maria</p>
--

- 1) Antes de solicitar uma compra de bens patrimoniais é verificada a necessidade da secretaria? E no almoxarifado?
- 2) Com o intuito de verificar o procedimento dos bens recebidos por doação, quais são as medidas adotadas?
- 3) Quando do Termo de Responsabilidade, qual o procedimento adotado pelo setor?
- 4) Na mesma linha de raciocínio, constatado o sinistro de um bem patrimonial, quais são os procedimentos adotados pelo setor?

ANEXOS

ANEXO A

Termo de Responsabilidade – Fonte: Decreto Executivo 121/09



ANEXO I TERMO DE RESPONSABILIDADE – TR

1- IDENTIFICAÇÃO

ORGÃO	UNIDADE	AQUISIÇÃO	ESTADO DE CONSERVAÇÃO	PLAQUETA
NOME DO RECEPTOR	MATRICULA	01- PRÓPRIOS 02- TERCEIROS	01- NOVO 02- BOM 03- REGULAR 04- INSERVIVEL	01 - CONVENCIONAL 02 - CODIGO DE BARRAS

2- DO(S) BEM(S)

PLAQUETA	NÚMERO DA PLAQUETA	EST. CONS.	AQUIS.	DESCRIÇÃO	VALOR

3- TERMO DE RESPONSABILIDADE

GERÊNCIA DE SISTEMAS PATRIMONIAIS E DE CUSTOS

_____ / ____/____
ASSINATURA DATA

NOME _____ MATR. _____

RECEPTOR

Declaro que o(s) bem(ns) patrimonial(is) acima especificado(s) está(ão) sob minha responsabilidade, a partir da data de assinatura deste Termo de Responsabilidade. Comprometo-me a mantê-lo(s) em condições adequadas para o desenvolvimento normal dos trabalhos. Este termo obedece, em especial, ao disposto no artigo 70, Parágrafo Único, da Constituição Federal.

_____ / ____/____
ASSINATURA DATA

NOME _____ MATR. _____

1ª VIA - GERENCIA DE SISTEMAS PATRIMONIAIS E DE CUSTOS

2ª VIA - RECEPTOR

ANEXO B

Termo de Transferência – Fonte: Decreto Executivo 121/09



MUNICÍPIO DE SANTA MARIA

**Anexo II
TERMO DE TRANSFERÊNCIA – TT**

Nº.
EMIÇÃO:

1- DO CEDENTE

ORGAO	
UNIDADE	

2- DO RECEPTOR

ORGAO	
UNIDADE	

3- DA MOVIMENTAÇÃO

(.....) SEM DEVOLUÇÃO	DATA DE DEVOLUÇÃO	CONDIÇÕES DE DEVOLUÇÃO	ESTADO DE CONSERVAÇÃO
(.....) DEVOLUÇÃO	_ / _ / _	01 – NOVO 02 – REGULAR 03 – BOM 04 – INSERVÍVEL	01 – Novo...02 - Regular 03 - Bom...04 - Inservível
CARIMBO E ASSINATURA DO TITULAR DA UNIDADE DE ORIGEM DO BEM			PLAQUETA 01 CONVENCIONAL 02 COD. DE BARRAS

4- DO(S) BEM(S)

PLAQUETA	NUMERO DA PLAQUETA	EST. CONS.	DESCRIÇÃO	VALOR

5 - DOS RESPONSÁVEIS

GERÊNCIA DE SISTEMAS PATRIMONIAIS E DE CUSTOS	
ASSINATURA _____	DATA ____/____/____
NOME _____	MATR. _____

CEDENTE	
ASSINATURA _____	DATA ____/____/____
NOME _____	MATR. _____

RECEPTOR	
Recebi o(s) bem(s) acima especificado(s), que a partir desta data está (ão) sob minha responsabilidade.	
ASSINATURA _____	DATA ____/____/____
NOME _____	MATRICULA _____

1ª VIA - GERÊNCIA DE SISTEMAS PATRIMONIAIS E DE CUSTOS

2ª VIA - CEDENTE

3ª VIA - RECEPTOR

ANEXO C

Relatório do Demonstrativo Patrimonial – Fonte: PRONIM PP

Prefeitura Municipal de Santa Maria
Relatório Demonstrativo Patrimonial
Período: 01/01/2012 a 31/12/2012

