

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
SECRETARIA DA FAZENDA

GUIA DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

BENS DE INFRAESTRUTURA

Instrução Normativa CAGE nº 02/2021

Contadoria e Auditoria-Geral do Estado - CAGE
Divisão de Informação e de Normatização Contábil – DNC
Publicado em 01/09/2022

Sumário

1 – INTRODUÇÃO.....	3
1.1 – Bens de infraestrutura.....	3
1.2 – Contas contábeis	3
2 – PROCEDIMENTOS INICIAIS.....	4
2.1 Baixa de saldos existentes.....	4
2.2 Reconhecimento inicial no Sistema de Patrimônio do Estado (APE)	4
3 – OBRAS OCORRIDAS APÓS O RECONHECIMENTO INICIAL	5
3.1 – Obras de manutenção – Despesa Corrente	5
3.2 – Obras de investimento – Despesa de Capital	5
3.2.1 Execução da despesa com obras em andamento.....	6
3.2.2 Conclusão das obras	6
3.3 – Aquisição de Bens de Infraestrutura	6
4 – DEPRECIAÇÃO, REAVALIAÇÃO E REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL	7
4.1 – Depreciação.....	7
4.2 – Redução a valor recuperável	8
4.2.1 Reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo	9
4.3 – Reavaliação	9
5 – TRANSFERÊNCIAS E BAIXAS	11
5.1 Transferências	11
5.2 Baixas	12
6. EVIDENCIAÇÃO.....	12

1 – INTRODUÇÃO

Este guia tem por objetivo padronizar os lançamentos contábeis relacionados aos bens de infraestrutura, conforme dispõe a Instrução Normativa CAGE nº 2/2021. Os bens de infraestrutura devem ser cadastrados no sistema de Administração do Patrimônio do Estado (APE) para que sejam contabilizados no sistema Finanças Públicas do Estado (FPE).

1.1 – Bens de infraestrutura

Bens de infraestrutura são ativos que geralmente apresentam algumas ou todas as seguintes características:

- a) são parte de um sistema ou de uma rede;
- b) são especializados por natureza e não possuem usos alternativos;
- c) não podem ser removidos; e
- d) podem estar sujeitos a restrições na alienação.

1.2 – Contas contábeis

1.2.3.2.1.05.01.0503 RUAS

1.2.3.2.1.05.02.0503 PRACAS

1.2.3.2.1.05.03.0503 ESTRADAS E RODOVIAS

1.2.3.2.1.05.05.0503 PONTES TUNEIS VIADUTOS E OUTRAS OBRAS DE ARTE

1.2.3.2.1.05.99.0503 OUTROS BENS DE INFRAESTRUTURA

1.2.3.2.1.06.01.0503 OBRAS EM ANDAMENTO BENS DE INFRAESTRUTURA

1.2.3.8.1.02.03.0503 (-) DEPRECIACAO ACUMULADA DE BENS DE INFRAESTRUTURA

1.2.3.9.1.02.03.0503 (-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL BENS DE INFRAESTRUTURA

2.3.6.1.1.01.02.0001 RESERVA DE REAVALIACAO - ESTRADAS E RODOVIAS

2.3.6.1.1.01.02.0002 RESERVA DE REAVALIACAO - PONTES TUNEIS VIADUTOS E OUTRAS OBRAS DE ARTE

3.3.2.3.1.06.06.0008 CONSERVACAO DE ESTRADAS DE ESTRADAS E RODOVIAS

3.3.2.3.1.06.06.0503 CONSERVACAO DE OUTROS BENS DE INFRAESTRUTURA

3.3.3.1.1.01.02.0503 DEPRECIACÃO DE BENS DE INFRAESTRUTURA

3.5.1.2.2.02.02.0503 TRANSFERENCIAS CONCEDIDAS DE BENS DE INFRAESTRUTURA

3.6.1.1.1.02.03.0503 REAVALIAÇÃO DE BENS DE INFRAESTRUTURA

3.6.1.5.1.02.03.0503 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL BENS DE INFRAESTRUTURA

3.6.5.1.1.07.02.0503 BAIXA DE BENS DE INFRAESTRUTURA

4.5.1.2.2.02.02.0503 TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS DE BENS DE INFRAESTRUTURA

4.6.1.1.1.02.03.0503 REAVALIACAO DE BENS DE INFRAESTRUTURA

4.6.3.9.1.02.02.0503 INCORPORACAO DE BENS DE INFRAESTRUTURA

4.6.5.2.1.02.03.0503 REVERSÃO DE REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE BENS DE INFRAESTRUTURA

2 – PROCEDIMENTOS INICIAIS

Conforme o art. 13º da IN CAGE nº 2/2021, os bens de infraestrutura adquiridos ou construídos até 2021 deverão ser submetidos a uma avaliação inicial para fins de reconhecimento ou de atualização dos valores registrados. Logo, os saldos constantes na contabilidade que não atendam aos critérios estabelecidos na IN devem ser desreconhecidos ou, caso atendam, atualizados pelo valor da avaliação inicial.

