

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

**Adriana da Cruz Santos – dricruzsantos@gmail.com
MBA em Contabilidade e Direito Tributário
Instituto de Pós-Graduação - IPOG
Belo Horizonte, MG, 23/04/2018**

Resumo

A efetividade na gestão do ativo imobilizado é um dos quesitos para a excelência na gestão de uma entidade, fundamentalmente quando este representar fator preponderante na geração de receita. Em entidades de prestação de serviços, o ativo imobilizado pode não ser o cerne do foco da gestão justamente pela pequena expressividade no patrimônio. No entanto, empresas públicas que exercem atividades econômicas exclusivamente como prestadoras de serviços, que recebem subvenções governamentais para investimentos, a gestão efetiva do ativo imobilizado é essencial. Neste sentido, o objetivo desta pesquisa é analisar os impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado no que tange a observância NBC TG 27 (R4) – Ativo Imobilizado. A metodologia utilizada é descritiva quanto aos objetivos, bibliográfica quanto aos procedimentos e qualitativa quanto a abordagem. No estudo realizado constatou-se que a efetividade na gestão do ativo imobilizado impacta significativamente nos resultados econômico, financeiro e social da entidade, sendo essencial para continuidade da mesma e para atender a primazia da administração pública que é atender com qualidade as necessidades da nação.

Palavras-chave: Ativo Imobilizado. NBC TG 27 (R4). Empresa Pública. Gestão. Efetividade.

1. Introdução

No Brasil, é inegável que existem empresas públicas em que a gestão do ativo imobilizado não é uma das prioridades da administração, fato este evidenciado pelos casos de improbidade administrativa omitidos, denunciados e investigados pelos Tribunais de Contas, Polícia Federal e demais órgãos de fiscalização.

Verifica-se que nestas empresas o foco da gestão é o planejamento estratégico para obtenção de receitas, o marketing político, o aumento da abrangência no atendimento ao público com uma preocupação imensa em números representativos, entretanto a efetividade, a qualidade no atendimento à população é acentuadamente ignorada, tendo em vista a situação atual do país, no que se refere à saúde, educação, alimentação, segurança, etc., sendo evidente a necessidade de reduzir os gastos públicos.

Nessa conjuntura, a gestão efetiva do ativo imobilizado torna-se essencial, principalmente quando ele for expressivo no patrimônio da entidade, podendo ocasionar a economicidade e o crescimento dos resultados, além de garantir a continuidade dos negócios.

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

O objeto desta pesquisa é o ativo imobilizado de uma empresa pública, com fins econômicos, atuante exclusivamente no setor de prestação de serviços, que recebe subvenções governamentais para investimentos em bens tangíveis de uso próprio ou para terceiros – fins sociais, tributada pelas regras do Lucro Real, do Pis/Cofins não-cumulativos e do ISSQN, que possui imunidade tributária para o ICMS e que está obrigada ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

Pretende-se analisar os impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado, em observância às normas aplicáveis à empresa pública, em especial a NBC TG 27 (R4) – Ativo Imobilizado.

2. Referencial teórico

2.1 Empresa pública

A empresa pública integra a administração indireta federal desde o DL nº 200/1967, caracterizando-se como pessoa jurídica de direito privado e criada pelo Estado com a finalidade de domínio econômico, conforme estabelece o art. 5º, II:

[...] entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por Lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito.

A CF/88, inciso XIX do art. 37, estendeu a estrutura organizacional do DL nº 200/1967 a toda administração pública brasileira, ou seja, às autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas. A partir de então a administração pública dividiu-se em administração direta e indireta.

A EC nº 19/1998, segundo Alexandrino & Paulo (2014:33), “modificou substancialmente a redação do inciso XIX do art. 37 da CF/88”, pois ele estabeleceu “duas diferentes sistemáticas de criação para as pessoas jurídicas integrantes da administração indireta”, conforme enunciado:

XIX – somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à Lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação;

A empresa pública é, portanto, instituída pelo poder público mediante autorização em lei específica, com personalidade jurídica de direito privado, com capital exclusivamente público, com patrimônio próprio e com fins econômicos. Seus atos constitutivos são registrados sob a responsabilidade da autoridade competente do órgão a que esteja vinculada administrativamente.

