

SEMANA DO CONTROLADOR INTERNO

Outubro 2021

F I O R I L L I



S O F T W A R E

**GESTÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO.
REPASSES AO TERCEIRO SETOR.
NOÇÃO DE TRIBUTOS MUNICIPAIS.**



GESTÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO. REPASSES AO TERCEIRO SETOR. NOÇÃO DE TRIBUTOS MUNICIPAIS

Trabalho elaborado pela equipe técnica da Fiorilli Software

Outubro 2021

SUMÁRIO

Gestão do Patrimônio Público

Introdução.....	03
1. Registro e Informações Contábeis.....	03
2. Resultado Patrimonial.....	04
3. Informações do Patrimônio no PCASP.....	07
4. A Importância do Setor de Patrimônio.....	08
5. Atividades do Setor de Patrimônio.....	09
5.1. Tombamento.....	09
5.1.1. Dúvidas Comuns Referentes à Classificação por Natureza de Despesa material Permanente x Material de Consumo.....	10
5.2. Bens da Entidade em Poder de Terceiros e Bens de Terceiros em Poder da Entidade.....	13
5.3. Transferência de Bens.....	13
5.4. Desfazimento de Bens.....	13
5.5. Inventário de Bens.....	14
6. Avaliação Inicial e Reavaliação do Ativo Imobilizado.....	14
6.1. Avaliação Inicial.....	15
Métodos de Avaliação e Reavaliação.....	15
Fator de Reavaliação.....	16
7. Depreciação, Amortização e Exaustão.....	16
7.1. Método de Cálculo de Depreciação.....	18

Repasses ao Terceiro Setor

8. Procedimentos para o Controle Interno Fiscalizar as entidades do terceiro setor.....	23
---	----

Noções de Tributos Municipais

9. Os Tributos Municipais.....	24
9.1. Espécies de Tributos Municipais.....	24
9.2. Impostos.....	25
9.2.1. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).....	26
10. O Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI).....	26
11. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN).....	26
12. Taxas.....	27
13. Contribuição de Melhoria.....	27
14. Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública.....	27

Este Documento pode ser reproduzido, em parte ou integralmente desde que citado a fonte





MANUAL DE GESTÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

Introdução

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), editadas em conjunto pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Secretaria do Tesouro Nacional, passaram a vigorar a partir de 2010 e têm como principal objetivo adequar os procedimentos contábeis às normas internacionais de Contabilidade Pública.

Essas Normas, além de aplicarem à Contabilidade Pública os princípios da contabilidade enquanto ciência, definiram que o seu objeto é o Patrimônio Público, assim entendido como o “conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações” (Norma Contábil - NBC T 16.2).

Na Contabilidade Pública brasileira, a principal mudança com a adoção das NBCASP é o novo enfoque dado ao Patrimônio Público. Isso porque, apesar da Lei nº 4.320/64 e da Lei de Responsabilidade Fiscal já indicarem a importância do Controle do Patrimônio Público, na prática, o foco da Contabilidade Pública no Brasil sempre foi o controle e a execução orçamentária. Ou seja, a importância maior sempre foi dada ao Orçamento, não ao Patrimônio, realidade que ainda acontece neste período de transição.

1. Registros e informações contábeis

O objetivo da Contabilidade Pública, assim definido pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) – Parte V (Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público), é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e sobre os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do Setor Público, bem como sobre suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisões, à adequada prestação de contas, e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social. Dessa forma, para que as informações sobre o Patrimônio Público possam atender ao padrão internacional de contabilidade e permitir que as análises e comparações sejam realizadas não só internamente, mas também em relação ao mercado e aos governos internacionais, elas devem primar pela confiabilidade e pela credibilidade, como preza a Norma Contábil NBC T 16.5 (Registros Contábeis)

Esta Norma traz ainda outras características dos registros e das informações contábeis, explicadas a seguir.

- (a) Comparabilidade – os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades.
- (b) Compreensibilidade – as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários.
- (c) Confiabilidade – o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.
- (d) Fidedignidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem.
- (e) Imparcialidade – os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades.
- (f) Integridade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.



- (g) Objetividade – o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.
- (h) Representatividade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes.
- (i) Tempestividade – os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.
- (j) Uniformidade – os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciamento, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade.
- (k) Utilidade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.
- (l) Verificabilidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.
- (m) Visibilidade – os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizadas para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

Além dessas características, é importante ressaltar que todo controle e informação que diga respeito aos elementos que compõem o Patrimônio Público sempre deve observar os princípios contábeis e todas as Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público.

2. - Resultado Patrimonial

Como já explicado, o objeto da Contabilidade Pública, de acordo com as NBCASP, passou a ser o Patrimônio Público, que segundo a NBC T 16.2 é estruturado em três grupos, o (i) ativo, o (ii) passivo e o (iii) patrimônio líquido, explicados a seguir:

- (I) Ativo – compreende os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que representem um fluxo de benefícios, presente ou futuro.
- (II) Passivo – compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público ou mantidas por ela, na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões.
- (III) Patrimônio Líquido – representa a diferença entre o Ativo e o Passivo.

Com a mudança de enfoque da Contabilidade para o Patrimônio, o resultado a ser avaliado deve ser o patrimonial, que se dá por meio do Patrimônio Líquido. Esse resultado patrimonial pode ser esquematizado da seguinte forma:

PATRIMÔNIO:



$$\text{ATIVO} = \text{PASSIVO} + \text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}$$

Figura 1 – Resultado Patrimonial

Dessa forma, dada a importância do resultado patrimonial, a sua variação, que pode ser influenciado por diversos fatores, orçamentários ou não, deve ser analisada e registrada de maneira correta e confiável. Nesse aspecto, é importante que se analise as variações patrimoniais, assim entendidas como



as operações que provoquem alguma alteração no patrimônio do Ente, mesmo que sejam em caráter compensatório e afetem ou não o seu resultado. Essas variações são, então, classificadas em quantitativas, quando alteram o patrimônio líquido e qualitativas, quando não há alteração. As variações quantitativas podem ser aumentativas, quando aumentam o patrimônio (receitas) ou diminutivas, quando o diminuem (despesas).

Considerando, portanto, a avaliação do Patrimônio Líquido, uma das principais mudanças introduzidas pela “nova” contabilidade é a necessidade de se ter registros de receita e de despesa que atendam ao Princípio da Competência, segundo o qual “as receitas e as despesas deverão ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do recebimento ou pagamento” (MCASP – Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais).

Dessa forma, é importante que ocorra o correto reconhecimento da variação patrimonial, sendo que a aumentativa deve ser registrada no momento em que ocorrer o seu fato gerador, independentemente de haver, de fato, o recebimento. Da mesma forma, a variação patrimonial diminutiva também tem que ser registrada no momento em que ocorrer o seu fato gerador, independentemente da ocorrência do pagamento e da execução orçamentária. Ademais, visando à transparência e à integralidade das informações contábeis, deve-se também demonstrar de forma correta as variações qualitativas.

Esses procedimentos, além de respeitarem os princípios da Contabilidade Pública, também estão em consonância com a Lei nº 4.320/64, que em seu artigo 104 assim determina:

“Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”

Outro procedimento que passa a ser exigido como procedimento patrimonial e que também influencia o Resultado Patrimonial é o correto reconhecimento do Ativo Imobilizado da Entidade. Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, Parte II, Ativo Imobilizado, que deve ser reconhecido inicialmente pelo valor de aquisição, de construção ou de produção,

“é o item tangível que é mantido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os elementos decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, os riscos e controle desses bens.”

Quando os bens patrimoniais do Ativo Imobilizado tiverem sua vida útil econômica limitada, deverão ser realizadas a depreciação, a amortização e a exaustão, pois o desgaste dos bens gera sua desvalorização e, conseqüentemente, a variação patrimonial. Os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão serão explicados mais adiante.

O reconhecimento e o controle dos bens do Ativo Imobilizado devem ser realizados pelo setor de Patrimônio da Entidade. É importante observar que este setor, diante das atuais mudanças e exigências legais, deve se reestruturar e estar preparado para gerenciar essas informações.

Quanto à classificação, o Ativo Imobilizado pode ser classificado como bens móveis e bens imóveis, assim definidos pelo MCASP:

Bens Móveis - compreende o valor da aquisição ou incorporação de bens corpóreos, que têm existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social, para a produção de outros bens ou serviços. São exemplos de bens móveis as máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, bens de informática (equipamentos de processamento de dados e de tecnologia da informação), móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, bens móveis em andamento, dentre outros.

Bens Imóveis - compreende o valor dos bens vinculados ao terreno que não podem ser retirados sem destruição ou dano. São exemplos deste tipo de bem os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros.

Os bens imóveis, por sua vez, classificam-se em:

- a) **Bens de uso especial:** compreende os bens, tais como edifícios ou terrenos, destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de



suas autarquias e fundações públicas, como imóveis residenciais, terrenos, glebas, quartelamento, aeroportos, açudes, fazendas, museus, hospitais, hotéis dentre outros.

- b) **Bens dominiais:** compreende os bens que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. Compreende ainda, não dispendo a lei em contrário, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado, como apartamentos, armazéns, casas, glebas, terrenos, lojas, bens destinados a reforma agrária, bens imóveis a alienar dentre outros.
- c) **Bens de uso comum do povo:** pode ser entendido como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público.
- d) **Bens imóveis em andamento:** compreende os valores de bens imóveis em andamento, ainda não concluídos. Exemplos: obras em andamento, estudos e projetos (que englobem limpeza do terreno, serviços topográficos etc), benfeitoria em propriedade de terceiros, dentre outros.

Conhecer e entender a classificação dos bens do Ativo Imobilizado auxilia na produção de registros e informações também corretos. Assim, os conceitos transcritos acima são de grande importância, pois como já comentado, o registro patrimonial deve garantir a fidedignidade dos registros patrimoniais, principalmente dos bens móveis e imóveis, assegurando assim, ao Setor de Contabilidade, o correto registro do impacto dos bens patrimoniais no resultado do período, expresso no principal demonstrativo do Setor Público, que é o Balanço Patrimonial.

