

NOTA TÉCNICA Nº 23/2018

Brasília, 11 de setembro de 2018.

ÁREA: Contabilidade Pública
TÍTULO: Procedimentos Contábeis de Depreciação e Reavaliação de Bens Móveis e Imóveis

REFERÊNCIAS:

Lei nº 4.320/1964

Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP

Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)

NBC T SP – Estrutura Conceitual

Considerando que entre os bens que fazem parte do patrimônio público municipal estão aqueles utilizados na execução dos serviços administrativos e serviços públicos em geral (como por exemplo, mesas e cadeiras de um hospital público ou uma escola pública municipal), conhecidos como bens de uso administrativo, classificados contabilmente como Ativo Imobilizado,

Considerando que os bens do Ativo Imobilizado podem ser classificados em bens móveis (aqueles 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, como por exemplo mesas e cadeiras) e bens imóveis (compreendem os bens vinculados ao terreno (solo) que não podem ser retirados sem destruição ou danos, como por exemplo edificações,

Considerando que a lei 4.320/64 já previa a necessidade de haver registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração,

Considerando que de acordo com o PIPCP os procedimentos referentes ao ativo imobilizado devem guardar relação com a integração entre os sistemas de gestão patrimonial e o sistema contábil,

Considerando que quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada ficam sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período,

Considerando que ao se depararam com bens usados de valor irrisório e que nunca foram depreciados, antes de ser aplicado o procedimento da depreciação os gestores municipais devem providenciar que esses bens sejam novamente avaliados (reavaliação), para estimar uma nova vida útil e o seu valor justo ou recuperável,

Considerando que de acordo com o disposto na NBC T SP – Estrutura Conceitual as estimativas de depreciação podem afetar a fidedignidade da representação da informação,

Esclarecemos:

- I. Antes de aplicar os procedimentos contábeis relacionados à depreciação e reavaliação de bens móveis e imóveis de uso, os gestores municipais devem seguir o seguinte fluxo:
 - a. Primeiramente, deve ser realizado levantamento físico dos bens, identificando quando cada bem foi colocado em uso, sua localização, vida útil, enfim, o bem deve ser identificado qualitativamente e quantitativamente;
 - b. De posse do inventário físico, deve ser realizada a conferência com o registro contábil, para verificar se os bens que estão localizados fisicamente estão registrados na contabilidade (veja os relatórios e balanços analíticos patrimoniais gerados pelos programas contábeis, e, se for necessário, levante os empenhos emitidos no elemento 41) e vice-versa;
 - c. Caso haja algum bem registrado na contabilidade mas que não conste do inventário, deve ser aberto um processo para apuração de responsabilidade e, oportunamente, efetuar a baixa do bem;
 - d. Caso o problema seja o contrário (o bem existe fisicamente, mas não está registrado na contabilidade), deve-se abrir um processo administrativo para avaliar o que aconteceu e, se for o caso, solicitar um laudo de avaliação para que o registro contábil seja efetuado;
 - e. No caso dos bens devidamente identificados e registrados, mas que não tenham mais valor de uso ou de venda (inservíveis), devem ser baixados como perda diretamente em conta de resultado, ou, providenciada a sua doação, tendo como base um laudo de avaliação ou documento de doação que sinalize essas características (documento hábil).

Com uma carteira de imobilizado devidamente identificada fisicamente e registrada contabilmente, a gestão municipal está apta a implementar os demais procedimentos contemplados no PIPCP.

PROCEDIMENTO CONTÁBIL DA DEPRECIÇÃO

- II. O procedimento contábil da depreciação consiste na redução do valor dos bens tangíveis (que têm existência física), em função do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência (ultrapassado tecnologicamente).
- III. São sujeitos à depreciação **apenas os bens tangíveis utilizados na atividade operacional do Município**, a exemplo de edifícios e construções (a partir da conclusão ou início de utilização, destacando-se o valor da edificação do valor do terreno), computadores, móveis (mesas, cadeiras, armários, etc.), veículos e máquinas e equipamentos.
- IV. Por outro lado, **não são depreciáveis** os terrenos rurais e urbanos, os bens móveis de natureza cultural (obras de artes e antiguidades), os bens de uso com vida útil considerada tecnicamente indeterminada e os animais que se destinam à exposição e à preservação.
- V. É importante ressaltar que **o bem só poderá ser depreciado a partir da data em que for instalado ou posto em serviço**.

