

Heritage Assets no Brasil: um Estudo de Caso sobre a Ilha Fiscal

Esdras Carlos de Santana

Rio de Janeiro – RJ
Mestre em Ciências Contábeis pela UFRJ¹
Chefe do Departamento de Contabilidade da Diretoria de Finanças da Marinha²
Professor da Trevisan Escola Superior de Negócios³
esdrascarlos@ig.com.br

Alex Sandro de Oliveira Barbosa

Rio de Janeiro – RJ
Trevisan Escola Superior de Negócios³
alequim2@yahoo.com.br

Larissa Gomes de Oliveira

Rio de Janeiro – RJ
Trevisan Escola Superior de Negócios³
larissa.goliveira@yahoo.com.br

Resumo

Analisaram-se as principais normas intencionais sobre a contabilização dos *heritage assets* e demonstrou-se, a partir de um caso concreto, como vem sendo realizada atualmente no Brasil a mensuração, o reconhecimento e a evidenciação de um bem com as mesmas particularidades desses ativos. Os *heritage assets* possuem como principal característica o seu valor histórico, artístico, científico, tecnológico, geofísico ou ambiental. Estas características tomam a sua mensuração um trabalho de difícil execução, visto que a avaliação ultrapassa a medição do valor da estrutura física para alcançar o registro contábil do intangível. Através de uma pesquisa exploratória, os dados levantados foram analisados de forma qualitativa, buscando demonstrar a contabilização da Ilha Fiscal, um dos monumentos mais conhecidos da cidade do Rio de Janeiro e que reúne características de um *heritage asset*. Na pesquisa, constatou-se que, apesar de os órgãos internacionais de normatização contábil já terem pronunciamentos sobre o tema, não há, entre eles uma conformidade sobre tais normas; e que há no Brasil orientações para contabilização de ativos com características semelhantes aos *heritage assets* apenas para as entidades públicas, porém sem que seja possível o reconhecimento da parcela relativa ao intangível.

Palavras-chave: *Heritage assets*. Ativo intangível. Contabilidade pública.

Abstract

The main international statement about *heritage assets* accounting methods were analyzed; and, based on a specific case, the way the recognition, measurement and disclosures of an asset with the same features as these assets have been being done in Brazil were displayed. The main characteristics of *heritage assets* lie on their historical, artistic, scientific, technological, geophysical or environmental value. These characteristics turn their measurement into a hard task because the valuation accounts for more than the evaluation value of the physical structure to achieve the intangible asset booking value. By means of an exploratory research, the surveying data were analyzed in a qualitative way with the intention to show the accounting of Ilha Fiscal, one of the most famous monuments of Rio de Janeiro city that gathers characteristics of a *heritage asset*. This research found out that, even though the international accounting standard boardings have already released statements about the topic, there is no compatibility among the boardings yet; and that there are Brazilian accounting statements to assets with de same characteristics as *heritage assets* just for the public sector entity, but they cannot recognize intangible portion.

Key words: *Heritage assets*. Intangibles assets. Accounting public sector.

1. Introdução

A adoção das normas internacionais de contabilidade tem como efeito a divulgação de informações econômico-financeiras com maior qualidade, transparência e comparabilidade. Para os usuários das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público acrescenta-se o benefício de uma nova visão da contabilidade pública, direcionada para a determinação do valor do patrimônio, proporcionando a melhora qualitativa na mensuração, reconhecimento e evidenciação do patrimônio sob a responsabilidade dos entes públicos.

Apesar dos avanços ocorridos na evidenciação dos ativos pertencentes ao setor público, um grupo especial de bens ainda é objeto de grande discussão entre os autores. São eles os bens que exercem a função de propagar a cultura e o conhecimento de uma determinada sociedade, conhecidos internacionalmente como *heritage assets* e mantidos por entidades públicas ou privadas.

Segundo o Accounting Standards Board (ASB, 2009), os *heritage assets* possuem como principal característica o seu valor histórico, artístico, científico, tecnológico, geofísico ou ambiental. Estas características tomam a sua mensuração um trabalho de difícil execução, visto que a avaliação ultrapassa a medição do valor da

¹ UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro – CEP 22290-240

² Marinha do Brasil - Centro, Rio de Janeiro - RJ - CEP, 20010-000

³ Trevisan Escola Superior de Negócios - Centro, Rio de Janeiro - RJ - CEP, 20010-000

estrutura física para alcançar o registro contábil do intangível.

Este trabalho tem como objetivo apresentar as principais normas intencionais sobre contabilização dos *heritage assets* e demonstrar, a partir de um caso concreto, como vem sendo realizada atualmente no Brasil a mensuração, o reconhecimento e a evidenciação de um bem com as mesmas particularidades desses ativos.

Para desenvolver o tema, foi realizada a análise do tratamento contábil dado à Ilha Fiscal, que teve sua escolha motivada pelo fato de ser um dos monumentos mais conhecidos da cidade do Rio de Janeiro, por reunir as características de um *heritage asset* e estar contabilizada e depreciada em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP 16.9).