É, portanto, no Balanço Patrimonial que ficará evidenciado o correto valor do Resultado Patrimonial por meio do Patrimônio Líquido, que será maior ou menor em determinado período, de acordo com as variações patrimoniais ocorridas e registradas no setor de patrimônio em relação ao reconhecimento, à depreciação e à reavaliação dos bens públicos.

A seguir, tem-se uma figura demonstrando como é esquematizado o Balanço Patrimonial da Entidade:



EXERCÍCIO:		PERÍODO (MÊS):		<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO PATRIMONIAL		DATA EMISSÃO:		PÁGINA	
ATIVO				PASSIVO					
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO
ATIVO CIRCULANTE Caixa e Equivalentes da Caixa Créditos a Curto Prazo Clientes Créditos Tributários a Receber Dívida Ativa Tributária Dívida Ativa Não Tributária - Clientes Créditos de Transferências a Receber Empréstimos e Financiamentos Concedidos (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo Demais Créditos e Valores a Curto Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente			PASSIVO CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo Obrigações Fiscais à Curto Prazo Obrigações de Repartição a Outros Entes Provisões a Curto Prazo Demais Obrigações a Curto Prazo			PASSIVO NÃO-CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo Fornecedores a Longo Prazo Obrigações Fiscais a Longo Prazo Provisões a Longo Prazo Demais Obrigações a Longo Prazo Resultado Diferido			
ATIVO NÃO-CIRCULANTE <u>Ativo Realizável a Longo Prazo</u> Créditos a Longo Prazo Clientes Créditos Tributários a Receber Dívida Ativa não Tributária - Clientes Empréstimos e Financiamentos Concedidos (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo Demais Créditos e Valores a Longo Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a Longo Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente <u>Investimentos</u> Participações Permanentes Participações Avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial Participação Avaliadas pelo Método de Custo Propriedades para Investimentos Demais Investimentos Permanentes <u>Imobilizado</u> Bens Móveis Bens Imóveis <u>Intangível</u> Softwares Marcas, Direitos e Patentes Industriais Direito de Uso de Imóveis									
			TOTAL DO PASSIVO						
			PATRIMÔNIO LIQUIDO						
			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior				
			Patrimônio Social e Capital Social Adiantamento para Futuro Aumento de Capital Reservas de Capital Ajuste de Avaliação Patrimonial Reserva de Lucros Demais Reservas Resultados Acumulados Resultado do exercício Resultado dos exercícios Anteriores Ajustes de exercícios anteriores (-) Ações / Cotas em Tesouraria						
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LIQUIDO						
TOTAL			TOTAL						

Figura 2 – Balanço Patrimonial

3. - Informações do patrimônio no PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

Outra importante mudança no processo de convergência da contabilidade ao padrão internacional é o PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. O PCASP, ao estabelecer normas e procedimentos para o registro de contas contábeis, tem como principal finalidade padronizar a consolidação das contas em todo o Setor Público brasileiro, seguindo as legislações nacionais e os parâmetros internacionais.

Em sua nova estrutura, o PCASP tem como característica principal separar, para efeitos de resultado, as informações orçamentárias das informações patrimoniais, permitindo o registro das variações patrimoniais sem a necessidade de ter sua origem na execução orçamentária, como é o caso da depreciação e da reavaliação dos bens públicos. Por meio do Código Contábil do Plano de Contas, as informações do Setor de Patrimônio passarão a integrar os dados da contabilidade e, conseqüentemente, o Balanço Patrimonial.



Segundo o MCASP – Parte IV (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público), a Conta contábil é definida como

“a expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza, evidenciando a composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo”.

Essas contas são agrupadas no PCASP segundo as suas funções, sendo esse agrupamento, ainda de acordo com o MCASP - Parte IV, de grande importância para a contabilidade, pois possibilita as seguintes ações:

- a) identificar, classificar e efetuar a escrituração contábil, pelo método das partidas dobradas, dos atos e fatos de gestão, de maneira uniforme e sistematizada;
- b) determinar os custos das operações do governo;
- c) acompanhar e controlar a aprovação e a execução do planejamento e do orçamento, evidenciando a receita prevista, lançada, realizada e a realizar, bem como a despesa autorizada, empenhada, realizada, liquidada, paga e as dotações disponíveis;
- d) elaborar os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais, de Fluxo de Caixa, das Mutações do Patrimônio Líquido e do Resultado Econômico;
- e) **conhecer a composição e situação do patrimônio analisado, por meio da evidenciação de todos os ativos e passivos;**
- f) analisar e interpretar os resultados econômicos e financeiros;
- g) individualizar os devedores e credores, com a especificação necessária ao controle contábil do direito ou obrigação; e
- h) controlar contabilmente os atos potenciais oriundos de contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres.

4. - A importância do Setor de Patrimônio

A administração do Setor Público requer o gerenciamento de informações de todas as áreas que envolvam os processos necessários tanto para a prestação de contas quanto para a tomada de decisões, quase sempre de forma integrada. E esse gerenciamento de informações é realizado pelos “sistemas”, que, neste contexto, são entendidos como um conjunto de pessoas e de processos envolvidos nas rotinas de registros e de controle de informações administrativas.

Os sistemas administrativos podem e devem se utilizar de sistemas informatizados para facilitar a integração de dados que auxiliem a administração do Setor Público. Na parte administrativa, podemos citar como principais “sistemas” o das Compras, da Contabilidade, da Tributação, da Tesouraria, do Patrimônio e dos Recursos Humanos. De maneira geral, todos eles têm a sua carga de importância e de responsabilidade sobre as informações geradas, sejam essas informações típicas de cada sistema, sejam informações geradas pela integração entre um ou mais sistemas, como é o caso do RH e a da contabilidade na integração da folha; da tributação e a da contabilidade na dívida Ativa; ou do setor de compras e da contabilidade para a abertura de um processo licitatório.

Essa relação de integração não deveria ser diferente entre o Sistema (setor) de Patrimônio e o Sistema (setor) de Contabilidade, mas a realidade, principalmente nos municípios menores, tem demonstrado que há uma disparidade estrutural e funcional do Sistema (setor) de Patrimônio em relação aos demais sistemas administrativos, identificados nas condições de suas instalações físicas e na falta de capacitação dos servidores da área. A própria localização geográfica desse setor, muitas vezes longe dos demais sistemas, pode ser um fator que, ao longo do tempo, tenha contribuído para essa situação atual. Dessa forma, todo este cenário tem favorecido para que os dados do Setor de Patrimônio não representem, efetivamente, as informações necessárias à correta escrituração contábil acerca dos bens que compõem o Ativo Imobilizado da Entidade.

Nesse sentido, com a necessidade de reconhecer corretamente os bens, depreciá-los, reavaliá-los e manter esses registros atualizados, será preciso, inicialmente, uma drástica reestruturação do Setor de Patrimônio, capacitando e valorizando o profissional responsável para que ele seja capaz de reconhecer a importância do Controle Patrimonial, não só pela questão do gestor ser responsável por



determinados bens, mas também pela influência dessas informações nos demonstrativos oficiais sobre os resultados do Setor Público.

5.- Atividades do Setor de Patrimônio

Como já comentado, dentre as várias funções administrativas das entidades do Setor Público, tem-se o controle e a gestão dos bens do Ativo Permanente, ou seja, o Controle Patrimonial. Este controle envolve a responsabilidade pelo registro, controle físico, utilização, guarda e desfazimento dos bens públicos. A importância do Controle Patrimonial não está somente na responsabilidade do gestor sobre esses bens, mas também na grande quantidade de recursos financeiros imobilizados para este fim.

De acordo com os manuais do Patrimônio de Institutos Educacionais Federais, localizados em diferentes estados brasileiros, o Controle Patrimonial ocorre por meio do adequado registro de todos os bens móveis, que estão à disposição da Entidade para realização de suas atividades, tenham sido eles adquiridos com recursos orçamentários ou não. Para a eficácia desse Controle, é imprescindível a constante atualização dos registros de entrada, movimentação, atualização e saída de bens do acervo patrimonial.

Assim, considerando a sua função de realizar o Controle Patrimonial, as principais atividades do Setor de Patrimônio, ou do setor responsável por este controle, são o tombamento, a transferência de bens, o desfazimento de bens e o inventário de bens. Cada uma dessas atividades será explicada, de forma mais detalhada, adiante. Antes, contudo, é importante compreendermos o conceito de "material permanente", pois definir os bens que se enquadram ou não neste tipo de material tem influência direta na realização destas atividades realizadas pelo Setor de Patrimônio.

5.1-Tombamento:

O tombamento consiste no reconhecimento e na inclusão de um bem ao sistema patrimonial da Entidade, podendo ocorrer de quatro maneiras diferentes, a depender da documentação referente a esse bem permanente, na qual será indicada a fonte dos recursos utilizados e a origem física desse bem. As quatro modalidades de tombamento são: aquisição, comodato, doação e fabricação.

A aquisição ocorre quando se utiliza de recursos orçamentários e extraorçamentários para adquirir o bem. O comodato é o empréstimo gratuito de um bem que, depois de um certo tempo, é devolvido. Por se tratar de um empréstimo, esse bem não entra no acervo patrimonial da Entidade, realizando-se apenas um controle desse empréstimo e posterior devolução. A doação, por sua vez, ocorre quando um bem permanente é doado à Entidade, havendo, portanto, a transferência de sua propriedade. Por fim, quando um bem é fabricado pela Entidade, tem-se a modalidade fabricação.

Quando ocorrer o tombamento, é importante que seja realizada a identificação do bem por meio de um número patrimonial, com a afixação de plaqueta patrimonial, que consiste em uma pequena plaquinha contendo esse número patrimonial e o nome da Entidade.

Essa plaqueta deve ser fixada em uma área plana do objeto, evitando que ela se dobre ou estrague, que seja de fácil visualização e com boa aderência.