Base de cálculo e taxas aplicadas

- VI. No caso do bem novo, a base de cálculo da depreciação será o valor da nota fiscal (empenho). Nesse valor também devem ser adicionados os gastos necessários para colocar o bem em uso na forma pretendida pela administração (despesas com frete e instalação, softwares que são parte integrante do bem, entre outros).
- VII. Sobre esse valor será aplicada uma taxa de depreciação correspondente ao tempo de vida útil do bem, que pode variar de entidade para entidade, dependendo das condições em que o bem será usado. Também deve ser definido se esse bem apresentará valor residual ao final da sua vida útil, para então estabelecer a alíquota de depreciação a ser aplicada.
- VIII. O **valor residual** é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzido os gastos esperados por sua venda. Exemplo:

	Em R\$
Valor da nota fiscal (empenho)	14.000,00
(-) Valor residual	1.400,00
Base de Cálculo da Depreciação	12.600,00

Determinação da vida útil econômica

- IX. Para estimar a vida útil ou o período de uso de um ativo, os seguintes fatores devem ser considerados:
 - (a) a capacidade de geração de benefícios futuros;

- (b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- (c) a obsolescência tecnológica;
- (d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

A Secretaria do Tesouro Nacional definiu a seguinte tabela de vida útil e valor residual a serem considerados no âmbito do Governo Federal, cujo modelo pode ser aplicado pelos entes municipais:

Bem	Vida Útil	Valor Residual
Aparelhos e Equipamentos de Comunicação	10 anos	20%
Aparelhos e Utensílios Domésticos	10 anos	10%
Equipamento de Proteção, Segurança e Socorro	10 anos	10%
Máquinas e Equipamentos Gráficos	15 anos	10%
Equipamentos para Áudio, Vídeo e Foto	10 anos	10%
Máquinas, Utensílios e Equipamentos Diversos	10 anos	10%
Equipamentos de Processamento de Dados	5 anos	10%
Máquinas, Instalações e Utensílios de Escritório	10 anos	10%
Equipamentos Hidráulicos e Elétricos	10 anos	10%
Mobiliário em Geral	10 anos	10%
Veículos Diversos	15 anos	10%
Acessórios para Automóveis (duração superior 1 ano)	5 anos	10%

Fonte: STN

- X. A recomendação é que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo sejam revisados, pelo menos, ao final de cada exercício financeiro. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.
- XI. A **depreciação de um ativo cessa quando o mesmo é baixado ou transferido do imobilizado**. Todavia, essa depreciação não cessa pelo fato de o ativo tornar-se obsoleto ou ser retirado temporariamente de operação, a não ser que esteja totalmente depreciado.

Métodos de depreciação

- XII. O método de depreciação deve refletir os benefícios esperados do ativo de acordo com seu padrão de consumo. Entre os métodos que podem ser aplicados, destacam-se:
 - *Método linear*: considera que o bem será usado de forma constante durante toda a sua vida útil, e que não haverá mudança no valor residual;
 - *Método das unidades produzidas*: reduz o valor do bem com base na expectativa de produção;

- *Método dos saldos decrescentes*: considera que o bem produzirá mais quando novo, decrescendo seu valor até o final da vida útil.

Normalmente, os bens em uso na atividade operacional de um Município apresentam um padrão de consumo uniforme, razão pela qual se recomenda o uso do método linear, de fácil aplicação, onde são fixadas taxas constantes de depreciação ao longo do tempo de vida útil, conforme exemplo a seguir:

Exemplo: registro contábil da depreciação de bem novo

Bem	Valor de Aquisição	Vida Útil	Taxa de Depreciação
Mobiliário novo	R\$ 12.000,00	10 anos ou 120 meses	10% ao ano ou 120 meses R\$ 12.000,00:120 meses = R\$ 100,00

<i>Registro da depreciação mensal</i>	D – VPD – Depreciação (conta de resultado)	100,00
	C – Depreciação Acumulada (conta redutora de ativo)	100,00

Bens usados

- XIII. Durante o período de transição para adoção dos novos padrões, será muito comum os gestores municipais depararem-se com bens usados, com valor irrisório e sem nunca terem passado pelo processo de depreciação. **A recomendação é que antes de ser aplicado o procedimento da depreciação esse bem passe por um laudo de avaliação**, para estimar uma nova vida útil e o seu valor justo ou recuperável.
- XIV. Por outro lado, qualquer melhoria que contribua para o aumento da vida útil de um bem classificado no ativo imobilizado, incrementando a sua capacidade produtiva ou que envolva gasto significativo, deve ter seus valores incorporados a esse bem, alterando-se, conseqüentemente, a base de cálculo da depreciação.

Bens totalmente depreciados

- XVI. Quando a depreciação acumulada atingir 100% do valor do bem, mesmo estando esse bem ainda em uso, a depreciação não será mais calculada, permanecendo o valor original do bem e a respectiva depreciação acumulada nos registros contábeis até que o bem seja alienado, doado, trocado ou quando não mais fizer parte do patrimônio. Para compreender o registro relativo à baixa de um bem totalmente depreciado, observe o exemplo a seguir.