2.1 Baixa de saldos existentes

Os saldos nas contas de bens de infraestrutura que não corresponderem à bens existentes devem ser baixados por lançamentos manuais (SLIP) conforme abaixo:

D 3.6.5.1.1.07.02.0503 Baixa de Bens de Infraestrutura

C 1.2.3.2.1.05.99.0503 Bens de Infraestrutura

D 3.6.5.1.1.07.02.0503 Baixa de Bens de Infraestrutura

C 1.2.3.2.1.06.01.0102 Obras em Andamento

2.2 Reconhecimento inicial no Sistema de Patrimônio do Estado (APE)

Os órgãos devem cadastrar os bens de infraestrutura no sistema APE conforme os grupos de bens a seguir:

- Pontes, Túneis, Viadutos e Outras Obras de Arte;
- Praças;
- Rodovias;
- Outros Bens de Infraestrutura.

Quando os bens de infraestrutura forem incluídos no sistema APE, os lançamentos contábeis de incorporação ocorrerão de forma automática.

O cadastro de bens gera o seguinte lançamento, aumentando o saldo do ativo imobilizado:

D 1.2.3.2.1.05.XX.XXXX (conta específica do bem de infraestrutura)

C 4.6.3.9.1.02.02.0503 Incorporação de Bens de Infraestrutura

3 – OBRAS OCORRIDAS APÓS O RECONHECIMENTO INICIAL

As obras para manutenção, melhorias ou construção de bens de infraestrutura devem ser empenhadas em naturezas de despesa específicas, conforme itens a seguir, a fim de permitir sua correta contabilização como despesa de capital ou despesa corrente.

3.1 – Obras de manutenção – Despesa Corrente

As obras realizadas em bens de infraestrutura para fins de manutenção de sua usabilidade, sem aumentar sua capacidade nem implementar novas funcionalidades, devem ser executadas na Natureza de Despesa (NAD) corrente 3.3.90.39.3990, quando se tratar de manutenções realizadas em estradas e rodovias, e 3.3.90.39.3966 quando se tratar de manutenções em outros bens de infraestrutura.

A execução na natureza de despesa corrente será reconhecida como despesa do exercício, não representando aumento no ativo imobilizado.

3.2 – Obras de investimento – Despesa de Capital

As obras para a construção de novos bens de infraestrutura ou que aumentem a capacidade ou acrescente novas funcionalidades a bens já existentes, devem ser empenhadas em uma natureza de despesa de capital, conforme o tipo de despesa:

4.4.90.51.5113 - Obras em Bens de Infraestrutura;

4.4.90.51.5115 – Elaboração de Projetos;

4.4.90.51.5116 - Início de Obras de Infraestrutura;

4.4.90.51.5117 – Prosseguimento ou Conclusão Obras de Infraestrutura;

4.4.90.51.5118 – Taxas Vinculas a Obras de Infraestrutura.

3.2.1 Execução da despesa com obras em andamento

A liquidação da despesa de capital gerará o lançamento automático abaixo, aumentando o ativo imobilizado:

D 1.2.3.2.1.06.01.0503 Obras em Andamento Bens de Infraestrutura

C 2.1.3.X.X.XX.XX.XXXX (conta do passivo financeiro a pagar)

Obs.: não estão demonstrados os lançamentos em contas de controle.

3.2.2 Conclusão das obras

Concluídas as obras de investimento, o bem deve ser incluído no sistema APE ou seu valor deve ser adicionado ao do bem já cadastrado.

A inclusão no APE gerará lançamentos contábeis automáticos de incorporação sem considerar o saldo existente na conta 1.2.3.2.1.06.01.0503 - Obras em Andamento Bens de Infraestrutura. Assim, para evitar a duplicação de saldos na contabilidade, os órgãos devem baixar por SLIP os valores das obras concluídas, conforme abaixo:

D 3.6.5.1.1.07.02.0503 Baixa de Bens de Infraestrutura

C 1.2.3.2.1.06.01.0503 Obras em Andamento Bens de Infraestrutura

3.3 – Aquisição de Bens de Infraestrutura

A aquisição de bens de infraestrutura deve ocorrer na natureza de despesa 4.5.90.61.61XX, conforme a classe do bem adquirido. Caso ainda não exista natureza de despesa para a classe de bens em aquisição, o órgão deverá solicitar sua inclusão à DNC/CAGE.