Por outro lado, haverá alguns casos em que a afixação de plaquetas pode não ser viável, como em situações em que a relação custo benefício do controle físico do bem não seja coerente. O item 8.2.1. da Instrução Normativa nº 205/88, da SEDAP (Secretaria de Administração Pública da Presidência da República), assim determina:

" 8.2.1. O material de pequeno valor econômico que tiver seu custo de controle evidentemente superior ao risco da perda poderá ser controlado através do simples relacionamento de material (relação carga), de acordo com o estabelecido no item 3 da I.N./DASP nº142/83."

Dessa forma, é importante observar que o Controle Patrimonial sempre será realizado, o que pode não acontecer é uma das formas de controle físico, no caso, a afixação de plaquetas. Mas, independente da existência delas, todos os bens devem ser registrados e controlados de forma individualizada por meio de seus respectivos números patrimoniais, de sua localização e de sua quantidade.

Os citados manuais do Patrimônio de diferentes institutos educacionais federais, localizados em diversos estados brasileiros, trazem exemplos dessas situações, nas quais não é viável ou possível a fixação de plaquetas, e que devem ser analisadas pelo responsável do Setor de Patrimônio. Essas situações levam em consideração características específicas dos objetos, como será explicado nos exemplos a seguir:

Funcionalidade: há alguns bens que tornam inviável a colocação de plaquetas por serem, com relativa periodicidade, repostos e conseqüentemente substituídos. É o caso dos bens têm como



função conter ou transportar produtos líquidos ou gasosos, como por exemplo os extintores de incêndio e os botijões de gás. A afixação de novas plaquetas a cada reposição representaria um custo excessivo para a Entidade.

Dimensão: considerado a característica da dimensão, temos que não é possível realizar o controle físico por meio da fixação de plaquetas em bens de pequeno porte, como por exemplo, em alguns modelos de câmeras fotográficas digitais e alguns equipamentos odontológicos.

Pela mobilidade: a utilização de alguns bens exige constante movimentação, o que pode tornar o por afixação de plaquetas muito oneroso.

Dificuldade de acesso: a dificuldade de acesso se dá pela localização de alguns bens, que acaba tornando inviável a fixação de plaquetas. É o que ocorre, por exemplo, com as antenas de televisão ou internet.

Valor artístico ou histórico: essa é uma característica particular de alguns bens que precisa ser respeitada, pois a colocação de simples plaquetas pode danificar e até mesmo destruir objetos de grande valor artístico ou histórico. Como exemplo dessa situação, temos qualquer objeto artístico, como os quadros e as esculturas.

É importante lembrar que estes são apenas exemplos de situações, que, a depender do caso específico, podem até mesmo não tornar inviável a fixação de plaquetas. Por isso, mais uma vez, repete-se que o responsável pelo Setor de Patrimônio deve analisar o bem com cautela antes de decidir pela adoção ou não desse controle físico.

Além da identificação do bem, quando ocorrer o tombamento é importante que seja realizada a definição do local de guarda desse bem e da pessoa responsável por esse bem, que tem como dever zelar pela guarda, manutenção e conservação do bem. Este cadastro dos locais de guarda e responsáveis pelo bem deve levar em consideração a realidade de cada Entidade.

Todos esses elementos referentes ao bem (identificação, localização e responsável) constam em um documento chamado de Termo de Responsabilidade. Este Termo deve ser assinado pelo responsável sempre que houver o tombamento ou a transferência de local ou de responsável de um bem. Deve ainda ser emitido em duas vias, ficando uma via no Setor de Patrimônio, ou o setor responsável pelo Controle Patrimonial quando aquele não existir e outra via com o responsável pelo bem.

5.1.1- Dúvidas comuns referentes à classificação por natureza de despesa material permanente x material de consumo¹

Entende-se como material de consumo e material permanente:

Material de consumo, aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei nº 4.320/1964, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos; Material permanente, aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física, e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos. Além disso, na classificação da despesa com aquisição de material devem ser adotados alguns parâmetros que distinguem o material permanente do material de consumo.

Um material é considerado de consumo caso atenda um, e pelo menos um, dos critérios a seguir:

- **Critério da Durabilidade** – Se em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos;
- **Critério da Fragilidade** – Se sua estrutura for quebradiça, deformável ou danificável, caracterizando sua irrecuperabilidade e perda de sua identidade ou funcionalidade;
- **Critério da Perecibilidade** – Se está sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou se deteriora ou perde sua característica pelo uso normal; 105
- **Critério da Incorporabilidade** – Se está destinado à incorporação a outro bem, e não pode ser retirado sem prejuízo das características físicas e funcionais do principal. Pode ser utilizado para a constituição de novos bens, melhoria ou adições complementares de bens em utilização (sendo classificado como 4.4.90.30), ou para a reposição de peças para manutenção do seu uso normal que contenham a mesma configuração (sendo classificado como 3.3.90.30);

¹ Parte integrante do MCASP – Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público _PCO, Procedimentos Contábeis Orçamentários



- **Critério da Transformabilidade** – Se foi adquirido para fim de transformação.

Observa-se que, embora um bem tenha sido adquirido como permanente, o seu controle patrimonial deverá ser feito baseado na relação custo-benefício desse controle. Nesse sentido, a Constituição Federal prevê o princípio da economicidade (art. 70), que se traduz na relação custo-benefício. Assim, os controles devem ser simplificados quando se apresentam como meramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco. Desse modo, se um material for adquirido como permanente e ficar comprovado que possui custo de controle superior ao seu benefício, deve ser controlado de forma simplificada, por meio de relação-carga, que mede apenas aspectos qualitativos e quantitativos, não havendo necessidade de controle por meio de número patrimonial. No entanto, esses bens deverão estar registrados contabilmente no patrimônio da entidade. Da mesma forma, se um material de consumo for considerado como de uso duradouro, devido à durabilidade, quantidade utilizada ou valor relevante, também deverá ser controlado por meio de relação-carga, e incorporado ao patrimônio da entidade.

A classificação orçamentária, o controle patrimonial e o reconhecimento do ativo seguem critérios distintos, devendo ser apreciados individualmente. A classificação orçamentária obedecerá aos parâmetros de distinção entre material permanente e de consumo. O controle patrimonial obedecerá ao princípio da racionalização do processo administrativo. Por sua vez, o reconhecimento do ativo compreende os bens e direitos que possam gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço. A seguir são apresentados alguns exemplos de como proceder à análise da despesa, a fim de verificar se a classificação será em material permanente ou em material de consumo:

- a) Classificação de peças não incorporáveis a imóveis (despesas com materiais empregados em imóveis e que possam ser removidos ou recuperados, tais como: biombos, cortinas, divisórias removíveis, estrados, persianas, tapetes e afins):

A despesa com aquisição de peças não incorporáveis a imóveis deve ser classificada observando os critérios acima expostos (durabilidade, fragilidade, perecibilidade, incorporabilidade e transformabilidade). Geralmente os itens elencados acima são considerados material permanente, mas não precisam ser tombados. No caso de despesas realizadas em imóveis alugados, o ente deverá registrar como material permanente e proceder à baixa quando entregar o imóvel, se os mesmos encontrarem-se deteriorados, sem condições de uso.

- b) Classificação de despesa com aquisição de placa de memória para substituição em um computador com maior capacidade que a existente e a classificação da despesa com aquisição de uma leitora de CD para ser instalada num Computador sem Unidade Leitora de CD:

Gastos de manutenção e reparos correspondem àqueles incorridos para manter ou recolocar os ativos em condições normais de uso, sem com isso aumentar sua capacidade de produção ou período de vida útil. Por sua vez, uma **melhoria** ocorre em consequência do aumento de vida útil do bem do ativo, do incremento em sua capacidade produtiva, ou da diminuição do custo operacional. Desse modo, uma melhoria pode envolver uma substituição de partes do bem ou ser resultante de uma reforma significativa. Assim, como regra, aumenta o valor contábil do bem se o custo das novas peças for maior que o valor líquido contábil das peças substituídas. Caso contrário, o valor contábil não será alterado.

Portanto, a despesa orçamentária com a troca da placa de memória de um computador para outra de maior capacidade deve ser classificada na categoria econômica 4 – “despesa de capital”, no grupo de natureza de despesa 4 – “investimentos” e no elemento de despesa 30 – “Material de Consumo”. Observe que se a troca ocorrer por outro processador de mesma capacidade, havendo apenas a manutenção regular do seu funcionamento, deve ser classificada na categoria econômica 3 – “despesa corrente”, no grupo da natureza da despesa 3 – “outras despesas correntes” e no elemento de despesa 30 – “Material de Consumo”.

As adições complementares, por sua vez, não envolvem substituições, mas aumentam o tamanho físico do ativo por meio de expansão, extensão, etc, são agregadas ao valor contábil do bem.

A inclusão da leitora de CD na unidade também deve ser classificada na categoria econômica 4 – despesa de capital, no grupo de natureza de despesa 4 – “investimentos” e no elemento de despesa 30 – “Material de Consumo”, pois se trata de adição complementar, ou seja, novo componente não registrado no ativo imobilizado.



c) Classificação de despesa com aquisição de material bibliográfico

Os livros e demais materiais bibliográficos apresentam características de material permanente (durabilidade superior a dois anos, não é quebradiço, não é perecível, não é incorporável a outro bem, não se destina a transformação). Porém, o art. 18 da Lei nº 10.753/2003, considera os livros adquiridos para bibliotecas públicas como material de consumo. “Art. 18. Com a finalidade de controlar os bens patrimoniais das bibliotecas públicas, o livro não é considerado material permanente.” As demais bibliotecas devem classificar a despesa com aquisição de material bibliográfico como material permanente.

“Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.

Parágrafo único. São equiparados a livro:

I – fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;

II – materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar;

III – roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;

IV – álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;

V – atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;

VI – textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores,

mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte;

VII – livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;

VIII – livros impressos no Sistema Braille.

Biblioteca Pública é uma unidade bibliotecária destinada indistintamente a todos os segmentos da comunidade, com acervos de interesse geral, voltados essencialmente à disseminação da leitura e hábitos associados entre um público amplo definido basicamente em termos geográficos, sem confundir com as bibliotecas destinadas a atender um segmento da comunidade com um propósito específico”. (Acórdão 111/2006 – 1ª Câmara – Tribunal de Contas da União – TCU).