Integra a administração pública indireta, entretanto possui autonomia administrativa, havendo somente vinculação com o ente instituidor.

Sujeita-se ao “[...] regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários” conforme o inciso II do art. 173 da CF/88, e não pode “[...] gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”, § 2º do mesmo artigo.

Esta exploração direta da atividade econômica pelo Estado através da criação de empresa pública “só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em Lei.” (caput do art. 173 da CF/88).

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

O estatuto jurídico da empresa pública é uma Lei ordinária editada pela União e obrigatória para todos os entes federados, visando disciplinar, conforme o art. 173, § 1º, incisos I, II, III e IV da CF/88, quanto ao regime jurídico, função social, licitação e contratação de obras, serviços, compras, alienações, constituição e o funcionamento dos conselho administrativo e fiscal, os mandatos, avaliação de desempenho e a responsabilidade de seus administradores.

O art. 6º da Lei nº 10.303/2016 impõe regras aplicáveis ao estatuto da empresa pública no que se refere a “governança corporativa, de transparência e de estruturas, práticas de gestão de riscos e de controle interno, composição da administração e, havendo acionistas, mecanismos para sua proteção, todos constantes desta lei”.

A empresa pública é uma entidade de natureza ambivalente, pois embora atue como pessoa jurídica de direito privado, não atua integralmente sob a gestão do direito privado, estando obrigada também as regras e princípios de direito público, inclusive no que tange a continuidade dos serviços públicos e ao controle administrativo. Se submetem a preceitos de direito público expressos na CF/88, ou em leis administrativas, desde que, nesse caso, sejam derivados de normas constitucionais explícitas e implícitas.

2.2 Princípios da administração pública

Os princípios da administração pública são imprescindíveis para nortear os agentes públicos no exercício de suas funções administrativas. Os princípios que mais se destacam em importância estão expressos no caput do art. 37 da CF/88 após redação dada pela EC nº 19/1998: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.”

Necessário ressaltar que estes princípios não são os únicos, havendo referência de outros em Leis diversas e específicas.

O princípio da legalidade institui que somente a lei determina a atuação da administração, ou seja, ela deve fazer somente o que a lei permitir, limitando assim o poder dos agentes públicos e dando maior segurança aos indivíduos. Este princípio é expresso também no art. 5º, inciso II da CF/88 “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de Lei”.

O princípio da impessoalidade determina que a administração deve ater-se a interesses públicos e não privados, ou seja, agir de modo a não beneficiar indivíduos, tratando-os de forma equânime.

O princípio da moralidade estabelece que a administração deve agir conforme critérios de “padrões éticos de probidade, decoro e boa fé”, redação dada pelo inciso IV, art. 2º, Lei nº 9.784/ 1999. Este princípio complementa e efetiva o princípio da legalidade, pois o administrador embora tenha um dever moral da ação, este é limitado pela legalidade do ato e atenção aos fins sociais, considerando-se que nem o que é lícito é ético.

O princípio da publicidade indica a transparência dos atos administrativo mediante a publicação no diário oficial, condição que o valida para que possa produzir efeitos, tornando-o eficaz. O acesso às informações está garantido pela CF/88, art. 5º, inciso XXXIII:

todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da Lei, sob

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

A Lei nº 12.527/2011 também assegura acesso à essas informações públicas.

O princípio da Eficiência foi instituído pela EC 19/98, representando uma mudança de paradigmas na Administração pública, dentre as quais pode-se elencar a instituição de reserva percentual para cargos comissionados; teto máximo para subsídios; critérios diferenciados de remuneração, admissão e demissão, flexibilização da estabilidade do servidor público, com a insuficiência de desempenho podendo ser punida até com perda de cargo e outras.

2.3 Ativo imobilizado

A empresa pública, pessoa jurídica de direito privado, conforme abordado anteriormente, está sujeita também às normas das empresas privadas, inclusive as contábeis.