A liquidação de despesa na NAD 4.5.90.61.61XX gerará o cadastro provisório do bem no sistema APE e o seguinte lançamento automático:

D 3.6.5.1.1.07.03.0001 Liquidação de Compra de Bens-Contrapartida APE

C 2.1.3.X.X.XX.XX.XXXX (conta do passivo financeiro a pagar)

Obs.: não estão demonstrados os lançamentos em contas de controle.

A inclusão no ativo imobilizado ocorrerá após a conclusão do cadastro do bem no sistema APE, com a geração do lançamento automático demonstrado no item 2.2.

4 – DEPRECIAÇÃO, REAValiaÇÃO E REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL

4.1 – Depreciação

Depreciação é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. Conforme IN CAGE nº 02/2021, os bens de infraestrutura devem ser depreciados utilizando-se as taxas de depreciação e valores residuais determinados pelo órgão ou entidade responsável pela administração e conservação do bem. Enquanto não houver definição das taxas de depreciação, a depreciação dos bens de infraestrutura deverá ser contabilizada pelo método de cotas constantes, utilizando-se as taxas de depreciação e de valores residuais indicadas no anexo da referida IN CAGE, abaixo reproduzido:

Grupo	Vida Útil Estimada	Taxa de Depreciação Anual	Valor Residual
Rodovias Pavimentadas	20	5%	50%
Rodovias Não Pavimentadas	5	20%	50%
Pontes, Túneis e Viadutos	50	2%	20%
Outros Bens de Infraestrutura	50	2%	20%

Os lançamentos contábeis relativos à depreciação dos bens ocorrem de forma automática nos órgãos que utilizam o sistema APE, conforme demonstrado abaixo:

D 3.3.3.1.1.01.02.0503 Depreciação de Bens de Infraestrutura

C 1.2.3.8.1.02.03.0503 (-) Depreciação Acumulada de Bens de Infraestrutura

Exemplo:

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das cotas constantes. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00 e foi determinado o valor residual de R\$ 600,00, logo, o valor depreciável é de R\$ 2.000,00.

A vida útil do bem é de 5 anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação mensal é de 1,67%. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

Mês	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	R\$ 33,40	R\$ 33,40	R\$ 2.566,60
2	R\$ 33,40	R\$ 66,80	R\$ 2.533,20
3	R\$ 33,40	R\$ 100,20	R\$ 2.499,80
...	R\$ 33,40		
60	R\$ 29,40	R\$ 2.000,00	R\$ 600,00
Valor Residual = R\$ 600,00			

Fonte: Adaptado de MCASP 9ª edição

4.2 – Redução a valor recuperável

Conforme art. 10 da IN CAGE nº 02/2021, o órgão deve verificar anualmente se algum bem de infraestrutura teve perda de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Se o valor recuperável for menor que o valor líquido contábil, este deverá ser ajustado. A perda por redução ao valor recuperável do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período.

O registro deve ser efetuado por meio de lançamento contábil manual (SLIP), conforme abaixo:

D 3.6.1.5.1.02.03.0503 Redução a Valor Recuperável Bens de Infraestrutura

C 1.2.3.9.1.02.03.0503 (-) Redução ao Valor Recuperável Bens de Infraestrutura

Exemplo: Decorridos dois anos da aquisição de um equipamento cuja vida útil havia sido estabelecida em 10 anos, constatou-se que o surgimento de novas tecnologias reduziu sua utilidade, ficando seu valor recuperável inferior ao valor líquido contábil, conforme tabela abaixo:

Valor Aquisição (VB)	Depreciação Acumulada (DA)	Valor contábil Líquido (VL = VB-DA)	Valor Recuperável (VR)	Redução ao Valor Recuperável (RVR = VL-VR)
R\$ 10.000,00	R\$ 2.000,00	R\$ 8.000,00	R\$ 6.000,00	R\$ 2.000,00
Valor a contabilizar como Perda por Redução ao Valor Recuperável do Ativo = R\$ 2.000,00				

4.2.1 Reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo

O órgão deve avaliar, na data de encerramento das demonstrações contábeis, se há alguma indicação, com base nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda por redução ao valor recuperável reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida (revertida) ou eliminada, realizando o seguinte lançamento contábil para sua reversão:

D 1.2.3.9.1.02.03.0503 (-) Redução ao Valor Recuperável Bens de Infraestrutura

C 4.6.5.2.1.02.03.0503 Reversão de Redução a Valor Recuperável de Bens de Infraestrutura

4.3 – Reavaliação

Conforme art. 7º da IN CAGE nº 02/2021, as reavaliações dos bens de infraestrutura devem ser realizadas com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo (valor líquido de depreciação e ajustes) não difira do seu valor justo. Ainda conforme referida IN, por ocasião da reavaliação, o bem de infraestrutura deve ser contabilizado pelo valor reavaliado e o saldo das contas de depreciação acumulada e de redução ao valor recuperável devem ser zerados.