A Ilha Fiscal está situada na cidade do Rio de Janeiro e foi o cenário do “Último Baile do Império”, que aconteceu poucos dias depois de sua inauguração. O baile também precedeu a Proclamação da República, que ocorreu seis dias mais tarde. Apesar de esta solenidade ser o marco mais relevante da sua história, não se pode esquecer que a Ilha também testemunhou a Revolta Armada, ocorrida no ano de 1893.

A Ilha Fiscal possui representatividade cultural muito forte para o Brasil. Porém, não se pode afirmar que todo este valor está representado nas demonstrações contábeis da entidade que a mantém. Frise-se que não há norma nacional que padronize o processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos *heritage assets*, e que, para as entidades públicas, o reconhecimento da parcela intangível de bens culturais ainda é vedado pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), ao contrário do que ocorre em outros países, nos quais os organismos de normatização contábil já emitiram pronunciamentos sobre a forma de contabilização desses ativos.

Sendo assim, esta pesquisa contribui para o desenvolvimento da Ciência Contábil, uma vez que amplia o conhecimento sobre um assunto ainda com poucos estudos publicados e alguns questionamentos no que tange ao reconhecimento e à contabilização dos *heritage assets*.

Quanto à organização deste trabalho, na próxima seção o assunto será abordado sob a perspectiva de diversos autores e entidades de normatização contábil. Em seguida serão apresentadas a metodologia aplicada na pesquisa e a descrição dos critérios atualmente utilizados na reavaliação do valor de registro patrimonial da Ilha Fiscal. Por fim, serão apresentadas as limitações da pesquisa e as conclusões.

2. Referencial Teórico

2.1. Conceitos de *Heritage Assets*

Os *heritage assets* são bens tangíveis com qualidades históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geográficas ou ambientais, preservados ou mantidos principalmente em razão da sua contribuição para o conhecimento e para a cultura. (ASB, 2009). Blöndal (2003) dá como exemplo os prédios históricos, os monumentos, os sítios arqueológicos, os museus, as galerias e os acervos.

Ao abordar o tema, a Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO) separou os *heritage assets* em cultural heritage e natural heritage, sendo que os primeiros englobam os monumentos, os grupos de construções e os sítios arqueológicos, e no segundo estão aqueles que podem ser entendidos como um conjunto de bens em que as características naturais consistem em físicas, biológicas, geológicas e fisiográficas. (ASB, 2006, p.20).

Para Martins, Araújo e Lima (2014) os *heritage assets* são ativos físicos preservados por uma entidade em razão do seu valor cultural, histórico ou ambiental, que normalmente não possuem substitutos e não são destinados à venda. Nesta mesma linha, os autores Tavares, Gonçalves e Niyama (2010) acrescentam que tais bens carregam consigo uma importância ímpar para determinado povo ou sociedade por sua representatividade histórico-cultural, cuja intenção de sua preservação é indefinida.

As definições acima chamam a atenção pelo fato de descreverem os *heritage assets* como bens que possuem um alto valor para a sociedade da qual fazem parte e que, se medido, supera a quantia monetária referente à sua composição física. Esta propriedade tem feito com que alguns autores defendam a classificação destes bens como intangíveis. Entre eles estão Borges et al. (2013), que afirmam que o principal atributo destes ativos reside na representatividade cultural e/ou histórica para um povo ou nação, elementos que tornam suas características intangíveis mais latentes.

Em relação ao reconhecimento dos Ativos Intangíveis, o art. 179 da Lei 6.404/76, inciso VI, determina que sejam contabilizados no referido grupo os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

O Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1), correlacionado às Normas Internacionais de Contabilidade IAS 38, define como Intangível o ativo não monetário identificável sem substância física e orienta que, em caso de indefinição sobre o tratamento do mesmo como Imobilizado ou Intangível, a entidade avalie qual elemento é mais significativo.

Contudo, o mesmo Pronunciamento impõe como regra de reconhecimento do ativo intangível que o mesmo seja identificável, acrescentando que um ativo satisfaz o critério de identificação, quando:

- a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou
- b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações. (CPC, 2010).

Atualmente, entidades de normatização contábil como o ASB e o Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) classificam os *heritage assets* como bens tangíveis e orientam a sua contabilização no Imobilizado, porém de forma segregada dos outros ativos nele registrados.

Este não é o único impasse que rodeia o tema. A própria classificação dos *heritage assets* como Ativo também tem sido questionada, uma vez que tais bens normalmente apresentam fluxo de caixa negativo, ou seja, as despesas com a sua manutenção normalmente são maiores que as receitas proporcionadas por eles, contrariando o conceito do International Accounting Standards Board (IASB), na sua norma The Conceptual Framework for Financial Reporting, que define como Ativo o recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade. (IASB, 2006).