Assim, as bibliotecas públicas devem efetuar o controle patrimonial dos seus livros, adquiridos como material de consumo, de modo simplificado via relação do material (relação-carga) e/ou verificação periódica da quantidade de itens requisitados, não sendo necessária a identificação do número do registro patrimonial. Essas bibliotecas definirão instruções internas que estabelecerão as regras e procedimentos de controles internos com base na legislação pertinente. As aquisições que não se destinarem às bibliotecas públicas deverão manter os procedimentos de aquisição e classificação na natureza de despesa 4.4.90.52 – Material Permanente – incorporando ao patrimônio. Portanto, devem ser registradas em conta de ativo imobilizado.

d) Classificação de despesa com serviços de remodelação, restauração, manutenção e outros. Quando o serviço se destina a manter o bem em condições normais de operação, não resultando em aumento relevante da vida útil do bem, a despesa orçamentária é corrente. Caso as melhorias decorrentes do serviço resultem em aumento significativo da vida útil do bem, a despesa orçamentária é de capital, devendo o valor do gasto ser incorporado ao ativo.

e) Classificação de despesa com aquisição de pen-drive, canetas ópticas, token e similares.

A aquisição será classificada como material de consumo, na natureza da despesa 3.3.90.30, tendo em vista que são abarcadas pelo critério da fragilidade. Os bens serão controlados como materiais de uso duradouro, por simples relação-carga, com verificação periódica das quantidades de itens requisitados, devendo ser considerado o princípio da racionalização do processo administrativo para a instituição pública, ou seja, o custo do controle não pode exceder os benefícios que dele decorram.



5.2 Bens da Entidade em poder de terceiros e Bens de Terceiros em poder da Entidade.

Segundo o MCASP – Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público, Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. No reconhecimento de um Ativo, aplica-se o conceito de recursos controlados, que por ocasião de algumas situações previstas na legislação como:

Concessão de uso,
Permissão de uso,
Cessão de uso ou
Comodato

Com a nova legislação, a pergunta que tem gerado dúvidas é: para reconhecer um bem no seu ativo imobilizado, é necessário ter a propriedade pelo mesmo? Duarte¹ em sua obra esclarece essa questão com a seguinte explicação;

"Uma importante modificação conceitual verificada em relação ao ativo imobilizado é a exclusão do fator "propriedade jurídica" para esse enquadramento. Pelas novas normas, ainda que uma entidade não possua a propriedade jurídica de determinado bem, mas assuma os seus benefícios, riscos e controle, poderá enquadrá-lo como imobilizado, desde que atendidos, cumulativamente, os demais requisitos, como a sua destinação à manutenção da entidade. Conforme visto anteriormente, o MCASP prevê que compõe o ativo imobilizado o bem tangível que seja mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens."

Sendo assim quando houver a transferência para o Ente dos benefícios, Riscos e o controle de Bens, o Ente que mantiver essas três condições sob sua responsabilidade, mesmo sem ter a propriedade deve reconhecer o Ativo.

5.3- Transferências de Bens.

Outra atividade do Setor de Patrimônio é a transferência de bens, que consiste na alteração da responsabilidade pelo bem, seja pela mudança no seu local de guarda, seja pela mudança do responsável por este local. Quando ocorrer a transferência é necessário emitir o Termo de Transferência.

Além da transferência, pode ocorrer ainda a simples Movimentação de bens, quando há apenas a sua mudança física, sem ocorrer a mudança de responsabilidade. Isso ocorre, por exemplo, quando o bem é retirado de seu local de guarda para manutenção ou para empréstimo. Neste caso, deve-se emitir a Nota de Movimentação.

5.4- Desfazimentos de Bens.

O Desfazimento de Bens é a retirada de um bem do registro patrimonial da entidade, que deve respeitar a legislação municipal e ser autorizada pelo administrador da Entidade. Quando ocorrer esse desfazimento, deve ser realizada a Baixa patrimonial desse bem.

Assim, a baixa patrimonial pode acontecer por diversos fatores, dentre eles pode-se citar a devolução de bens em comodato; os erros de tombamento; e os bens inservíveis (alienação, doação e inutilização/abandono).

De acordo com, o SAP²– sistema de administração patrimonial, utilizado por muitas instituições federais de Ensino, a rotina de baixa patrimonial deve acompanhar o termo de baixa os seguintes dados;

- Numero de tombamento;
- quantidade baixada quando se tratar de lote de bens não emplacados);
- forma de baixa;
- motivo da baixa;

¹ Barbosa, Diogo Duarte – Manual de Controle Patrimonial nas Entidades Públicas. Ed Gestão Pública - 2013

² In Santos, Gerson – Gestão Patrimonial, pg 187



- número do processo de baixa;
- data da baixa;
- número da portaria ou termo de baixa.

5.5- inventários de Bens.

O Inventário Físico é o procedimento administrativo que tem como objetivo realizar o levantamento físico-financeiro de todos os bens existentes na Entidade.

O Inventário deve ser realizado por uma Comissão Inventariante, formada por, no mínimo, três representantes, formalmente nomeados pelo gestor municipal. De acordo com os já citados manuais do Patrimônio de diferentes institutos educacionais federais, as principais atribuições da Comissão Inventariante devem ser as seguintes:

- a) Verificação da localização física de todos os bens patrimoniais da unidade de controle patrimonial;
- b) A avaliação do estado de conservação destes bens;
- c) A classificação dos bens passíveis de disponibilidade;
- d) A identificação de bens permanentes eventualmente não tombados;
- e) A identificação de bens patrimoniados, que eventualmente não possam ser localizados;
- f) A emissão de relatório final acerca das observações anotadas ao longo do processo do inventário,

É recomendado que, no período de realização de levantamento físico dos bens pela Comissão Inventariante, fiquem vetadas a transferência e a movimentação de bens, exceto com prévia autorização do gestor.

A seguir, tem-se um esquema com as informações que devem constar no relatório final produzido pela Comissão



Figura 3 - Relatório da Comissão de servidores (fonte: Secretaria do Tesouro Nacional)

6. - AVALIAÇÃO INICIAL E REAVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO.

Um dos primeiros procedimentos a ser adotado no processo de transição para o novo Plano de Contas é realizar um trabalho de verificação e de conciliação entre os saldos do Livro Razão com os saldos do controle analítico do sistema patrimonial. Esse procedimento tem como finalidade evidenciar possíveis diferenças que, caso sejam encontradas, necessitarão de levantamento físico feito por uma comissão de inventário nomeada, que deverá apresentar as devidas incorporações e baixas encontradas, justificadas por



meio de relatório próprio, que servirá, inclusive, como base de informações para as notas explicativas nos demonstrativos contábeis.

Conforme recomendado pela Instrução de Procedimento Contábil IPC 00 – Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade da STN – Secretaria do Tesouro Nacional de 2103, essa análise, principalmente no que se refere aos bens imóveis, deve adotar os seguintes procedimentos:

- I. Verificar junto à Procuradoria ou órgão equivalente do ente da Federação, o histórico da titulação dos bens e as providências que vem sendo adotadas em relação a esses bens.
- II. Circularização junto aos Cartórios de Registro de Imóveis para determinar a propriedade e direito de uso;
- III. Solicitação do histórico dos imóveis junto aos escritórios distribuidores;
- IV. Análise dos documentos de suporte no caso de doações com ou sem encargos.

E, a título de exemplificação, a referida Instrução Normativa sugere como seria o demonstrativo do Razão com os registros analíticos do sistema patrimonial.

Saldos do razão contábil				Registro analítico dos bens				
Código Contábil	Código patrimonial	Conta Contábil	Valor	Código patrimonial	Código Contábil	Natureza do Bem	Valor analítico	Valor sintético
1.2.3.00	8.1.3.6.00	Veículos	100.000	8.1.3.6.00	1.2.3.00	Veículos	-,-	80.000
				8.1.3.6.01		Veículo passeio marca XYZ LX - Ano 2009	30.000	
				8.1.3.6.02		Pick up - marca ABC - ano 2011	50.000	
1.2.4.00	8.1.4.1.00	Móveis e Utensílios	5.000	8.1.4.1.00	1.2.4.00	Móveis e utensílios	-,-	5.000
				8.1.4.1.01		Mesa de escritório com 4 gavetas modelo KLM - adquirida em 1990	3.000	
				8.1.4.1.02		Cadeira de escritório marca PQR adquirida em 1995	2.000	

Figura 4: modelo de demonstrativo de confronto entre o razão e os registros analíticos

6.1 AVALIAÇÃO INICIAL

Para que se inicie os procedimentos de depreciação é necessário fazer a conciliação acima citada, o que requer o ajuste dos bens adquiridos em exercícios anteriores para o valor justo de mercado. Na verdade o que se deve fazer é uma avaliação inicial dos bens, que nada mais é do que uma reavaliação, só que será contabilizada diretamente no resultado por entender o MCASP - que este procedimento trata-se de um ajuste necessário para deixar todos os bens em igualdade para iniciar a depreciação.

MÉTODO DE AVALIAÇÃO /REAVALIAÇÃO

Avaliar ou reavaliar os bens Ativo Imobilizado a valor justo de mercado requer um trabalho de pesquisa de mercado, que envolve a consulta, quer seja nos próprios estabelecimento comerciais, seja com a ajuda da internet, do qual facilita muito este processo. Dependendo das condições estruturais e financeira das entidades, pode se adotar uma metodologia que se baseia na aplicação de cálculos sobre o valor de um bem novo, envolvendo outras variáveis como o estado de conservação do bem.

A metodologia desenvolvida por técnicos da Fiorilli Software com o objetivo de oferecer aos usuários do SCPI-Sistema de Contabilidade Pública Informatizada uma opção, simples, prática, segura, abrangente e objetiva de avaliação de bens móveis é a seguinte:

Com base na vida útil total do bem e na vida útil remanescente encontra-se um fator de reavaliação a ser aplicado sobre o valor de um bem novo igual ou com características funcionais semelhantes.

$$VBU = VBN \times \left(\frac{VUT - VUU}{\text{-----}} \right)$$



VUT

Onde:

VBU = valor do bem utilizado que se deseja avaliar

VBN = valor do bem novo ou valor de aquisição de um bem novo

VUT = vida útil total do bem quando novo ou ainda não utilizado.