Enquanto não houver o desenvolvimento do movimento “Reavaliação” no sistema APE, os órgãos devem proceder com a baixa dos bens reavaliados e nova inclusão diretamente naquele sistema. A baixa e a inclusão gerarão os seguintes lançamentos automáticos:

Baixa

D 3.6.5.1.1.07.02.0503 Baixa de Bens de Infraestrutura

C 1.2.3.2.1.05.XX.XXXX (conta específica do bem de infraestrutura)

D 1.2.3.8.1.02.03.0503 (-) Depreciação Acumulada de Bens de Infraestrutura

C 1.2.3.2.1.05.XX.XXXX (conta específica do bem de infraestrutura)

Inclusão

D 1.2.3.2.1.05.XX.XXXX (conta específica do bem de infraestrutura)

C 4.6.3.9.1.02.02.0503 Incorporação de Bens de Infraestrutura

Nos casos em que a reavaliação resultar em **diminuição** do valor contábil, não será necessário lançamentos adicionais, porém, se a reavaliação **aumentar** o valor contábil do ativo, o registro da Reserva de Reavaliação deverá ser efetuado por lançamento manual (SLIP), conforme demonstrado abaixo:

D 4.6.3.9.1.02.02.0503 Incorporação de Bens de Infraestrutura

C 2.3.6.1.1.01.02.XXXX (conta específica de reserva de reavaliação da classe de ativo)

Anualmente, o órgão deve proceder com a baixa parcial da reserva de reavaliação, relativa ao uso do bem. O valor a ser baixado é o resultado da diferença entre a depreciação baseada no valor contábil reavaliado do ativo e a depreciação que teria sido reconhecida com base no valor histórico original do ativo. O lançamento está demonstrado a seguir.

D 2.3.6.1.1.01.02.XXXX (conta específica de reserva de reavaliação da classe de ativo)

C 3.3.3.1.1.01.02.0503 Depreciação de Bens de Infraestrutura

Exemplo: No início do ano o órgão procedeu com a reavaliação de seu ativo imobilizado e constatou que um equipamento, adquirido dois anos antes e cuja vida útil foi estimada em 10 anos, estava contabilizado com valor inferior ao valor da reavaliação, conforme tabela a seguir:

Valor Aquisição (VB)	Depreciação Acumulada (DA)	Valor Líquido (VL = VB-DA)	Valor Reavaliado (VR)
R\$ 10.000,00	R\$ 2.000,00	R\$ 8.000,00	R\$ 9.000,00
Valor a contabilizar como Reserva de Reavaliação do Ativo Imobilizado: R\$ 1.000,00			

O ativo foi reconhecido por seu valor reavaliado e o aumento do valor contábil foi reconhecido na Reserva de Reavaliação

No final do ano, o órgão procedeu com o cálculo da diferença de depreciação e a baixa parcial da Reserva de Reavaliação, conforme demonstrado abaixo:

Antes da Reavaliação	Valor Aquisição	Vida útil/taxa depreciação anual	Depreciação Ano
Ano 1	R\$ 10.000,00	10 anos / 10%	R\$ 1.000,00
Ano 2		10 anos / 10%	R\$ 1.000,00
Ano 3		10 anos / 10%	R\$ 1.000,00

Após a Reavaliação	Valor Reavaliado	Vida útil / taxa depreciação anual	Depreciação Ano
Ano 3	R\$ 9.000,00	8 anos / 12,5%	R\$1.125,00
A diferença de R\$ 125,00 deve ser baixada da Reserva de Reavaliação			

A Reserva de Reavaliação também deve ser baixada quando houver uma nova reavaliação que indique um valor justo menor que o valor contábil do ativo. Nesse caso, a Reserva é baixada na proporção da diminuição do valor do bem. Os lançamentos também são manuais, conforme abaixo:

D 2.3.6.1.1.01.02.XXXX (conta específica de reserva de reavaliação da classe de ativo)

C 1.2.3.2.1.05.XX.XXXX (conta específica do bem de infraestrutura)

5 – TRANSFERÊNCIAS E BAIXAS

5.1 Transferências

A transferência de bens no sistema APE promove também a transferência da depreciação acumulada. Mas se houver saldo nas contas de Reserva de Reavaliação ou de Ajustes para Perdas relativo ao bem baixado, o mesmo deve ser transferido por lançamento manual (SLIP).