Reforçando a ideia acima, Mautz (1981 citado por RUA, 2014) confirma que os *heritage assets* não produzem rendimentos ou fluxos de caixa positivos e por isso não podem ser reconhecidos como ativos. Neste aspecto, o autor alinha-se a outros que contestam a definição de Ativo do IASB, especialmente quando aplicada aos

bens de propriedade das entidades públicas, pelo fato de as mesmas não possuírem como finalidade a obtenção de lucros, mas sim a prestação de serviço a terceiros.

Com relação às entidades públicas, Deegan e Samkin (2002, apud TAVARES; GONÇALVES E NIYAMA, 2010) chamam atenção para o fato de que, mesmo apresentando fluxos de caixa líquidos negativos, os *heritage assets* auxiliam essas entidades a alcançar os seus objetivos, que na maioria dos casos são sociais, lembrando ainda que o mesmo ocorre com as empresas que apresentam como única finalidade a manutenção e guarda destes bens e que sem eles não teriam função.

Como alternativa à não classificação dos *heritage assets* como ativos, Mautz (1988, segundo RUA, 2014) sugeriu a criação de uma nova tipologia de elementos denominada como Facilities, definidos como bens que, em cumprimento da sua habitual função na entidade, geram fluxos de caixa negativos, devendo ser contabilizados separadamente e podendo converter-se em ativos se forem vendidos por um preço certo, proporcionando consequentemente um fluxo líquido positivo para a entidade.

Pallot (1990) também sugere a criação de um grupo de ativos específico denominado de community assets que, justificado na existência de uma propriedade comum, acolheriam os bens de infraestrutura e os *heritage assets* nas demonstrações contábeis das entidades públicas:

[...] en esta línea se movería la propuesta [...] de considerar la existencia de unos "activos comunitarios" (community assets) que, basados en la existencia de una "propiedad común" (common property), acogerían a una serie de activos especiales, distinguiéndolos de la generalidad de los activos ordinarios que establemente son utilizados por las entidades públicas para el cumplimiento directo de los propios fines. El término "community assets" incluiría tanto los activos de infraestructura como los "heritage assets" (PALLOT, 1990 segundo Gómez; CASAL, 2008).

Neste mesmo diapasão, Gómez e Casal (2008) afirmam que, para elaborar um tratamento contábil especial para esses ativos, primeiramente, deve-se separá-los em dois grupos: um com ativos que são considerados recursos, e outro composto por aqueles considerados propriedades. Os community assets se classificariam no segundo grupo, os ativos de propriedade.

Entretanto, sobre os aspectos relativos à classificação, o ASB se posicionou definindo os *heritage assets* como Ativos:

The future economic benefits associated with the artefact are primarily in the form of its service potential rather than cash flows. In the Board's view, by virtue of the service potential they provide, heritage assets meet the definition of an asset; that is, they provide 'rights or other access to future economic benefits controlled by an entity as a result of past transactions or event. (ASB, 2009).

Todavia, o juízo acima não se estende a todos os casos, tendo em vista que existem bens que não possuem potencial prestação de serviço, como, por exemplo, praças e ruínas, mas que também se encaixam na definição de *heritage assets*.

Esta discussão confirma que a evidenciação dos *heritage assets* é de extrema importância para os usuários das demonstrações contábeis, pois possibilita entre outras coisas o acompanhamento dos montantes dispensados pelas instituições na manutenção dos referidos ativos:

In fact, the accounting for heritage assets should not focus only on the technical accounting side but also on the reliability, credibility

and usefulness of accounting information for different stakeholders and its impact on the decision-making (OUDA, 2014).

Apesar dos questionamentos acima, o tema *heritage assets* ainda é pouco conhecido no Brasil e não dispõe de muitos estudos e pesquisas. No exterior, órgãos como o ASB e FASAB já emitiram normas que conceituam e orientam a contabilização desses ativos. Todavia, não há consenso entre as orientações emanadas por esses órgãos. Da parte dos órgãos de normatização brasileiros, ainda não há nenhuma norma sobre a contabilização desses bens.

2.2 Normas Contábeis Relativas aos Heritage Assets

No Reino Unido, o ASB através da norma FRS 30 – *Heritage Assets* trata esses ativos como Imobilizado e orienta que a sua mensuração deve ser realizada com base no FRS 15 – *Tangible Fixed Assets*. A referida norma propõe que, nos casos em que o custo ou valor do bem seja conhecido, este deve ser apresentado no Balanço Patrimonial separadamente dos demais ativos imobilizados. De forma contrária, os valores devem ser evidenciados apenas em notas explicativas. Entretanto, esta possibilidade somente será aceita se o custo para gerar as informações necessárias para a contabilização for superior aos possíveis benefícios. Já as transformações ocorridas na valoração do bem deverão ser reportadas na demonstração de resultado do período incorrido.

A norma acima também explicita que a escolha do método de avaliação a ser utilizado fica a critério da própria entidade. Além de não exigir que a mesma seja realizada por avaliadores externos, fato que pode resultar em diminuição da credibilidade da informação prestada, haja vista que a avaliação interna pode ser comprometida pelo fato de os mencionados ativos não possuírem um mercado próprio.