VUU = vida útil já utilizada do bem.

VUT-VUU = Vida útil remanescente do bem.

Encontrado o valor corrigido pelo fator de reavaliação, aplica-se a fórmula, dois fatores de correção, o EC = Fator de correção em função do Estado de Conservação e o FO = Fator de correção em função do risco de Obsolescência, ambos com base em uma tabela predefinida que se apresenta logo abaixo. Assim a fórmula completa apresenta-se da seguinte maneira:

$$VBU = VBN \times \left(\frac{VUT - VUU}{VUT} \right) \times EC \times FO$$

TABELA

EC = Fator de correção em função do Estado de Conservação.

Estado de Conservação - EC		
Fator	Identificação	Características ou especificações
1,00	Novo	Bens novos e ainda não utilizados
0,95	Ótimo	Bens em utilização plena, com eventuais revisões e manutenções em dia, que não apresentam indícios de necessidades de reparos ou ajustes
0,90	Bom	Em utilização plena, com eventuais revisões e manutenções em dia, que apresentam indícios de necessidades de reparos superficiais
0,85	Médio	Bens em utilização ou funcionamento, mas com indícios de necessidades de reparos pontuais, revisões ou intervenções de manutenções.
0,80	Regular	Em utilização ou funcionamento, mas com comprometimento da produção ou geração de benefícios em até 20 %.
0,70	Ruim	Em utilização ou funcionamento, mas com capacidade de produção ou geração de benefícios muito limitada ou com custos elevados.
0,60	Péssimo	Necessidade de reparos de monta para que volte a funcionar com capacidade plena de geração de benefícios
0,50	Ineficiente	Necessidade de reformas substanciais e básicas que abrangem até metade da estrutura do bem para que volte a gerar benefícios
0,40	Inexistente	Sem condições de uso, com necessidade de reformas básicas que atingem mais ou menos metade da estrutura do bem.

TABELA

FO = Fator de correção em função do risco de Obsolescência.

Fator de Obsolescência - FO		
Fator	Identificação	Características ou especificações
1,00	Imune	Não se aplica o fator de obsolescência nos casos de risco inexistente.
0,90	Risco Mínimo	Aplica-se a bens que pertençam a uma classe com evolução moderada e tenha vida útil curta.
0,80	Moderado	Existência de indicações de lançamentos de modelos mais avançados e com possibilidade de reduzir a vida útil do bem avaliando.
0,70	Relativo	Existência de novos modelos substitutivos no mercado, porém em fase de lançamento e com valores ainda elevados ou irviáveis.
0,60	Risco Médio	Existência de substitutivos no mercado com relativos avanços tecnológicos que começam a apresentar viabilidade econômica.
0,50	Risco Alto	Quando já existem modelos mais avançados de produtos substitutivos que tornam o bem antieconômico.
0,40	Desvalorização em ação	Quando já não se encontram mais similares novos no mercado e haja uma grande diferença de recursos do bem e dos substitutos no mercado.

7. - DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

Até a publicação das NBCASP, os procedimentos de Depreciação, Amortização e Exaustão não eram praticados pela Contabilidade Pública. Estes procedimentos têm como objetivo trazer o valor



contábil do bem para o mais próximo possível da sua realidade, seja pelo valor atual de mercado, seja pelo desgaste ou pela perda de sua capacidade de gerar benéficos futuros. Assim, antes de efetuar qualquer um desses procedimentos, deve-se realizar o levantamento físico dos Bens por meio de uma Comissão de Avaliação do Inventário, conforme já exposto. Este trabalho inicial visa corrigir os valores de exercícios anteriores, sendo que esta correção deve ser registrada como ajustes na contabilidade, para que, a partir desse momento, se comece a realizar os novos procedimentos contábeis Patrimoniais.

Para que se possa implantar os novos procedimentos Patrimoniais, é importante entender, além dos próprios conceitos de Depreciação, Exaustão e Amortização, outros conceitos diretamente ligados a estes procedimentos, todos definidos na NBC T 16.9 e no MCASP – Parte II.

Depreciação - é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil.

Exaustão - corresponde à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Amortização - é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Valor recuperável - é o valor de venda de um ativo menos o custo para a sua alienação (preço líquido de venda), ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, estimado com base nos fluxos de caixa ou potencial de serviços futuros trazidos a valor presente por meio de taxa de desconto (valor em uso), o que o for maior.

Valor líquido contábil - é o valor pelo qual um ativo é contabilizado após a dedução de qualquer depreciação acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

Valor líquido de venda - é o valor a ser obtido pela venda de um ativo em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

Classe de ativo imobilizado - representa um agrupamento de ativos de natureza ou função similares nas operações da entidade, que é evidenciado como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis.

Custo do ativo - é o montante gasto ou o valor necessário para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção.

Valor justo - é o valor pelo qual um ativo poderia ser negociado, ou um passivo liquidado em uma transação em que não há favorecidos e em que as partes estejam informadas e dispostas a transacionar.

Valor depreciável - é o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Redução ao valor recuperável (impairment) - é a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, que reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.

Valor residual de um ativo - é o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, caso o ativo já tivesse a idade, a condição esperada e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil. O cálculo do valor residual é feito por estimativa, sendo seu valor determinado antes do início da depreciação. Assim, o valor residual seria o valor de mercado depois de efetuada toda a depreciação. O valor residual é determinado para que a depreciação não seja incidente em cem por cento do valor do bem, e desta forma não sejam registradas variações patrimoniais diminutivas além das realmente incorridas.

Vida útil - é o período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo, ou número de unidade de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

A Instrução de Procedimentos Contábeis IPC 00, da Secretaria do Tesouro Nacional, sugere um roteiro de implantação desses novos procedimentos para os bens permanentes, que deve ser realizado após ser definida uma data de corte para início dessas ações. O roteiro está dividido em três passos, transcritos a seguir:

- I. Realizar uma verificação no inventário (imobilizado e intangível) da entidade no setor de patrimônio, de modo a separar as perdas. Os bens que não estejam sendo utilizados e que não tenham valor de venda em virtude de serem inservíveis (obsoleto, quebrado, inutilizado, etc.) deverão ser baixados como perda, diretamente, em conta de resultado (VPD).

II. Analisar a data de aquisição do bem, pois, se ele foi adquirido no ano de início da implantação da depreciação/amortização/exaustão no ente, ele já deve ser depreciado sem que seja necessário realizar uma avaliação do seu valor justo.

III. Se o ativo foi adquirido antes do ano da implantação da depreciação/amortização/exaustão no ente (data de corte), deve-se analisar se o valor contábil (VC) do bem está registrado no patrimônio da entidade acima ou abaixo do valor justo (VJ). Se o ativo estiver registrado abaixo do valor justo, deve-se realizar uma ajuste a maior, caso contrário (valor contábil acima do valor justo), o bem deve sofrer ajuste a menor. Assim, caso o valor contábil do bem diverja de maneira relevante do valor justo, o seu valor deverá ser ajustado e só então poderão ser implantados os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Para estes bens, os procedimentos de avaliação e depreciação/amortização/exaustão

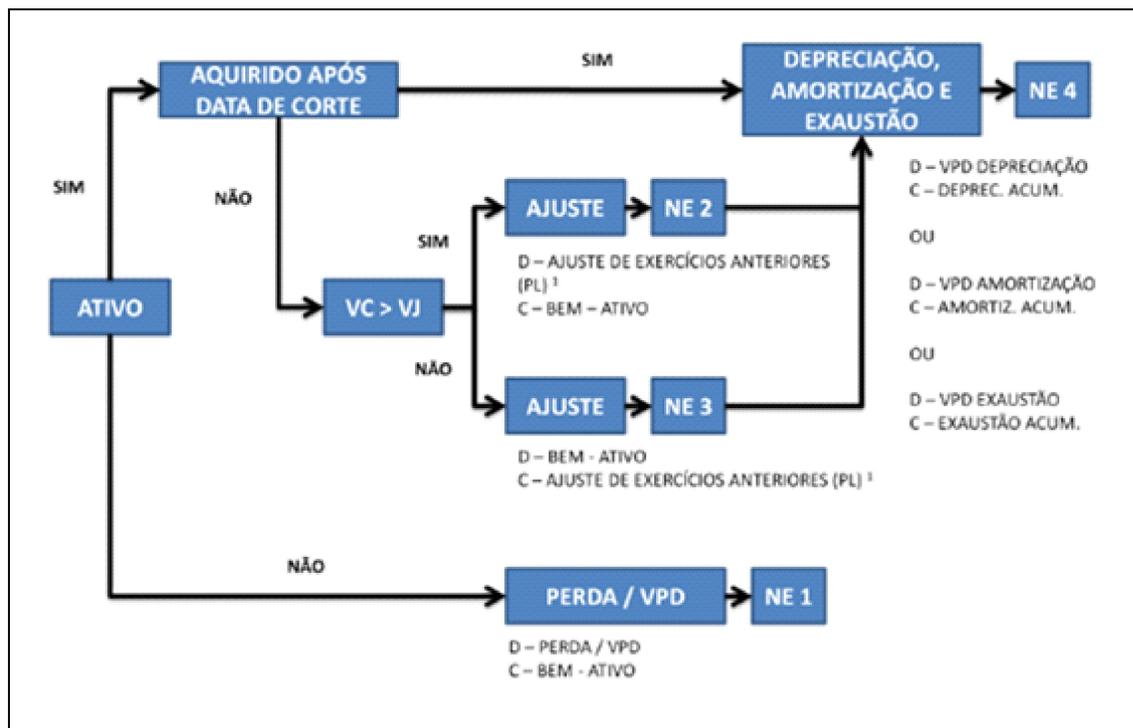


Figura 5 – Esquema de adoção inicial da reavaliação e depreciação de bens públicos

É importante destacar a influência dos novos procedimentos patrimoniais contábeis para a apuração dos resultados nos demonstrativos oficiais do setor público. Há de ressaltar que, para que esses novos procedimentos venham a acontecer de forma sistemática e confiável, a administração da Entidade deverá analisar as possíveis fragilidades do setor de patrimônio, principalmente no que diz respeito à capacitação, à estrutura e aos procedimentos rotineiros de controle patrimonial, como tombamento, transferência, responsabilização e baixas. Esse procedimento garante que, em um segundo momento, as informações básicas sejam consistentes para realizar os procedimentos de reavaliação e depreciação, que constituirão uma informação mais precisa do Ativo Imobilizado. Cabe lembrar que a responsabilidade pela contabilização das variações nos bens patrimoniais é do Setor de Contabilidade, mas o gerenciamento, o controle e os cálculos de depreciação, reavaliação e tempo de vida útil dos bens é função do Setor de Patrimônio.