A transferência no APE gera os seguintes lançamentos automáticos:

No órgão de origem

D 3.5.1.2.2.02.02.0503 Transferências Concedidas de Bens de Infraestrutura

C 1.2.3.2.1.05.XX.XXXX (conta específica do bem de infraestrutura)

D 1.2.3.8.1.02.03.0503 (-) Depreciação Acumulada de Bens de Infraestrutura

C 1.2.3.2.1.05.XX.XXXX (conta específica do bem de infraestrutura)

No órgão de destino

D 1.2.3.2.1.05.XX.XXXX (conta específica do bem de infraestrutura)

C 4.5.1.2.2.02.02.0503 Transferências Recebidas de Bens de Infraestrutura

D 1.2.3.2.1.05.XX.XXXX (conta específica do bem de infraestrutura)

C 1.2.3.8.1.02.03.0503 (-) Depreciação Acumulada de Bens de Infraestrutura

Os seguintes lançamentos devem ser realizados por SLIP no caso de haver saldo nas contas de reserva de reavaliação ou de ajustes para perdas relativo aos bens transferidos:

No órgão de origem

D 2.3.6.1.1.01.02.XXXX (conta específica de reserva de reavaliação da classe de ativo)

C 3.5.1.2.2.02.02.0503 Transferências Concedidas de Bens de Infraestrutura

D 1.2.3.9.1.02.03.0503 (-) Redução ao Valor Recuperável Bens de Infraestrutura

C 3.5.1.2.2.02.02.0503 Transferências Concedidas de Bens de Infraestrutura

No órgão de destino

D 4.5.1.2.2.02.02.0503 Transferências Recebidas de Bens de Infraestrutura

C 2.3.6.1.1.01.02.XXXX (conta específica de reserva de reavaliação da classe de ativo)

D 4.5.1.2.2.02.02.0503 Transferências Recebidas de Bens de Infraestrutura

C 1.2.3.9.1.02.03.0503 (-) Redução ao Valor Recuperável Bens de Infraestrutura

5.2 Baixas

A baixa do bem no sistema APE promove também a baixa da depreciação acumulada. Mas se houver saldo nas contas de Reserva de Reavaliação ou Ajustes para Perdas relativo a bem baixado, o mesmo deve ser baixado por lançamento manual (SLIP).

Lançamentos automatizados no APE

D 3.6.5.1.1.07.02.0503 Baixa de Bens de Infraestrutura

C 1.2.3.2.1.05.XX.XXXX (conta específica do bem de infraestrutura)

D 1.2.3.8.1.02.03.0503 (-) Depreciação Acumulada de Bens de Infraestrutura

C 1.2.3.2.1.05.XX.XXXX (conta específica do bem de infraestrutura)

Lançamentos manuais (SLIP)

D 1.2.3.9.1.02.03.0503 (-) Redução ao Valor Recuperável Bens de Infraestrutura

C 3.6.5.1.1.07.02.0503 Baixa de Bens de Infraestrutura

D 2.3.6.1.1.01.02.XXXX (conta específica de reserva de reavaliação da classe de ativo)

C 3.6.5.1.1.07.02.0503 Baixa de Bens de Infraestrutura

6. EVIDENCIAÇÃO

Os bens de infraestrutura podem representar parte relevante do patrimônio da entidade. As demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial e a Demonstração de Variações Patrimoniais, principalmente) apresentam valores de forma sintética (por totais) e precisam ser complementadas por outras informações relevantes. Dessa forma, devem ser elaboradas Notas Explicativas, como parte integrante das demonstrações contábeis.

Devem ser divulgadas, no mínimo, estas informações em Notas Explicativas:

a) a descrição dos bens de infraestrutura que compõem a classe;

- b) os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
- c) os métodos de depreciação utilizados;
- d) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
- e) a metodologia aplicada à reavaliação, e a data da sua realização;
- f) os critérios utilizados no reconhecimento de perdas por redução ao valor recuperável;
- g) o valor contábil bruto e as eventuais perdas por redução ao valor recuperável acumuladas, no início e no final do período; e
- h) a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando os totais de aquisição, produção e construção, de reavaliação, de redução ao valor recuperável, de alienação e de perda.