Apesar da liberdade para escolha do critério de avaliação dos *heritage assets*, esta deve ser cercada de cuidados. Nesse sentido, Ouda (2014) exemplifica o que ocorre em outros países:

For example, the city of Luxor in Egypt hosts one third of the monuments and antiquities of the world (heritage assets). Therefore, the capitalization of all heritage assets in Egypt will lead to the exaggeration of net worth, which may give an indication that Egypt has huge positive economic/financial resources. In fact, this is untrue as Egypt is suffering from a large public debt and budget deficit. (OUDA, 2014).

Em relação ao teste de recuperabilidade, a norma afirma que o mesmo deverá ser realizado em todo bem que sofrer deterioração física e que este procedimento deve seguir as orientações do FRS 11 – *Impairment of Fixed Assets and Goodwill*.

Nos EUA, o FASAB, ao abordar o tema, separou os *heritage assets* em duas classes, de acordo com a função atribuída a cada ativo:

Heritage assets may in some cases be used to serve two purposes—a heritage function and general government operations. In cases where a heritage asset serves two purposes, the heritage asset should be considered a multi-use heritage asset if the predominant use of the asset is in general government operations (e.g., the main Treasury building used as an office building). Heritage assets having an incidental use in government operations are not multi-use heritage assets; they are simply heritage assets. (FASAB, 2005).

Para os *heritage assets* que não tenham uma utilização funcional, o FASAB propõe que sejam contabilizados, diretamente nas

contas de resultado da entidade, apenas os custos com aquisição, melhoria, reforma ou renovação. No entanto, para aqueles considerados multi-use, o órgão orienta para que tais bens sejam reconhecidos no Balanço Patrimonial, além de serem depreciados conforme a sua vida útil. Nos casos de recebimento por doação, os *heritage assets* devem ser registrados pelo seu valor escritural e, na sua falta, pelo fair value estimado. (FASAB, 2005).

Como foi dito anteriormente, no Brasil não há norma que padronize o tratamento dos *heritage assets*. Todavia, segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2014), os bens imóveis mantidos por entidades públicas e considerados de domínio público são denominados Bens de Uso Comum do Povo. Esse grupo é subdividido em “Ativos de Infraestrutura”, composto por redes rodoviárias, sistemas de esgoto, pontes, calçadas, dentre outros; e os “Bens do Patrimônio Cultural”, assim chamados devido a sua significância histórica, cultural ou ambiental, e que compreende os monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais. Nota-se que esse último apresenta um conceito mais próximo da definição de *heritage assets*.

Segundo o MCASP, o reconhecimento e a mensuração dos Bens do Patrimônio Cultural são facultativos e podem seguir bases outras que não as utilizadas para os ativos imobilizados. Porém, com relação ao tratamento contábil relativo aos ativos intangíveis pertencentes às entidades públicas, o referido Manual deixa claro que tais procedimentos não se aplicam ao patrimônio cultural intangível. (grifo nosso).

Desta forma, o MCASP (2014) define que os Bens do Patrimônio Cultural, que se assemelham por definição aos *heritage assets*, devem ser reconhecidos como Ativo Imobilizado e criam uma restrição à contabilização da parcela intangível desses ativos.

Os Bens do Patrimônio Cultural também são tratados pelas Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), editada pela Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants - IFAC), no seu pronunciamento nº 17 - Ativo Imobilizado. Nessa norma, o IFAC afirma que os Bens do Patrimônio Cultural receberam tal denominação pela sua importância cultural, histórica ou ambiental para a sociedade.

Tanto o Manual (MCASP, 2014) como as IPSAS nº 17 evidenciam algumas características dos *heritage assets*, ressaltando não serem exclusivas desses bens:

- (a) O seu valor cultural, ambiental, educacional e histórico provavelmente não é refletido totalmente no valor financeiro puramente baseado no preço de mercado;
- (b) As obrigações legais ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas na alienação por venda;
- (c) São geralmente insubstituíveis e seus valores podem aumentar através do tempo mesmo se sua condição física se deteriorar;
- (d) Pode ser difícil estimar sua vida útil, a qual em alguns casos podem ser centenas de anos. (IFAC, 2010, p. 463).

3. Aspectos Metodológicos

A abordagem da pesquisa deste trabalho é classificada como exploratória, composta normalmente por três elementos: levantamento bibliográfico, entrevistas e análise de casos. Gil (2008) esclarece que este tipo de pesquisa é realizada especialmente quando o tema selecionado é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis sobre o mesmo. Desta forma, a pesquisa

está compatível com os ensinamentos de Gil, tratar de tema ainda pouco explorado e por utilizar elementos sugeridos pelo autor.

Para a fundamentação teórica, foi realizada uma revisão bibliográfica onde foram coletados os posicionamentos de órgãos nacionais e internacionais sobre *heritage assets*, além das opiniões de diversos autores que através de artigos dissertaram sobre o tema.