A Lei 6.404/1976 – Lei das Sociedades por Ações faz alusão ao ativo imobilizado, entre os quais destaca-se a definição do mesmo:

os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Nesta definição se enquadra também as construções em andamento referentes a bens móveis ou imóveis, melhoramentos ou benfeitorias.

Em 2005 foi instituído o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC pela resolução Conselho Federal de Contabilidade n° 1.055/05, idealizado a partir da união de esforços, objetivos e estudo da ABRASCA, APIMEC, BM&FBOVESPA, CFC, IBRACON e FIPECAFI, visando a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, International Financial Reporting Standards – IFRS, que trata da padronização mundial das normas contábeis, efetivada através da emissão dos pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações contábeis.

A partir da emissão dos CPCs, os órgãos reguladores emitem suas normas próprias, uniformizando assim o processo de produção de normas. O Conselho Federal Contabilidade é um desses órgão reguladores, sendo responsável, portanto, pela emissão da Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Geral - NBC TC, convergentes com as normas emitidas pelo International Accounting Standards - IAS.

Nesse contexto, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu a NBC TG 27 (R4) – Ativo Imobilizado – CPC 27, correlacionada a norma International Accounting Standards IAS - 16 Property, Plant and Equipment instituída pela International Accounting Standards, um dos objetos desta pesquisa.

O CPC Pronunciamento Conceitual – R1 define Ativo como um dos elementos diretamente relacionados com a posição patrimonial da entidade, sendo um recurso controlado por esta como resultado de eventos passados, do qual é provável que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade ou da entidade, e que apresenta custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade (representação fidedigna - completa, neutra e livre de erro) e com materialidade (informação cuja omissão ou divulgação distorcida influencie nas decisões).

Os parágrafos seguintes demonstram os principais pontos tratados pela NBC TG 27 (R4) – Ativo Imobilizado – CPC 27.

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

Ativo imobilizado é um item tangível (corpóreo) mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos, que se espera utilizar por mais de um período (vida útil) e que sejam destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Seguem as nomenclaturas utilizadas no estudo do ativo imobilizado:

- Classe: agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações, a exemplo de móveis, equipamentos, máquinas, veículos, edifícios, terrenos e outros;
- Custo: montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outro recurso dado para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outras normas, como, por exemplo, a NBC TG 10 – Pagamento Baseado em Ações.
- Depreciação: alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil.
- Perda por redução ao valor recuperável: valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.
- Planta portadora é uma planta viva que: é utilizada na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas; é cultivada para produzir frutos por mais de um período; e tem uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata.
- Valor contábil: reconhecido após a dedução da depreciação e da perda por redução ao valor recuperável acumuladas.
- Valor depreciável: custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.
- Valor específico para a entidade (valor em uso): valor presente dos fluxos de caixa que a entidade espera obter com o uso contínuo de um ativo e com a alienação ao final da sua vida útil ou incorrer para a liquidação de um passivo.
- Valor justo: preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.
- Valor recuperável: maior valor entre o valor justo menos os custos de venda de um ativo e seu valor em uso.
- Valor residual: valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil;
- Vida útil é: o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

O valor atribuído ao ativo imobilizado inclui custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir o item ou os custos incorridos posteriormente (custos subsequentes) para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção ao mesmo, desde que atendidos os critérios para reconhecimento do Ativo. Os custos com manutenção periódica não compõem o custo do ativo imobilizado e são apropriados como despesa.

A exemplo, cita-se um imóvel cujo direito legal é da entidade. Para que seja reconhecido como ativo imobilizado é necessário que a entidade controle os benefícios econômicos que são esperados que fluam dessa propriedade, caso contrário não poderá ser classificado neste grupo. Sendo assim, os direitos legais são insuficientes para determinar a existência de um ativo. (CPC Pronunciamento Conceitual – R1).

Em resumo compõem os custos de aquisição:

Preço de aquisição

(+) Impostos de importação e impostos não recuperáveis

(+) Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar

(+) Estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado.

Exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- custos de benefícios aos empregados decorrentes da construção ou aquisição de um item do ativo imobilizado (custos tal qual a NBC TG 33 – Benefícios a Empregados);

- custos de preparação do local;

- custos de frete e manuseio (para recebimento e instalação);

- custos de instalação e montagem;

- custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente;

honorários profissionais.

Não são custos de um item do ativo imobilizado:

- custos de abertura de nova instalação;

- custos administrativos e outros custos indiretos;

- custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (propaganda e outras atividades promocionais);

- custos de transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento).

O custo do ativo imobilizado é o preço à vista na data do reconhecimento, se o prazo de pagamento exceder os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros, a menos que seja passível de capitalização. Há situações em que os encargos financeiros de empréstimo tomado para sua construção são adicionados ao custo, conforme CPC 20 – Custos de Empréstimos, mas não no momento inicial, e sim durante o processo de sua construção.

O custo do ativo imobilizado adquirido por permuta é o valor justo, a não ser que essa mensuração seja impossível, quando prevalece o valor contábil do ativo cedido.

No caso de subvenção governamental recebida na forma de ativo imobilizado o custo é o valor justo, a não ser que seja impossível a obtenção desse valor, quando um valor nominal é utilizado. A apropriação ao resultado dessa subvenção se dará conforme as respectivas

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

depreciações, amortizações ou exaustões. É necessário ressaltar que enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo imobilizado poderá ser uma conta retificadora desse ativo.

Nas operações de leasing (NBC TG 06 - Operações de Arrendamento Mercantil) referente a bens, temos:

- Leasing Operacional: tratamento contábil e fiscal de um aluguel, onde o bem será devolvido ao arrendatário, no final do contrato.
- Leasing Financeiro: o bem ao final do contrato fica pertencendo ao arrendatário, a operação será considerada como financiamento de bens, portanto classificada como imobilizado.

Quando a opção pelo método de reavaliação for permitida por lei, a entidade pode optar por ela como sua política contábil e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos imobilizados e de forma consistente ao longo do tempo.

O método de depreciação utilizado deve refletir o padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros do ativo a que se refere. O método e as premissas que levam ao cálculo da depreciação precisam ser acompanhados ao longo da vida útil do ativo e provocar os necessários ajustes (CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. 9). Cada componente de um item com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente. A depreciação é efetuada mesmo quando o valor justo do ativo esteja temporariamente excedendo seu valor contábil e deve ser reconhecida no resultado a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo. Ela cessa quando o ativo é desativado por baixa de qualquer natureza ou transferência para ativo não circulante mantido para venda (CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada), ou para estoque, mas não cessa por ociosidade.

Anualmente deverá ser avaliada a necessidade de reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável do ativo (CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos). A frequência das reavaliações, depende das mudanças dos valores justos do ativo imobilizado que está sendo reavaliado. Quando o valor justo de um ativo reavaliado difere materialmente do seu valor contábil, exige-se nova reavaliação. Alguns itens sofrem mudanças voláteis e significativas no valor justo, necessitando, portanto, de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias para itens que não sofrem mudanças significativas no valor justo. Em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos.

O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, segundo a NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

O valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado: por ocasião de sua alienação ou substituição; quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação; quando transferido para outro grupo de contas. A venda de ativos imobilizados não deve ser reconhecida como integrante das receitas de vendas da entidade.

Ativos que estão sujeitas a reformas, revisões e outros custos relevantes não anuais devem ser depreciados pela sua vida útil econômica específica, e os gastos com suas reformas

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

e revisões são ativados para depreciação pela sua vida útil econômica futura, conforme Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão, Passivo e Ativo Contingentes.

Devem ser divulgados os critérios de contabilização do imobilizado, métodos, vidas úteis e taxas de depreciação, valor contábil bruto e líquido, bem como a conciliação entre esses valores contábeis inicial e final (adições, baixas, reavaliações, depreciações contabilizadas no resultado e contabilizadas no custo de outro ativo, perdas por impairment, reversão de perdas, variações cambiais em certas circunstâncias. Há, portanto, a obrigatoriedade da nota explicativa sobre a mutação do valor contábil do ativo imobilizado.