Exemplo: Registro da baixa de bem totalmente depreciado

Ativo	Valor de Aquisição	Depreciação Acumulada
Bem	R\$ 12.000,00	R\$ 12.000,00

<i>Registro da baixa de bem totalmente depreciado.</i>	D - Depreciação Acumulada (conta redutora de ativo)	12.000,00
	C – Bem (conta de ativo)	12.000,00

- XVII. Existe a possibilidade de que o bem totalmente depreciado continue gerando benefícios econômicos ou sociais para o Município, neste caso, o bem deve passar pelo procedimento da reavaliação, sendo estabelecido no laudo de avaliação a nova vida útil e o novo valor que será tomado como base do cálculo de depreciação.

PROCEDIMENTO CONTÁBIL DA REAVALIAÇÃO

- XV. O procedimento contábil da reavaliação tem como papel preservar o conceito de uso e o Princípio da Continuidade das atividades operacionais da entidade, por isso somente os bens móveis e imóveis de uso, portanto, registrados no Ativo Imobilizado, serão reavaliados.
- XVI. Caso os gestores Municipais venham a se deparar com bens usados de valor irrisório e que nunca foram depreciados, é recomendado que antes de ser aplicado o procedimento da depreciação esse bem seja novamente avaliado, para estimar uma nova vida útil e o seu valor justo ou recuperável.
- XVII. O valor da reavaliação é a diferença entre o valor contábil líquido do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico. O valor contábil líquido pode ser entendido como o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.
- XVIII. O valor de mercado, por sua vez, refere-se ao valor que a entidade despenderia para repor esse Ativo, considerando-se uma negociação normal entre partes independentes, sem favorecimentos e isentas de outros interesses, devendo esse valor considerar o preço à vista de reposição do Ativo, contemplando as condições de uso em que o bem se encontra, conforme exemplo a seguir:

	Em R\$
Valor histórico do bem	36.000,00
Depreciação acumulada	(32.000,00)
Valor contábil líquido	4.000,00
Novo valor do bem segundo laudo	16.000,00
Valor de reavaliação	12.000,00

- XIX. A NBC T 16.10 – *Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público* esclarece que na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do Ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas.
- XX. As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos (NBC T 16.10):
- anualmente*, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
 - a cada quatro anos*, para as demais contas ou grupos de contas.
- XXI. A contabilização da reavaliação deverá ser efetuada com base em laudo fundamentado que indique os critérios de avaliação e os elementos de comparação adotados. A reavaliação deve observar o Princípio da Continuidade, ou seja, considerar a efetiva possibilidade de recuperação dos Ativos em avaliação pelo seu uso.
- XXII. Segundo orientação da STN, para se proceder à reavaliação deve ser formada uma comissão de no mínimo três servidores. Esses deverão elaborar o laudo de avaliação, que deve conter, ao menos, as seguintes informações:
- Documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado;
 - Identificação contábil do bem;
 - Critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
 - Vida útil remanescente do bem;
 - Data de avaliação
- XXIII. Registra-se que após a reavaliação, a depreciação do bem passa a ser calculada sobre o novo valor, considerando-se a vida útil econômica remanescente indicada no laudo de avaliação. Para compreender o registro contábil da reavaliação, observe o exemplo a seguir.

Exemplo: registro contábil da reavaliação

Situação do bem antes do laudo		Situação do bem apresentada no laudo	
Valor histórico	80.000,00	Novo valor do bem	90.000,00
Depreciação acumulada	(20.000,00)	Tempo de vida remanescente	20 anos
Valor contábil líquido	60.000,00		

Resultado da Reavaliação	
Valor da nova avaliação	90.000,00
Valor contábil líquido	<u>60.000,00</u>
Valor a ser reavaliado	30.000,00

XXIV. A prática contábil recomenda que primeiro se elimine o valor da depreciação acumulada (R\$ 20.000,00) em contrapartida ao valor registrado para o bem, para que se obtenha o seu valor contábil líquido (R\$ 60.000,00).

<i>Eliminação da depreciação acumulada do bem.</i>	D – Depreciação Acumulada (conta redutora de ativo)	20.000,00
	C – Bem (conta de ativo)	20.000,00

- Para apurar o valor reavaliado, parte-se do novo valor do bem apresentado pelo laudo (R\$ 90.000,00) deduzido do valor contábil líquido (R\$ 60.000,00), sendo a diferença o valor a ser reavaliado (R\$ 30.000,00). O valor de R\$ 30.000,00 será então debitado na mesma conta edifícios, tendo como contrapartida uma conta de reserva de reavaliação (patrimônio líquido), passando então a conta edifícios a apresentar o valor de R\$ 90.000,00:

<i>Registro da Reavaliação.</i>	D – Bem (conta de ativo)	30.000,00
	C – Reserva de Reavaliação (conta de patrimônio líquido)	30.000,00

- O valor de R\$ 90.000,00 passa a ser a nova base de cálculo da depreciação, que será efetuada com base no tempo de vida útil remanescente do bem (20 anos), representando uma parcela anual de R\$ 4.500,00 ou R\$ 375,00 mensais (método linear).

Contabilidade Pública/CNM
 Contabilidade.municipal@cnm.org.br
 (61) 2101-6070