7.1 - Método de cálculo de depreciação:

De acordo como MCASP, o método de depreciação deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo devem ser consumidos pela entidade. Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para alocar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil, não sendo exigido que todos os bens sejam avaliados pelo mesmo método. Dentre os métodos, destaca-se o da linha reta (ou cotas constantes), o da redução dos saldos, o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

Para entender melhor cada método, foi realizada uma simulação, utilizando o mesmo bem em cada um dos métodos. Dessa forma, é possível visualizar como ficaria a depreciação ao longo da vida útil



desse bem. Para essa simulação, foi considerado um bem com valor de aquisição de R\$ 5.400,00, com vida útil de 5 anos e valor residual de R\$ 300,00. Para o método das unidades produzidas, foi considerada uma capacidade de produção de 500 unidades ano.

Essa simulação está explicada na sequência, logo abaixo da explicação sobre o respectivo método utilizado.

• **Método das Cotas Constantes:** O método das cotas constantes utiliza-se de taxa de depreciação constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere.

Simulação: Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método linear (cotas constantes). O valor bruto contábil é R\$ 5.400,00; foi determinado o valor residual de R\$ 300,00 e valor depreciável de R\$ 5.100,00. A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%.

Na tabela abaixo, é possível visualizar os cálculos realizados:

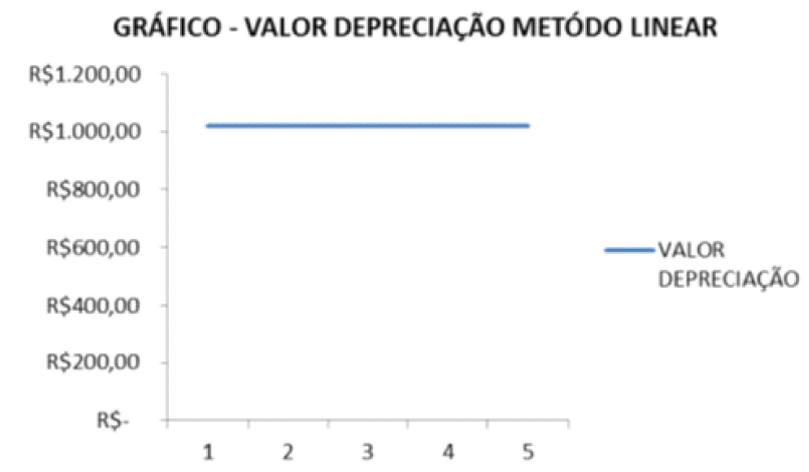
MÉTODO DE DEPRECIÇÃO LINEAR				

Valor do Bem: 5.400,00				
Vida Útil: 5 A				
Valor Residual: 300,00				

Valor Depreciável (Valor do Bem - Valor Residual): 5.100,00				
Valor da Depreciação: (Valor Depreciável / Vida Útil)				

Lançto.	Valor de Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual	
0	0,00	0,00	5.400,00	
1	1.020,00	1.020,00	4.380,00	
2	1.020,00	2.040,00	3.360,00	
3	1.020,00	3.060,00	2.340,00	
4	1.020,00	4.080,00	1.320,00	
5	1.020,00	5.100,00	300,00	

No gráfico a seguir, é possível verificar que utilizando este método o valor da depreciação segue uma língua reta, já que é utilizada uma taxa de depreciação constante durante a vida útil do ativo.



• **Método da taxa constante (redução dos saldos):** O método de depreciação da taxa constante (redução dos saldos) consiste em estabelecer uma taxa constante de depreciação, a qual é calculada sobre o valor do bem no fim de cada exercício.

Para determinar a taxa constante de depreciação utiliza-se a seguinte fórmula:

$$\text{Fórmula: } i = 1 - \frac{\sqrt[n]{r}}{PV}$$



Onde:

i = taxa

n = vida útil

R= valor residual

PV= valor contábil

Simulação: considerando que uma entidade adquiriu um bem por 5.400,00, com uma vida útil estimada em 5 anos, com um valor residual de 300,00, ao aplicar a fórmula, tem-se uma taxa de depreciação de 0,43902%, calculada em sobre o valor do bem no fim de cada exercício.

Na tabela abaixo é possível visualizar os cálculos realizados.

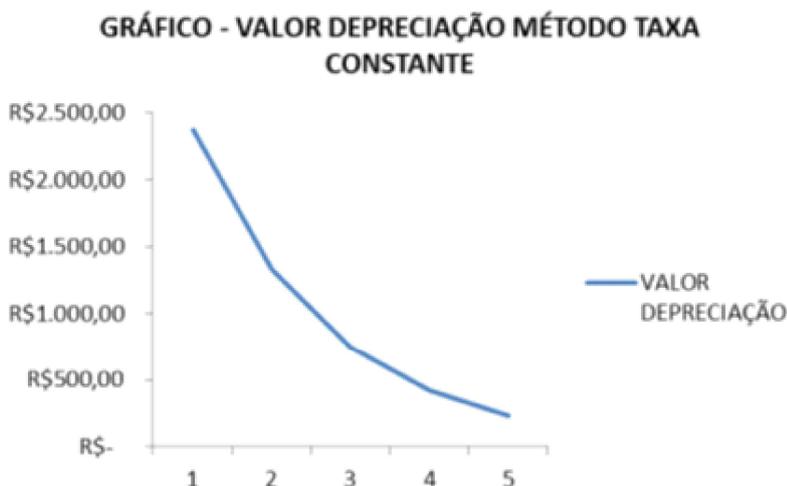
MÉTODO DE DEPRECIÇÃO DA TAXA CONSTANTE			

Valor do Bem: 5.400,00			
Vida Útil: 5 A			
Percentual: 0,43902%			
Valor Residual: 300,00			

Valor Depreciável = Residual			
Valor da Depreciação: (Valor Depreciável * Percentual)			

Lançto.	Valor de Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	0,00	0,00	5.400,00
1	2.370,70	2.370,70	3.029,30
2	1.329,92	3.700,62	1.699,38
3	746,06	4.446,68	953,32
4	418,52	4.865,20	534,80
5	234,80	5.100,00	300,00

A seguir, tem-se o gráfico ilustrando as alterações ocorridas no valor de depreciação. Observe-se como há diferença entre a linha deste gráfico e a do gráfico anterior, representando o método linear.



• **Método das somas dos dígitos:** O método da soma dos dígitos resulta em uma taxa crescente ou decrescente durante a vida útil. Para a obtenção das taxas somam-se os algarismos que representam a vida útil do bem; por exemplo, se a vida útil do bem é 5 anos, somam-se os dígitos de 1 a 5: $1+2+3+4+5 = 15$, sendo que o resultado dessa soma é o denominador da fração das quotas de depreciação.

Simulação: considerando o mesmo bem dos exemplos anteriores, com valor bruto contábil de R\$ 5.400,00, com valor residual de R\$ 300,00 e com vida útil de 5 anos, tem-se a seguinte situação:

Crescente: as taxas serão menores no início, conforme demonstrado a seguir:

1/15; 2/15; 3/15; 4/15; 5/15



MÉTODO DE COLE (SOMA DOS DÍGITOS) CRESCENTE

Valor do Bem: 5.400,00
Vida Útil: 5 A
Soma dos Dígitos: 15
Valor Residual: 300,00

Valor Depreciável = Valor do Bem - Valor Residual
Valor da Depreciação: (Valor Depreciável * Fração)

Lançto.	Fração	Valor de Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0		0,00	0,00	5.400,00
1	1/15	340,00	340,00	5.060,00
2	2/15	680,00	1.020,00	4.380,00
3	3/15	1.020,00	2.040,00	3.360,00
4	4/15	1.360,00	3.400,00	2.000,00
5	5/15	1.700,00	5.100,00	300,00

Decrescentes: as taxas serão maiores no início, conforme demonstrado a seguir:
5/15; 4/15; 3/15; 2/15; 1/15

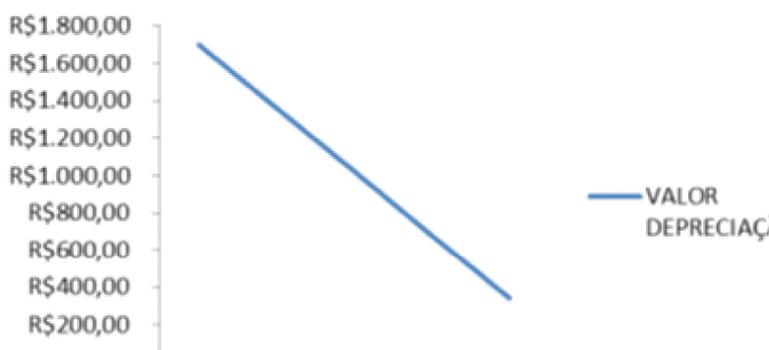
MÉTODO DE COLE (SOMA DOS DÍGITOS) DECRESCENTE

Valor do Bem: 5.400,00
Vida Útil: 5 A
Soma dos Dígitos: 15
Valor Residual: 300,00

Valor Depreciável = Valor do Bem - Valor Residual
Valor da Depreciação: (Valor Depreciável * Fração)

Lançto.	Fração	Valor de Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0		0,00	0,00	5.400,00
1	5/15	1.700,00	1.700,00	3.700,00
2	4/15	1.360,00	3.060,00	2.340,00
3	3/15	1.020,00	4.080,00	1.320,00
4	2/15	680,00	4.760,00	640,00
5	1/15	340,00	5.100,00	300,00

GRÁFICO - VALOR DEPRECIÇÃO MÉTODO SOMA DOS DÍGITOS (DECRESCENTE)



Método das unidades produzidas: O método das unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção.