Os dados coletados foram analisados de forma qualitativa. Neste tipo de investigação é considerada a relação entre a realidade e o tema abordado e a análise dos dados passa a depender muito da capacidade e do estilo do pesquisador (GIL, 2008).

Diferentemente da análise quantitativa, na abordagem qualitativa dos dados não se faz necessário o uso de fórmulas e métodos estatísticos. Sendo assim, nessa pesquisa a análise dos dados foi empregada de forma a demonstrar de que, apesar da harmonização às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, no país, os ativos com características semelhantes aos *heritage assets* recebem tratamento contábil diferente daquele recomendado por organismos internacionais de contabilidade pública.

Para obtenção de mais informações sobre o ativo em estudo, foi elaborado um questionário com perguntas abertas ao engenheiro civil integrante do grupo responsável pela reavaliação do valor de registro contábil da Ilha Fiscal. O referido engenheiro está atualmente lotado na Diretoria de Patrimônio Histórico e Documentação da Marinha (DPHDM).

A escolha do entrevistado deve-se ao fato de o mesmo ter sido integrante do grupo de engenheiros civis que efetuou o último processo de reavaliação da Ilha Fiscal e também do processo de reavaliação de outros bens pertencentes à Marinha do Brasil como, por exemplo, o Museu Naval, o Espaço Cultural e a Biblioteca da Marinha.

Também foram analisados os registros do bem em estudo constantes no Sistema de Gerenciamento do Patrimônio Imobiliário de Uso Especial da União – SPIUnet e no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI .

4. Apresentação e Análise dos Dados

4.1 Mensuração e Contabilização da Ilha Fiscal

Em 1889, o Castelo da Ilha Fiscal, projetado pelo engenheiro Adolpho Del Vecchio, foi inaugurado. Os motivos de sua construção foram a necessidade de um posto alfandegário nas proximidades do fundeadouro dos navios mercantes estrangeiros, que aportavam na Baía de Guanabara, e o encantamento do Imperador Pedro II pela beleza do projeto e sua localização.

A Ilha Fiscal ficou conhecida por ter recebido “O Último Baile do Império”, que ocorreu no ano de 1889, evento considerado um marco a história do Brasil, pois ocorreu dias antes da Proclamação da República.

A Ilha Fiscal é um que imóvel pertencente à União, sob a responsabilidade do Comando da Marinha (CM) e atualmente faz parte do Complexo Cultural do Serviço de Documentação da Marinha (SDM). Seu terreno, localizado na Baía de Guanabara, possui área de 6.100 m², sendo cada metro quadrado avaliado em R\$ 1.517,06. No que se refere à benfeitoria da utilização, possui 3.843,39 m² de área construída.

Segundo informações coletadas nos sistemas SIAFI, o imóvel está contabilizado no Balanço Patrimonial da DPHDM, no Ativo Imobilizado, em conformidade com o MCASP (2014) e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T

⁴ Este sistema é utilizado no gerenciamento dos imóveis pertencentes à União, denominados de “Bens de Uso Especial”.

⁵ Sistema no qual é registrada a contabilização da execução orçamentária e patrimonial da União

16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público).

A avaliação do imóvel foi realizada por uma equipe formada por três engenheiros civis nomeados por processo formal, e como base foi utilizada a Norma Brasileira - NBR 14653-1. Esta norma foi emitida pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) e possui como finalidade orientar a avaliação de imóveis de forma geral, tendo que ser utilizada em conjunto com as normas posteriores. (ABNT, 2001).

Juntamente com a norma acima, foi utilizada a NBR 14653-2 que, segundo a ABNT (2004), “visa detalhar os procedimentos gerais da norma de avaliação de bens – NBR 14653-1:2001 – no que diz respeito à avaliação de imóveis urbanos, inclusive glebas urbanizáveis, unidades padronizadas e servidões urbanas”. Estas normas possuem como finalidade orientar os engenheiros avaliadores no exercício de sua profissão e são obrigatórias para qualquer parecer relativo a esta atividade.

Segundo o entrevistado, os parâmetros utilizados para a mensuração do imóvel foram: a área do terreno, a área construída, o custo do metro quadrado do terreno, o custo do metro quadrado da construção e a depreciação física. Estes aspectos estão em conformidade com a NBC T 16.10 que orienta que a “mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção”.

A Ilha Fiscal é aberta à visitação pública e também pode ser locada para a realização de diversos eventos. Estas possibilidades de serviços a oferecer também justificam a sua classificação no Ativo Imobilizado. Conforme o IFAC, a classificação do bem depende do seu potencial de serviço.

Alguns bens do patrimônio cultural possuem potencial de serviços além de seu valor cultural, por exemplo, um prédio histórico usado como escritório. Nestes casos, podem ser reconhecidos e mensurados na mesma base como ativos imobilizados. Para outros bens do patrimônio cultural, seu potencial de serviços é limitado às suas características, por exemplo, monumentos e ruínas. A existência de potenciais de serviços alternativos pode afetar a escolha de base de mensuração. (IFAC, 2010).