Devem também ser divulgadas as restrições dadas por garantias tais como hipotecas, alienação fiduciária e outras, por compromissos advindos da aquisição, por indenizações por parte de terceiros, bem como devem ser destacados os ativos adquiridos por meio de arrendamento mercantil.

Devem também ser divulgadas as mudanças nas estimativas que tenham efeito no resultado corrente ou em resultados futuros e sugerem-se divulgações sobre ativos que estejam temporariamente ociosos, totalmente depreciados, mas ainda em uso, valor justo do imobilizado quando materialmente diferente do valor contábil e outras informações relevantes para o completo entendimento do usuário a respeito desse grupo de contas

Não são classificados como ativo imobilizado:

- (a) itens do ativo imobilizado classificados como mantidos para venda (NBC TG 31);
- (b) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola que não sejam plantas portadoras, exceto aos produtos dessas plantas portadoras (NBC TG 29);
- (c) reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação (NBC TG sobre Exploração e Avaliação de Recursos Minerais);
- (d) direitos sobre jazidas e reservas minerais tais como petróleo, gás natural, carvão mineral, dolomita e recursos não renováveis semelhantes.

Contudo, são reconhecidos como ativo imobilizado os itens utilizados para desenvolver ou manter os ativos descritos nas alíneas (b) a (d).

2.4 Gestão do ativo imobilizado

A gestão de empresas públicas baseia-se em normas, princípios – os quais citamos anteriormente, e instruções que norteiam sua administração, ademais está sujeita à prestação de contas, conforme preceitua o art. 70 da CF/88:

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

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela EC nº EC/1998).

Recomenda-se que na estrutura administrativa da empresa pública deva constar um setor específico para a gestão do ativo imobilizado, com pessoas especializadas, que detenham expertise neste assunto, no que se refere às normas contábeis, fiscais e outras aplicáveis ao imobilizado, e que compreendam todo o processo operacional do setor e seu vínculo com os demais, bem como importância e o impacto desta gestão no sistema organizacional. É necessário salientar da importância da nomeação de um responsável pela gestão do setor, para coordenada todas as atividades.

O setor responsável pela gestão controla toda a movimentação de bens da unidade administrativa, ou seja, a entrada, guarda, transferência, distribuição, baixa, conserto, reposição, arquivamento de documentos e outras atividades afins.

Todos os bens possuem um código evidenciado através de etiquetagem com afixação de plaqueta, etiqueta, chip e outros.

A constância no acompanhamento do estado de conservação dos bens é sinônimo de economia, avaliada pelo custo benefício de consertar, reformar, restaurar, reaproveitar peças, substituir parcial ou integralmente os bens.

O inventário físico dos bens permite verificar a existência de cada bem, localizar a respectiva unidade administrativa, controlar a prestação de contas dos responsáveis e atender às exigências legais, além de contribuir para a regularização de inconsistências e atualização da escrituração dos bens. Segundo Barbosa (2013) a doutrina consagra alguns tipos usuais para a administração pública:

- (a) analítico (ou periódico) conforme art. 96, Lei nº 4.320 - realizado por uma anualmente e por uma comissão de empregados (empresa pública é regida pela CLT);
- (b) inicial – quando da criação de um setor;
- (c) de transferência – quando da troca de gestores ou chefias de uma determinada unidade administrativa;
- (d) especial – quando da prestação de contas em casos especiais, a exemplo a prestação de contas em razão da utilização de recursos de transferências voluntárias.

A escrituração dos bens deve estar sempre atualizada, em consonância com a legislação vigente, e em condições de disponibilizar informações assertivas para a tomada de decisão pelos administradores públicos.

Os atos e fatos administrativos relacionados ao imobilizado devem ser fiscalizados e os responsáveis devem prestar contas quanto aos aspectos legais. Na ciência de qualquer irregularidade acerca do cumprimento das normas, o administrador público deverá fazer uma denúncia para abertura de sindicância.