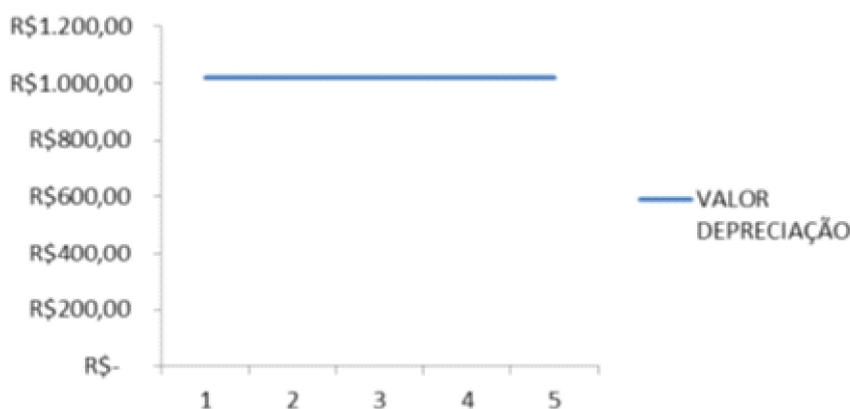
Simulação: uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das unidades produzidas. O valor bruto contábil é R\$ 5.400,00; foi determinado o valor residual de R\$ 300,00 e valor depreciável de R\$ 5.100,00. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção que é igual a 500 unidades, sendo 100 unidades ao ano, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 10%.



A seguir, tem-se a tabela com os cálculos realizados:

MÉTODO DAS UNIDADES PRODUZIDAS				
Valor do Bem: 5.400,00				
Vida Útil: 5 A				
Capacidade de Produção: 500				
Valor Residual: 300,00				
Valor Depreciável = Valor do Bem - Valor Residual				
Valor da Depreciação: (Valor Depreciável / Capacidade de Produção) * Fração				
Lançto.	Fração	Valor de Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0		0,00	0,00	5.400,00
1	100	1.020,00	1.020,00	4.380,00
2	100	1.020,00	2.040,00	3.360,00
3	100	1.020,00	3.060,00	2.340,00
4	100	1.020,00	4.080,00	1.320,00
5	100	1.020,00	5.100,00	300,00

GRÁFICO - VALOR DEPRECIÇÃO MÉTODO UNIDADES PRODUZIDAS



8- Procedimentos para o Controle Interno Fiscalizar as entidades do terceiro setor

Com base nos documentos da prestação de contas, nas visitas técnicas, nos relatórios da Comissão de Monitoramento e Avaliação e, sobretudo, nas auditorias "in loco", deve o controle interno atentar para o que segue:

- Analisar as justificativas para o não cumprimento das metas físicas, notadamente se a insuficiência superar os 20% (*obs.: de lembrar que o injustificado descumprimento operacional é causa do parecer irregular, nos termos do art. 72, III, "b", da Lei 13.019, de 2014*).
- Verificar se o excedente em certas metas não indica a necessidade de revisão no termo de ajuste com a entidade parceira.
- Entrevistar, por telefone ou pessoalmente, os usuários dos serviços prestados pela organização não governamental, para observar a efetividade da contratação.
Obs.: não basta cumprir metas físicas (eficácia), se o atendimento é de baixa qualidade, ou seja, não tem efetividade.
- Mediante agregação dos objetos de despesa (tipos de material, de serviços, de mão-de-obra), aferir se os itens de maior peso financeiro se compatibilizam com o tamanho e a natureza do atendimento operacional.



- Aferir o custo proporcional com pessoal da atividade-meio, nisso considerando descabidos percentuais maiores que 20%.
 - Na folha de pagamento da entidade parceira, verificar se os salários condizem com os de mercado e não superam o do Prefeito; examinar também os descontos consignados, os benefícios concedidos (*cesta-básica, vale-refeição, plano de saúde*), o pagamento de férias e outros direitos trabalhistas. Além disso, selecionar alguns nomes, depois verificando a existência dos respectivos atestados de frequência (*cartão ou livro de ponto*).
 - Apurar se a receita de aplicação financeira gira em torno de 1,5% da disponibilidade total (*Obs.: nisso considerando uma taxa mensal de 0,7% e que, do valor total, algo em torno de 25% é passível de aplicação financeira*).
 - Verificar se os encargos patronais foram devidamente recolhidos.

Obs.: várias têm sido as decisões judiciais no sentido de que o Poder Público possui responsabilidade solidária na respectiva inadimplência.
 - Com base em anteriores relatórios e pareceres do próprio controle interno, do Tribunal de Contas e da Comissão de Monitoramento e Avaliação verificar o atendimento de pretéritas advertências, recomendações e ressalvas.

Obs.: eis aqui bom rumo para o controle interno, conquanto anteriores fiscalizações, por certo, noticiaram irregularidades e desacertos que ainda se reiteram na gestão da ONG, ou seja, não foram sanadas. Esse cuidado evita duplicidade de trabalhos e a aleatoriedade das amostras.
 - Aferir se as compras e contratações foram precedidas de consistente pesquisa de preços.
 - Selecionar algumas aquisições de maior valor, no intento de apurar se o valor foi compatível com o de mercado.
 - Nas peças contábeis analíticas da ONG, selecionar algumas despesas para exame documental “*in loco*”, nisso priorizando montantes mais elevados, repetição do fornecedor e, claro, denúncias de desvio. A partir daí, adotar os seguintes procedimentos:
 - a. Verificar a compatibilidade da despesa com o objeto da parceria (ex.: na gestão da saúde, mostram-se, à priori, impróprios os gastos com hospedagem, anuidades de conselhos de medicina ou enfermagem, passagens aéreas, custeio de bolsas de estudo, assinatura de revistas não técnicas)

Obs.: o desvio de finalidade é um dos principais desacertos das entidades do terceiro setor; não raro, as sobras financeiras são dirigidas para outros objetivos das organizações não governamentais, divorciados, claro, do escopo da parceria.
 - b. Na documentação da despesa, observar a correta identificação e a adequada habilitação profissional dos funcionários que receberam bens, serviços e obras.

Obs.: de lembrar que tal recebimento é fase importantíssima na despesa bancada pelo dinheiro público; a obscura identificação do funcionário ou a recepção de materiais e serviços complexos por empregados não habilitados, tais falhas podem indicar superfaturamento, ou seja, recebimento de bens e serviços de qualidade inferior à historiada no comprovante fiscal.
 - c. Examinar a fidelidade da documentação comprobatória.

Obs.: a prática tem mostrado que, emitidos por empresas “de fachada”, notas fiscais e recibos “frios”, não raro, encartam-se na prestação de contas de organizações não governamentais. Sinalizam tal desvio os fatos que seguem:
- ♦ Comprovantes fiscais sem a correspondente prova de pagamento, quer a cópia do cheque nominativo ou a prova de transferência eletrônica (Internetbanking).
 - ♦ Comprovantes fiscais com data fora do período de validade do pacto de parceria.
 - ♦ Recibos de serviços que mal identificam o prestador (*não anotação do CNPJ, CPF, endereço, inscrição no INSS, ISS*);
 - ♦ Comprovantes sem o nome da entidade do terceiro setor;
 - ♦ Apresentando números sequenciais, as Notas Fiscais indicam que a empresa só fornece para a entidade, o que, claro, é forte indício de irregularidade.



- ♦ A sistemática aquisição de empresas distantes dos locais de suprimento;
- ♦ Históricos vagos, imprecisos, tais como “serviços de eletricidade” ou “manutenção geral”.

Observação: Em caso de dúvida, consultar site da Secretaria Estadual da Fazenda, para conferir se o nome do fornecedor coincide com o CNPJ e o ramo de atividade.

- d. Nos recibos de prestação de serviços, verificar a adequada retenção do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Serviços (ISS), exigindo da entidade as correspondentes guias de recolhimento.
- e. Investigar se a documentação fiscal também não comprova outros repasses governamentais.

Obs.: considerando que as peças originais permanecerão arquivadas na organização não governamental, a experiência tem revelado que algumas instituições inserem cópias dos mesmos documentos fiscais na prestação de contas de outros repasses públicos.

- Em contratos de gestão com organizações sociais (OS), verificar a real existência dos bens imóveis disponibilizados pela Administração Pública, bem assim os adquiridos com recursos públicos, vez que estes, regra geral e finda a parceria, serão incorporados ao patrimônio público.
- Considerando as cifras mais alentadas e a repetição de fornecedores, selecionar, nos demonstrativos contábeis analíticos, alguns pagamentos, depois observando, no extrato bancário, se aconteceram por intermédio de conta vinculada.
- Observar a consistência de estudos prévios que comprovam a vantagem econômica do trespasse a particular, relativamente à execução pelo próprio Município.
Obs.: o princípio da economicidade tem raiz constitucional (art. 70) e, claro, não faz cabimento descentralizar o serviço se é mais vantajosa a execução direta.
- Apurar o desfecho de representações e denúncias, feitos à Câmara de Vereadores, à imprensa ou aos órgãos oficiais
- Eventuais aditivos contratuais; repactuações de valores para equilíbrio financeiro; prorrogações de prazos, tudo isso deve ser muito bem verificado pelos controles, visto que são atos que, sabidamente, ensejam desvios e fraudes.
- Verificar a adequada contabilização dos atos e fatos contábeis.

9. Os tributos municipais

Antes de analisar quais são os tributos que o Município pode cobrar por conta própria, é necessário entender o que se entende por “tributo” de uma forma geral.