A Ilha Fiscal, em 31 de dezembro de 2014, estava contabilizada pelo montante de R\$ 14.721.279,50. Esse valor era composto por R\$ 9.254.066,00, referentes ao terreno, e R\$ 5.467.213,50, correspondentes à benfeitoria da utilização. Até aquela data, o ativo registrava um saldo Depreciação Acumulada no montante de R\$ 6.628,19, sendo o seu valor líquido totalizado em R\$ 14.714.651,31.

O montante total do Ativo reportado na Demonstração Contábil da DPHDM, em 31 de dezembro de 2014, era de R\$ 29.838.059,43. Conclui-se, portanto, que a Ilha Fiscal representa aproximadamente 49,31% dos bens e direitos da instituição que a mantém. Juntamente com a Ilha Fiscal, a DPHDM possui outros bens considerados como Patrimônio Cultural e regularmente contabilizados, tais como o Espaço Cultural da Marinha, o Navio-Museu Bauru, o Submarino-Museu Riachuelo, a Biblioteca da Marinha e o Museu Naval.

A DPHDM tem sua vinculação administrativa ligada à Marinha do Brasil, órgão da administração direta do governo federal, subordinado ao Ministério da Defesa. Por este motivo, a Ilha Fiscal aparece em todas as demonstrações contábeis das referidas entidades quando efetuada a consolidação das contas contábeis.

Apesar da importância do bem para a história do Brasil, o valor histórico da Ilha Fiscal não foi considerado no cálculo de sua mensu-

ração e reavaliação. De acordo com o entrevistado, por ocasião da reavaliação foi considerada somente a parte física do imóvel como, por exemplo, o custo do metro quadrado da construção. Para o engenheiro, caso as normas de contabilização dos *heritage assets* fossem adotadas no Brasil, e o seu valor histórico fosse obrigatório para a sua avaliação, o valor monetário da Ilha Fiscal seria muito superior ao valor registrado nas demonstrações contábeis da DPHDM.

A declaração do entrevistado é compatível com o entendimento dos autores Borges et al. (2013) ao afirmarem que “por sua natureza, estes bens têm natureza corpórea, mas trazem consigo um legado para a sociedade que em muitos casos supera o valor material para sua existência”.

Como apresentado no referencial teórico, uma das discussões que existem atualmente sobre os *heritage assets* gira em torno da sua classificação como Ativo. Para Tavares, Gonçalves e Niyama (2010) esse questionamento se faz presente, pois em muitos dos casos tais bens não geram fluxos de caixa positivos para a entidade mantenedora. Atualmente, a Ilha Fiscal consegue auferir receita através da abertura do espaço para visitação, cerimônias e outros eventos. Entretanto, não podemos afirmar que o fluxo de caixa gerado por ela é positivo, visto que os dados necessários para essa informação não foram coletados para a realização dessa pesquisa.

Conforme apresentado acima, a destinação do imóvel para outras funções além da transmissão da cultura e conhecimento, permite enquadrar a Ilha Fiscal no grupo de *heritage assets* multi-use, os quais, segundo o FASAB (2005) devem ser depreciados conforme sua vida útil. Portanto, caso no Brasil o conceito *heritage assets* fosse admitido em sua plenitude, a depreciação sofrida pelo ativo Ilha Fiscal não seria questionada e estaria em conformidade com as normas do referido órgão.

Com relação ao tratamento cultural recebido por bens que possuem valor histórico para uma sociedade, no Brasil o procedimento utilizado é o Tombamento. Este processo nada mais é do que a inscrição das obras consideradas pertencentes do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional em Livros do Tombo. Segundo o Decreto-Lei nº 25, em seu artigo 1º, compõem este grupo os “bens móveis e imóveis existentes no país e cuja conservação seja de interesse público, quer por sua vinculação a fatos memoráveis da história do Brasil, quer por seu excepcional valor arqueológico ou etnográfico, bibliográfico ou artístico”. Os Livros do Tombo são separados pelos seguintes segmentos: Arqueológico, Etnográfico e Paisagístico, Histórico, Belas Artes e Artes Aplicadas. O tombamento da Ilha Fiscal foi realizado pelo Instituto Estadual do Patrimônio Cultural (INEPAC) no dia 27 de agosto de 1990 por meio do processo de número E-18/001.177/90.

5. Considerações Finais

Esta pesquisa foi realizada com objetivo apresentar as principais normas intencionais sobre contabilização dos *heritage assets* e demonstrar, a partir de um caso concreto, como vem sendo realizada atualmente no Brasil a mensuração, o reconhecimento e a evidencição de um bem com as mesmas particularidades desses ativos.

Para isso, foi realizado um estudo de caso no qual foram coletados dados nos SIAFI, no SPIUnet e em entrevista a um dos engenheiros responsáveis pela reavaliação da Ilha Fiscal, ativo objeto do estudo. Além destes procedimentos, também foi feita uma revisão bibliográfica para a fundamentação teórica da pesquisa.