Garantir a eficiência e eficácia na gestão do ativo imobilizado exige um exímio trabalho de controle, fiscalização e prestação de contas.

CHIAVENATO (1994, p. 70) ensina que a organização deve ser analisada simultaneamente sob a ótica da eficácia e da eficiência: eficácia é (...) alcance dos resultados, enquanto eficiência é (...) utilização dos recursos nesse processo. (...) A eficiência é uma relação entre custos e benefícios. Assim, a eficiência está voltada para a melhor maneira pela qual as coisas devem ser feitas ou executadas (métodos), a fim de que os recursos sejam aplicados da forma mais racional possível (...).

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

Drucker propôs o julgamento do desempenho de um administrador através dos critérios gêmeos de eficácia – capacidade de fazer as coisas ‘certas’ – e eficiência – a capacidade de fazer as coisas ‘certo’. Desses dois critérios, pelo que sugere Drucker, a eficácia é o mais importante, já que nenhum nível de eficiência, por maior que seja, irá compensar a escolha dos objetivos errados. (STONER E FREEAN, 1995. p. 136),

A efetividade é mais abrangente que a eficiência e a eficácia, pois indica se o alcance do resultado trouxe melhoria no processo.

Segundo TORRES (2004) a efetividade é o mais complexa que a eficiência e a eficácia, pois seu principal objeto é averiguar a real necessidade e oportunidade de determinadas ações, evidenciado, inclusive os prós e contras das mesmas.

“Essa averiguação da necessidade e oportunidade deve ser a mais democrática, transparente e responsável possível, buscando sintonizar e sensibilizar a população para a implementação das políticas públicas. Este conceito não se relaciona estritamente com a ideia de eficiência, que tem uma conotação econômica muito forte, haja vista que nada mais impróprio para a administração pública do que fazer com eficiência o que simplesmente não precisa ser feito” (TORRES, 2004, p. 175)

A eficiência, eficácia e efetividade obrigam o administrador público à melhor utilização dos recursos públicos. A eficiência é representada pela melhor utilização dos recursos materiais e pessoal para atingir um objetivo, quando este ocorre afirma-se que houve eficácia, e a efetividade demonstra se o objetivo trouxe benefício para as pessoas.

A efetividade na gestão do ativo imobilizado, exige não somente o cumprimento de normas e o controle dos bens públicos de modo eficiente e eficaz, mas também que os recursos investidos no imobilizado estejam trazendo melhoria para o público interno e externo, no que se refere aos resultados econômico, financeiro e social.

2.5 Benefícios fiscais do ativo imobilizado

A empresa pública em questão está submetida à tributação pelo IRPJ e CSLL e suas receitas estão sujeitas a não-cumulatividade para o Pis/Cofins, conseqüentemente a utilização de bens do ativo imobilizado em suas atividades operacionais propicia a economicidade (art. 70, CF/88) tributária, mediante benefícios fiscais demonstrados abaixo:

I - Dedutibilidade na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL:

(a) os encargos de depreciação (despesas), conforme o art. nº 305, do Decreto 3.000/1999;

(b) o custo da aquisição poderá ser deduzido como despesa operacional se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$1.200,00 ou vida útil não superior a um ano para as entidades que optarem pela Lei nº 12.973/2014, as que não optarem permanece o valor de R\$326,61;

(c) os juros e outros encargos quando incorridos, associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificados como ativo imobilizado, devendo ser adicionados quando o respectivo ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa. (art. 17, parágrafo 1º, alínea b, 3º, da Lei nº 12.973/2014).

(d) as perdas decorrentes de baixa de bens em virtude de terem se tornado imprestáveis ou obsoletos ou terem caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata (art. 43 e § único da lei nº 12.973/2014).

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

II - Dedutibilidade de créditos de PIS (1,65%) e Cofins (7,6%):

(a) créditos calculados sobre o valor dos encargos de depreciação de “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”, conforme art. 3º, inciso VI, da Lei 10.833/2003.