A palavra “tributo” tem sido empregada com diferentes significados. O tributo é o dinheiro que o contribuinte paga ao Estado por ser proprietário de um imóvel urbano ou por ter prestado serviços a outra pessoa; é também o dinheiro que o Estado recebe do contribuinte como contraprestação por um serviço público que lhe foi prestado. Também pode ser entendido como tributo o direito que o Estado tem de exigir do contribuinte o pagamento de uma quantia em razão da prática de um fato previsto em lei tributária como fato gerador; ou, por outro lado, esse dever que o contribuinte tem em favor do Estado também é tributo.

Observe-se que, dependendo do ponto de vista, é possível definir o tributo de diferentes maneiras. Entretanto, o que nos interessa, neste estudo, é verificar a definição que a própria legislação tributária adotou para esse termo.

A definição legal do tributo está prevista no art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66), abaixo transcrito:

Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

9.1. Espécies de tributos municipais



Para garantir que os entes federados tenham a possibilidade de arrecadar receita suficiente para custear as suas despesas, a Constituição Federal de 1988 atribuiu a cada ente federado a competência para cobrar determinados tributos. Especificamente para os Municípios, foi atribuída a competência para cobrar:

- I. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU (art. 156, inciso I da CF);
- II. Imposto sobre a transmissão inter vivos e onerosa de bens imóveis – ITBI (art. 156, inciso II da CF);
- III. Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS (art. 156, inciso III da CF);
- IV. Taxa sobre a prestação de serviço público específico e divisível prestado pelo Município (art. 145, inciso II da CF);
- V. Taxa em razão do exercício do poder de polícia pela administração municipal (art. 145, inciso II da CF);
- VI. Contribuição de melhoria em razão da valorização de imóveis decorrente de obra pública realizada com recursos municipais (art. 145, inciso III da CF);
- VII. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A da CF).

Observe-se, então, que os Municípios possuem competência para cobrar quatro espécies de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública).

9.2. Impostos

O imposto é uma espécie de tributo que tem em sua hipótese de incidência a previsão da ocorrência de um fato qualquer que pertença à esfera jurídica do contribuinte, e não a uma atuação estatal. Na criação de impostos, o legislador infraconstitucional elege alguns fatos que representam signos indicativos da capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas, tais como a renda e o patrimônio imobiliário.

O fato de o imposto ser um tributo pago pelo contribuinte ao Estado sem que essa prestação pecuniária esteja vinculada a uma contraprestação específica do Estado em benefício desse contribuinte caracteriza-o como tributo não-vinculado.

Portanto, o fato jurídico tributário previsto na hipótese de incidência de um imposto sempre será um comportamento do contribuinte ou uma situação jurídica em que esse contribuinte se encontra. Do primeiro caso, há o exemplo do ISS, cuja hipótese de incidência é o fato de uma pessoa prestar serviços a outra. Exemplifica o segundo caso o IPTU, que escolhe o fato de a pessoa ser proprietária de imóvel localizado na zona urbana de um Município como situação jurídica na qual o contribuinte se encontra e que o leva à obrigação de pagar o imposto.

A competência para a instituição e a cobrança de impostos foi repartida pela Constituição Federal entre os entes federados de acordo com a materialidade do fato a ser tributado. Assim, conforme disposto nos arts. 153 a 156 do texto constitucional, são impostos de competência:

- a) da União: imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II); imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza (IR); imposto sobre produtos industrializados (IPI); imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); imposto sobre propriedade territorial rural (ITR); imposto sobre grandes fortunas; impostos residuais e impostos extraordinários;
- b) dos Estados e do Distrito Federal: imposto sobre a transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); e imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA);



- c) dos Municípios e do Distrito Federal: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU); imposto sobre a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); e imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos os serviços de comunicação e os serviços de transporte interestadual e intermunicipal (ISS).

Observe-se que os Municípios podem cobrar apenas os três impostos mencionados acima. Significa dizer que, mesmo que seja publicada lei municipal prevendo a cobrança de um novo imposto sobre determinado fato que demonstre capacidade contributiva dos seus contribuintes, esse imposto será inconstitucional, porque os Municípios não têm competência para cobrá-los. Apenas a União pode cobrar um imposto diferente daquele que estiver elencado no texto constitucional (conforme previsão do art. 154 da Constituição Federal).

Como são somente esses três impostos que os Municípios podem cobrar (IPTU, ITBI e ISS), é importante analisar algumas regras gerais que devem ser observadas por todos os Municípios brasileiros na cobrança desses impostos.

9.2.1 O Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU)

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) está previsto no art. 156, inciso I da Constituição Federal e pode ser cobrado sobre a “*propriedade predial e territorial urbana*”. A competência para a cobrança desse imposto foi atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal.

Quando se fala na cobrança do IPTU, é importante ter clara a sua distinção com o Imposto Territorial Rural (ITR), que, conforme previsão do art. 153, inciso VI da Constituição Federal, pode ser cobrado pela União sobre a “*propriedade territorial rural*”. Ou seja, há uma clara divisão de competências para a tributação da propriedade imobiliária entre entes federados completamente diferentes: aos Municípios e ao Distrito Federal cabe apenas a competência para tributar a propriedade de imóveis localizados em sua zona urbana. Não podem, entretanto, cobrar imposto dos sujeitos que sejam proprietários de imóveis rurais, ainda que estes estejam localizados na sua zona rural, que faz parte do seu território, pois somente a União pode fazê-lo por meio da cobrança do ITR.

Assim, por exemplo, se o mesmo sujeito é proprietário de uma casa na zona urbana de um Município e também proprietário de uma fazenda na zona rural desse mesmo Município, deverá pagar IPTU a esse Município em razão da propriedade da casa e ITR à União em razão da propriedade da fazenda.

10. O Imposto sobre a transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI)

O ITBI é o imposto previsto no art. 156, inciso II da Constituição Federal, que pode ser cobrado sobre “a transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como de direitos a sua aquisição”. A competência tributária para a sua cobrança foi atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal.

O Município somente poderá cobrar ITBI sobre uma transmissão de bem imóvel ou de direito real se essa transmissão decorrer de um ato bilateral, realizado entre duas pessoas vivas, não decorrente, portanto, da morte do transmitente, e se ambas as partes envolvidas nesse ato receberam alguma vantagem econômica com essa transmissão, revelando a onerosidade do ato. Ou seja, ainda que a transmissão tenha se dado entre duas pessoas vivas, mas a parte que possuía o imóvel ou o direito real o transmitiu de forma gratuita, essa transmissão não poderá ser tributada pelo Município, pois se tratará de ato gratuito, tributável pelo Estado por meio do ITCMD.

A tabela abaixo resume a diferenciação dessas competências tributárias. Nela, não é mencionado o Distrito Federal, que, conforme previsão do art. 155, inciso I e do art. 156, inciso II da Constituição Federal, é competente para a tributação de ambos os tipos de transmissões, com a cobrança do ITBI, no caso de transmissão por ato inter vivos e oneroso, e do ITCMD, nas transmissões gratuitas ou por ato causa mortis.

11. O Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS ou ISSQN)



O ISS ou ISSQN é o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, cobrado pelos Municípios sobre as prestações de serviços de qualquer natureza. Está previsto no art. 156, inciso III da Constituição Federal.

Considerando-se que o texto constitucional fala na cobrança de imposto sobre “serviços de qualquer natureza”, é importante esclarecer que o ISS não incide sobre o serviço em si, mas sobre a prestação desse serviço realizada por uma pessoa (o prestador do serviço) em benefício de outra (o tomador desse serviço).

12. Taxas

Podemos afirmar que a taxa é um tributo cujo fato gerador não é um fato do contribuinte, como o é no caso do imposto, mas uma atuação do Estado em favor do contribuinte. É porque houve essa prestação estatal direcionada a determinado cidadão que esse cidadão deverá pagar a taxa ao Estado. Trata-se, portanto, de um tributo vinculado à atividade estatal.

Observe-se que, assim como no caso da contribuição de melhoria, todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) têm competência para instituir e cobrar esta espécie de tributo, porém apenas aquele ente federado que realizou a atividade pública, ou seja, a prestação estatal em favor do contribuinte é que poderá exigir-lhe o pagamento da taxa correspondente. Sendo assim, não é possível, por exemplo, que o Município cobre taxa pela utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte pela União, ou que os Estados-membros cobrem taxa pelo exercício de poder de polícia em razão da atividade fiscalizatória realizada por agentes municipais.

13. Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria é uma espécie de tributo que pode ser cobrado pelos entes federados dos proprietários de imóveis que foram valorizados em decorrência da realização de obra pública por esse ente. Ou seja, é um tributo cuja competência para instituição e cobrança foi atribuída a todos os entes federados, como se observa na redação do art. 145, inciso III da Constituição Federal, abaixo transcrito:

Pode-se afirmar que o fato gerador da contribuição de melhoria não é o simples fato da realização da obra pública, mas a ocorrência de valorização de imóvel particular decorrente da realização de obra pública. Ou seja, é a ocorrência de melhoria no imóvel do contribuinte, correspondente ao aumento do seu valor, que tenha decorrido do investimento de dinheiro público na realização de obra pública, que justifica a imposição de ônus tributário ao contribuinte, sob o título de contribuição de melhoria.

Nesse sentido, portanto, é possível afirmar que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado, porque pressupõe a atuação estatal, correspondente à realização de obra pública. Mas, além disso, o fato gerador da contribuição de melhoria depende da presença de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel do contribuinte.

14. Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública

A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública é outro tipo de contribuição que foi autorizada pela Emenda Constitucional nº 39, de 19/12/2002, que acrescentou o artigo 149-A à Constituição Federal, com a seguinte redação:

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

A partir dessa emenda constitucional, os Municípios passaram a instituir a cobrança dessa contribuição tendo como fundamento o custeio dos serviços de iluminação de vias, de logradouros e dos demais bens públicos, a instalação, a manutenção, o melhoramento e a expansão da rede de iluminação pública. O valor lançado e cobrado do contribuinte a título dessa contribuição geralmente é fixado em duas categorias: um valor para os consumidores residenciais e outro valor, um pouco maior, para os consumidores não-residenciais.