⁶ No local podem ser realizados jantares, encontros de negócios, confraternizações. Também pode ser locada como set de filmagens para produções cinematográficas, de televisão e publicitárias. Fonte: https://www.mar.mil.br/dphdm/ilha/ilha_loc.htm.

Através do levantamento e análise dos dados, constatou-se que, apesar dos órgãos internacionais de normatização contábil já terem pronunciamentos sobre o tema, não há um consenso entre as normas por eles divulgadas.

No Brasil, os bens com características semelhantes aos *heritage assets* são tratados como Bens do Patrimônio Cultural, devendo ser contabilizado no ativo Imobilizado das entidades mantenedoras. Porém, ainda não há orientações para aqueles mantidos por entidades privadas e para aqueles mantidos por entidades do setor público: o MCASP (2014) faculta o seu reconhecimento, mas sem que seja possível o reconhecimento da parcela relativa ao intangível.

Foi constatado também que o valor apresentado nas demonstrações contábeis da DPHDM, e conseqüentemente no Balanço Geral da União (BGU), no fim do exercício 2014, reflete apenas o valor referente à parte física do bem, não sendo considerado o valor cultural do imóvel.

Atualmente, a Ilha Fiscal é um bem tombado que gera receita através da locação do imóvel para cerimônias, eventos culturais e visitação pública. Desta forma, como limitação desta pesquisa, pode-se apontar o fato de não ter sido efetuado o levantamento do valor referente à receita gerada pela Ilha Fiscal. A obtenção desses dados auxilia na composição do fluxo de caixa gerado pelo bem, e, a partir desta evidenciação, torna-se possível saber se o seu resultado foi positivo ou negativo.

Como sugestão para próximas pesquisas, recomenda-se a ampliação da pesquisa sob a perspectiva dos fluxos de

caixa gerados pelos *heritage assets*, e também sob o foco da classificação de tais ativos em função das restrições legais ou estatutárias para de alienação por venda, indicada por Ouda (2014).

Observa-se que a falta de estudos e normas referentes ao tema e às características relativos aos *heritage assets* dificultam bastante a contabilização desses bens. Reforçando esta ideia, o ASB apresenta as seguintes características do *heritage assets* que podem dificultar a mensuração desses bens:

3. *They are often irreplaceable and their value may increase over time even as their physical condition deteriorates;*

4. *It may be difficult to estimate their useful lives, which in some cases could be several hundred years. Based on these specific characteristics, the heritage assets seem to be largely different from other government assets (e.g., property, plant and equipment, infrastructure assets, military assets, etc.) and private sector assets. (ASB, 2006 apud OUDA, 2014)*

Por fim, constatou-se que, apesar de muitos autores considerarem importante a representação monetária do valor histórico/cultural na composição do valor total dos *heritage assets*, para que esta informação seja evidenciada de forma que melhor informe os usuários das demonstrações contábeis, devem-se antes de tudo solucionar os questionamentos básicos sobre sua definição como Ativo e sua classificação com Imobilizado ou Intangível.

Referências

ABNT - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 14653 – Avaliação de Bens Parte 1: Procedimentos Gerais, 2001. Disponível em: <<http://ibape-sc.com.br/wp-content/uploads/NBR-14653-1-2001-Avalia%C3%A7%C3%A3o-de-Bens-Parte-1-Procedimentos-Gerais.pdf>>. Acesso em: 31mai. 2015.

ABNT - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 14653 – Avaliação de Bens Parte 2: Imóveis Urbanos, 2004. Disponível em: <http://www.ibapema.org.br/?page_id=804>. Acesso em: 31mai. 2015.

ARAÚJO, Antônio Maria Henri Beyle de; LIMA, Diana Vaz de; MARTINS; Orleans Silva; NIYAMA, Jorge Katsumi. Uma Discussão Conceitual sobre o Tratamento Contábil dos *Heritage Assets*. Porto Alegre: 2014. Disponível em: <http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/download/35725/pdf_22>. Acesso em: 07dez. 2014.

ASB - ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Heritage assets: Can Accounting do Better?*, 2006. Disponível em: <<https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/Heritage-Assets-can-accounting-do-better.pdf>>. Acesso em: 05jun. 2015.

_____. Financial Reporting Standard 30: *Heritage Assets*, 2009. Disponível em: <<http://www.cpaireland.ie/docs/default-source/Technical-Resources/Financial-Reporting/frs-30.pdf?sfvrsn=2>>. Acesso em: 14mar. 2015.

BLÓNDAL, Jón R.. Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. OECD Journal on Budgeting. v 3, n. 1 2003. Disponível em: <<http://www.oecd.org/gov/budgeting/42187847.pdf>>. Acesso em: 25mai. 2015.

BORGES, Erivan Ferreira; BORGES, Gilmara Mendes da Costa; PAULO, Edilson; RODRIGUES, Jomar Miranda; SILVA, Maurício Corrêa da. *Heritage Assets: Tangíveis ou Intangíveis?* Rio de Janeiro: 2013. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/1544_07/12/2014>. Acesso em: 07dez. 2014.