(b) os “créditos calculados sobre o valor do custo de aquisição ou construção dos bens arrendados proporcionalmente ao valor de cada contraprestação” (operações de leasing financeiro), conforme art. 57, parágrafo único, da Lei 12.973/2014.

III - Compensação de Prejuízos Fiscais – Lucro Real:

(a) Prejuízos decorrentes de alienação de itens do Ativo Imobilizado, conforme art. 43 e § único da lei nº 12.973/2014 e art. 15 da Lei nº 9.065/1995:

Art. 43 Os prejuízos decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda, poderão ser compensados, nos períodos de apuração subsequentes ao de sua apuração, somente com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos em virtude de terem se tornado imprestáveis ou obsoletos ou terem caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata. (art. 43 e § único da lei nº 12.973/2014)

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. (art. 15 da Lei nº 9.065/1995).

IV - Dedutibilidade na apuração da base de cálculo da CSLL

(a) Prejuízos decorrentes de alienação de itens do Ativo Imobilizado podem ser integralmente compensados com lucros operacionais ou não-operacionais, no próprio ou nos exercícios subsequentes, para fins de base de cálculo da CSLL.

2.6 Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado

A não efetividade na gestão do imobilizado, ocasionada por erro ou dolo dos empregados, no que tange o cumprimento das obrigações legais ocasionam impactos significativos nas informações contábeis e tributárias da empresa pública.

Dada a complexidade do setor de ativo imobilizado, serão apontadas somente algumas inconsistências, as consideradas mais relevantes:

- o responsável não tem conhecimento prévio e sistêmico acerca do planejamento da entidade, inclusive no que se refere à aquisição de bens, alienação, orçamento, plano de trabalho e licitação, prejudicando significativamente a gestão.
- pessoas não especializadas atuantes no setor;
- recebimento intempestivo de documentos para escrituração;
- classificação incorreta de bens;
- erros de depreciação;
- ausência de impairment;
- desaparecimento de bens;

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

- ausência de etiquetas de codificação dos bens;
- não recebimento de documentos;
- recebimento de documentos incompletos;
- falta de emissão de nota fiscal para acobertar a movimentação dos bens;
- ausência de responsável pela segurança dos estoques de bens a serem movimentados;
- ausência de local para armazenagem de bens estocados;
- e outros.

As inconsistências apontadas ocasionam o descumprimento das normas contábeis, em especial a NBC TG 27 – Ativo Imobilizado, objeto da pesquisa, afetando diretamente o relatório contábil-financeiro da empresa pública, que é composto pelo: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado e Notas Explicativas; além de interferir em relatório auxiliares.

Informações omissas ou errôneas afetam a qualidade da informação contábil, no que se refere à relevância, materialidade, representação fidedigna, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade, compreensibilidade.

A desqualificação destas informações evidencia ausência de efetividade, prejudicando a análise de todos os usuários: gestores da entidade, conselho fiscal, conselho técnico administrativo, usuários externos (governo e sociedade). Podendo interferir significativamente na tomada de decisão e na elaboração de orçamento pela empresa pública e pelo órgão a que ela está vinculada. Ademais pode implicar em notificação do Tribunal de Tontas e outros órgãos fiscalizadores, como a Receita Federal.

Na esfera tributária, informações inidôneas afetam a apuração tributária – lucro real, CSSL, PIS, COFINS – podendo ocasionar erros nos valores a pagar ou a compensar.

Além da apuração, a empresa pública deve cumprir as obrigações acessórias através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED:

- Escrituração Contábil Digital – ECD;
- Escrituração Contábil Fiscal – ECF
- EFD Contribuições
- EFD Reinf
- eSocial
- Nota fiscal eletrônica – NFe

A transmissão de informações inidôneas às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, coloca a entidade numa situação de insegurança, possibilitando que ela seja notificada e obrigada ao pagamento de multas.

3. Metodologia

Segundo Beuren (2008) a metodologia utilizada é descritiva quanto aos objetivos, bibliográfica quanto aos procedimentos e qualitativa quanto a abordagem.