Classificação	Tipo	Saldo Anterior	Ingresso	Avaliação	Depreciação	Baixa	Alteração de Classificação		Saldo Atualizado
							Entrada	Saída	
4 DESPESAS DE CAPITAL	S	16.405.214,25	8.145.098,69	0,00	1.789.614,77	0,00	2.750,00	2.750,00	22.760.698,17
4.4 INVESTIMENTOS	S	16.310.210,25	7.266.187,13	0,00	1.789.614,77	0,00	2.750,00	2.750,00	21.806.782,61
4.4.90 APLICAÇÕES DIRETAS	S	16.310.210,25	7.266.187,13	0,00	1.789.614,77	0,00	2.750,00	2.750,00	21.806.782,61
4.4.90.52 EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	S	16.310.210,25	7.266.187,13	0,00	1.789.614,77	0,00	2.750,00	2.750,00	21.806.782,61
4.4.90.52.04 Aparelhos de Medição e Orientação	A	60.818,27	23.554,12	0,00	1.488,60	0,00	0,00	0,00	82.883,79
4.4.90.52.06 Aparelhos e Eqptos. de Comunicação	A	42.832,55	11.148,78	0,00	2.249,41	0,00	0,00	0,00	51.731,92
4.4.90.52.08 Aparelhos, Eqptos. e Utens. Med. Odont. Lab. e F-A	A	2.114.366,94	347.589,50	0,00	118.418,01	0,00	2.750,00	0,00	2.346.288,43
4.4.90.52.10 Aparelhos e Eqptos. p/ Esportes e Diversões	A	453.829,82	8.964,00	0,00	47.155,28	0,00	0,00	0,00	415.638,54
4.4.90.52.12 Aparelhos e Utensílios Domésticos	A	447.571,79	214.493,00	0,00	32.506,62	0,00	0,00	0,00	629.568,17
4.4.90.52.18 Coleções e Materiais Bibliográficos	A	26.365,35	0,00	0,00	2.392,44	0,00	0,00	0,00	23.972,91
4.4.90.52.24 Eqpto. de Proteção, Segurança e Socorro	A	23.231,69	1.890,00	0,00	2.324,91	0,00	0,00	0,00	22.796,78
4.4.90.52.26 Instrumentos Musicais e Artísticos	A	56.399,02	0,00	0,00	5.339,16	0,00	0,00	0,00	51.059,86
4.4.90.52.28 Maq. e Eqptos. de Natureza Industrial	A	287.876,96	45.494,00	0,00	10.380,26	0,00	0,00	0,00	322.990,70
4.4.90.52.30 Maq. e Eqptos. Energéticos	A	33.981,20	5.913,50	0,00	5.282,90	0,00	0,00	0,00	34.611,80
4.4.90.52.33 Eqptos. p/ Audio, Video e Foto	A	656.236,52	5.450,00	0,00	54.258,00	0,00	0,00	0,00	607.428,52
4.4.90.52.34 Maq., Utens. e Eqptos. Diversos	A	875.235,26	495.366,00	0,00	50.173,98	0,00	0,00	0,00	1.320.427,28
4.4.90.52.35 Equipamentos de Processamento de Dados	A	2.799.990,64	942.519,43	0,00	412.769,60	0,00	0,00	2.750,00	3.326.990,57
4.4.90.52.36 Maq. Instalações e Utens. de Escritório	A	14.821,03	1.515,00	0,00	843,81	0,00	0,00	0,00	15.492,22
4.4.90.52.38 Maq. Ferramentas e Utens. de Oficina	A	5.484,57	194.017,90	0,00	8.505,11	0,00	0,00	0,00	199.997,36
4.4.90.52.39 Eqptos. Hidráulicos e Elétricos	A	18.188,49	5.479,00	0,00	1.099,04	0,00	0,00	0,00	22.566,45
4.4.90.52.40 Maq. Eqptos e Utens. Agric. Agropec. e Rodoviari	A	2.618.983,35	3.418.320,00	0,00	493.538,80	0,00	0,00	0,00	5.543.764,55
4.4.90.52.42 Mobiliário em Geral	A	1.686.036,28	287.815,90	0,00	83.118,44	0,00	0,00	0,00	1.890.733,74
4.4.90.52.44 Obras de Arte e Peças p/ Exposição	A	45.434,47	0,00	0,00	102,96	0,00	0,00	0,00	45.331,51
4.4.90.52.48 Veículos Diversos	A	4.872,72	0,00	0,00	1.059,72	0,00	0,00	0,00	3.813,00
4.4.90.52.51 Peças Não Incorporáveis a Imóveis	A	61.587,65	0,00	0,00	304,32	0,00	0,00	0,00	61.283,33
4.4.90.52.52 Veículos de Tração Mecânica	A	3.973.746,74	1.276.657,00	0,00	456.303,50	0,00	0,00	0,00	4.794.100,24
4.5 INVERSOES FINANCEIRAS	S	95.004,00	858.911,56	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	953.915,56
4.5.90 APLICAÇÕES DIRETAS	S	95.004,00	858.911,56	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	953.915,56
4.5.90.61 AQUISIÇÃO DE IMOVEIS	S	95.004,00	858.911,56	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	953.915,56
4.5.90.61.02 Glebas e Fazendas	A	0,00	135.553,25	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	135.553,25
4.5.90.61.03 Terrenos	A	95.004,00	721.526,63	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	816.530,63
4.5.90.61.06 Salas e Escritorios	A	0,00	1.831,68	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.831,68
TOTAL GERAL		16.405.214,25	8.145.098,69	0,00	1.789.614,77	0,00	2.750,00	2.750,00	22.760.698,17