CASAL, R. Cabaleiro; GÓMEZ, E. J. Buch. “*Heritage Assets*” e Infraestructuras Públicas: ¿Cómo, Dónde y Por Cuánto?, 2008. Disponível em: <http://apps.elsevier.es/watermark/ctl_servlet?_f=10&pident_articulo=90134898&pident_usuario=0&pcontactid=&pident_revista=345&ty=114&accion=L&origen=zonadelectura&web=www.elsevier.es&lan=es&fichero=345v14n01a90134898pdf001.pdf>. Acesso em: 07jun. 2015.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade – Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBCs T 16.1 a 16.11. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 27abr. 2015.

CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1): Ativo Intangível, 2010. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2006.pdf>. Acesso em: 27abr. 2015.

Decreto-Lei nº 25, de 30 de novembro de 1937. Organiza a proteção do patrimônio histórico e artístico nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília – DF, 06 de dezembro de 1937.

DEEGAN, Craig; SAMKIM, Grant. *New Zealand Financial Accounting*. Manukau: McGraw-Hill Book Company New Ze-

land Limited, 2002 apud GONÇALVES, Rodrigo de Souza; NIYAMA, Jorge Katsumi; TAVARES, Adilson de Lima. *Heritage Assets: Uma Análise Comparativa das Normas Emanadas do FASB, ASB E CFC*. Brasília: 2010. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/download/14490>>. Acesso em: 08jan. 2015.

FASAB – FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. Statement of Federal Financial Accounting Standards 29: *Heritage Assets* and Stewardship Land. Washington: FASAB, 2005.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, Rodrigo de Souza; NIYAMA, Jorge Katsumi; TAVARES, Adilson de Lima. *Heritage Assets: Uma Análise Comparativa das Normas Emanadas do FASB, ASB E CFC*. Brasília: 2010. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/download/14490>>. Acesso em: 08jan. 2015.

IASB – Internacional Accounting Standard Board. Conceptual Framework – Asset Definition. Information for Observers, World Standard Setters Meeting, London, 2006. Disponível em <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Other-Public-Meetings-Observer-Notes/Documents/WSSAGENDAPAPER1A.pdf>

f> Acesso em: 14jun. 2015.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. International Public Sector Accounting Standards, 2010. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acesso em: 27abr. 2015.

MAUTZ, R.K., 1981. Financial Reporting: Should Government Emulate Business? *Journal of Accountancy*, vol. 152, nº 2, pp. 53-60 apud RUA, Susana C. O reconhecimento dos *Heritage Assets*: do POCAL às NICSP do IPSASB. XVI Encontro AECA. Leiria. Setembro 2014. Disponível em: < <http://www.cicf.ipca.pt/en/publicacoes/publicacao/756>>. Acesso em: 02jan. 2015.

_____. 1988. Monuments, Mistakes and Opportunities. *Accounting Horizons*, Junho, pp.

123-128 apud RUA, Susana C. O reconhecimento dos *Heritage Assets*: do POCAL às NICSP do IPSASB. XVI Encontro AECA. Leiria. Setembro 2014. Disponível em: < <http://www.cicf.ipca.pt/en/publicacoes/publicacao/756>>. Acesso em: 02jan. 2015.

OUDA, Hassan A. G. A. Practical Accounting Approach for *Heritage Assets* under Accrual Accounting: With Special Focus on Egypt, 2014. Disponível em: <<http://www.icgfm.org/journal/2014/vol2/1.pdf>>. Acesso em: 05jun. 2015.

PALLOT, J. The nature of public sector assets: a response to Mautz, *Accounting Horizons*, Vol. 4 No. 2, pp. 79-85 apud CASAL, R. Cabaleiro; GÓMEZ, E. J. Buch. “*Heritage Assets*” e Infraestructuras Públicas: ¿Cómo, Dónde y Por Cuánto?, 2008. Disponível em: <http://apps.elsevier.es/watermark/ctl_servlet?_f=10&pident_articulo=90134898&pident_usuario=0&pcontactid=&pident_revista=345&ty=114&accion=L&origen=zonadelectura&web=www.elsevier.es&lan=es&fichero=345v14n01a90134898pdf001.pdf>. Acesso em: 07jun. 2015.

RUA, Susana C. O reconhecimento dos *Heritage Assets*: do POCAL às NICSP do IPSASB. XVI Encontro AECA. Leiria. Setembro 2014. Disponível em: < <http://www.cicf.ipca.pt/en/publicacoes/publicacao/756>>. Acesso em: 02jan. 2015.

STN - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. SIAFI: História. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/historia>>. Acesso em: 17mai. 2015.

_____. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MACASP), 2014. Disponível em < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU_MCASP_6edicao/05eea5ef-a99c-4f65-a042-077379e59deb>. Acesso em: 01mai. 2015.