A pesquisa é descritiva porque ela evidencia variáveis relevantes limitadas pela observação e análise da NBC TG 27 – Ativo Imobilizado, legislação, gestão e características específicas de uma empresa pública.

ESPECIALIZE

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

Quanto aos objetivos é bibliográfica, pois durante o desenvolvimento da pesquisa foram utilizados referenciais teóricos publicados, destacando-se pesquisa eletrônica de legislações e normativos, livros e autores com trabalhos vinculados ao tema,

É qualitativa porque tem o propósito de compreender e explicar os fatores que interferem nas informações contábeis e tributárias.

Na presente pesquisa, inicialmente é realizada uma fundamentação teórica com conceitos e definições das principais características de uma empresa pública, suas normas e ambivalência entre o direito público e privado.

Em seguida são abordados os princípios mais relevantes da administração pública, que norteiam a atuação dos agentes públicos e os principais tópicos acerca do Ativo Imobilizado, em especial a NBC TG 27 (R4) – Ativo Imobilizado.

Posteriormente é realizada uma elucidação acerca da gestão do ativo imobilizado, dos benefícios fiscais e os impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade da gestão do imobilizado no que tange a observância NBC TG 27 (R4) – Ativo Imobilizado, e sequencialmente as considerações finais.

4. Considerações finais

A efetividade na gestão do ativo imobilizado propõe diretrizes desafiadoras para os agentes públicos, levando-os a uma reflexão acerca de condutas técnicas, éticas e políticas, arraigada ao cumprimento dos princípios da administração pública, das normas contábeis e outras normas aplicáveis à empresa pública.

Identificar as reais necessidades e oportunidades de ações, garante o aumento de resultados qualitativos e econômicos, imprescindíveis para o melhor desempenho de uma empresa pública, contribuindo assim com o maior beneficiário que é a sociedade.

5. Lista de abreviaturas

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BM&FBOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DL	Decreto-Lei
EC	Emenda Constitucional.
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

6. Referências

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 22 ed. São Paulo: Método, 2014.

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

BARBOSA, Diogo Duarte. **Manual de Controle Patrimonial**. 1.ed. Brasília: Gestão Pública Editora e Treinamentos Sociedade Ltda. - EPP, 2013.

BEUREN, Ilse Maria, (Org. e Colab.); LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimeire Alves de Bona (Colab). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2008. V.3.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1988 de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08 jan. 2018.

_____. **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em: 08 jan. 2018.

_____. **Decreto nº 3000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 05 mar. 2018.

_____. **Emenda Constitucional nº 19**, de 04 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm>. Acesso em: 08 jan. 2018.

_____. **Lei nº 6.404**, de 04 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 03 fev. 2018.

_____. **Lei nº 9.065**, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9065.htm>. Acesso em: 07 mar. 2018.

_____. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 07 mar. 2018.

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

_____. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm>. Acesso em: 07 mar. 2018.

_____. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 07 mar. 2018.

_____. **Lei nº 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2 do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº-11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm>. Acesso em: 08 jan. 2018.

_____. **Lei nº 12.973**, 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm>. Acesso em: 07 mar. 2018.

_____. **Lei nº 13.303**, de 30 de junho de 2016. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/Lei/113303.htm>. Acesso em: 15 dez. 2017.

ESPECIALIZE

Impactos contábeis e tributários decorrentes da não efetividade na gestão do ativo imobilizado de uma empresa pública

Dezembro/2018

CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos humanos na Empresa: pessoas, organizações e sistemas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FIPECAFI; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a Todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2010

MACHADO, Costa. (Ed. Manole). n/a et al. 2013. **Constituição Federal Interpretada, artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. São Paulo: Manole, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade, NBC TG Geral, Normas Completas**. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

STONER, James A. F. e FREEMAN, R. Edward. **Administração**. Rio de Janeiro: PrenticeHall, 1995. p. 136-239.

TORRES, M. D. F. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004. p. 175.