MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

PARTE III – PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios

Válido a partir do exercício de 2013

Portaria STN nº 437/2012

5ª edição

Brasília
2012

03.00.00

Procedimentos Contábeis Específicos

MINISTRO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOIRO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA
Gilvan da Silva Dantas

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADORA DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Selene Peres Peres Nunes

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

EQUIPE TÉCNICA
Antonio Firmino da Silva Neto
Arthur Lucas Gordo de Sousa
Bruno Ramos Mangualde
Henrique Ferreira Souza Carneiro

Informações – STN:
Fone: (61) 3412-3011
Fax: (61) 3412-1459
Correio Eletrônico: cconf.df.stn@fazenda.gov.br
Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

Índice

03.00.00 PARTE 3 – PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS.....	2
03.01.00 FUNDEB	6
03.01.01 INTRODUÇÃO	6
03.01.02 CARACTERÍSTICAS	6
03.01.02.01 Composição Financeira	6
03.01.02.02 Natureza do Fundeb.....	8
03.01.03 DESTINAÇÃO DE RECURSOS	8
03.01.04 DISTRIBUIÇÃO DE RECURSOS	8
03.01.05 APLICAÇÃO DOS RECURSOS	9
03.01.06 CONTABILIZAÇÃO	12
03.01.06.01 Procedimentos Contábeis.....	12
03.01.06.02 Rendimentos de Aplicações Financeiras	15
03.01.06.03 Implantação do Fundeb	16
03.02.00 PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPP).....	17
03.02.01 INTRODUÇÃO	17
03.02.01.01 Definição	17
03.02.01.02 Contratação	18
03.02.01.03 Tipos.....	18
03.02.01.04 Objetos.....	19
03.02.01.05 Procedimentos Para Contratação	19
03.02.01.06 Vedações à Contratação	19
03.02.01.07 Garantias Concedidas Pelo Parceiro Público.....	19
03.02.01.08 Riscos.....	20
03.02.01.09 Limitações	22
03.02.02 ASPECTOS ECONÔMICO-CONTÁBEIS DAS PPP	22
03.02.02.01 Essência Econômica	22
03.02.02.02 Experiência Internacional em PPP.....	23
03.02.02.03 Riscos Relevantes Para Definir a Essência Econômica	25
03.02.03 CONTABILIZAÇÃO DOS CONTRATOS DE PPP.....	28
03.02.03.01 Provisão para riscos decorrentes de PPP	29
03.02.03.02 Formalização dos Contratos de PPP.....	31
03.02.03.03 Execução dos Contratos de PPP	32
03.02.04 QUADRO COMPARATIVO DOS DIFERENTES PASSIVOS EXISTENTES EM CONTRATOS DE PPP	35
03.02.05 EXEMPLOS ILUSTRATIVOS	35
03.03.00 OPERAÇÕES DE CRÉDITO	48
03.03.01 INTRODUÇÃO	39
03.03.01.01 Conceito de Operação de Crédito.....	39
03.03.01.02 Limites e Exigências Legais.....	40
03.03.01.03 O Papel da Contabilidade.....	43
03.03.01.04 Contas e Lançamentos Contábeis Utilizados.....	45
03.03.02 OPERAÇÕES DE CRÉDITO MOBILIÁRIAS.....	46
03.03.02.01 Aspectos Importantes da Legislação sobre Dívida Pública Mobiliária	46
03.03.02.02 Contratação da Operação de Crédito.....	47
03.03.02.03 Emissão dos Títulos como Fato Orçamentário.....	48
03.03.02.04 Apropriação dos Encargos ao longo do período	48
03.03.02.05 Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo para Curto Prazo)	48
03.03.02.06 Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos	49
03.03.02.07 Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos.....	50
03.03.02.08 Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização	50
03.03.02.09 Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização.....	62

03.03.02.10 Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente ao Resgate de Títulos	51
03.03.03 OPERAÇÕES DE CRÉDITO CONTRATUAIS	51
03.03.03.01 Abertura de crédito (mútuo financeiro).....	52
03.03.03.02 Aquisições financiadas de bens e arrendamento mercantil financeiro	60
03.03.03.03 Recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços	88
03.03.03.04 Assunção, reconhecimento e confissão de dívidas	93
03.03.03.05 Assunção, sem autorização orçamentária, de obrigação para pagamento a posteriori de bens e serviços.....	95
03.03.03.06 Parcelamento de dívidas.....	96
03.04.00 REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS).....	97
03.04.01 INTRODUÇÃO	97
03.04.02 CONTABILIZAÇÃO.....	98
03.04.02.01 Contribuição Patronal.....	98
03.04.02.02 Contribuição do Servidor	99
03.04.02.03 Contribuições Patronais Recolhidas Fora do Prazo ao RPPS.....	100
03.04.02.04 Transferências Previdenciárias	102
03.04.02.05 Pagamento de Benefícios Previdenciários	106
03.04.02.06 Compensação Previdenciária.....	108
03.04.02.07 Equilíbrio Orçamentário.....	110
03.04.02.08 Outros registros contábeis de receitas do RPPS.....	111
03.05.00 DÍVIDA ATIVA	112
03.05.01 INTRODUÇÃO	112
03.05.01.01 Conceitos básicos	112
03.05.01.02 Base legal.....	114
03.05.01.03 Competência para inscrição no governo federal	116
03.05.01.04 Presunção de certeza e liquidez e inscrição de dívida ativa.....	118
03.05.01.05 Formas de recebimento	119
03.05.01.06 Normas de contabilidade aplicáveis ao registro da dívida ativa	120
03.05.02 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS	123
03.05.02.01 Procedimento de registro individualizado	124
03.05.02.02 Procedimento de registro global.....	131
03.05.03 DÍVIDA ATIVA DE CURTO PRAZO	131
03.05.04 ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, JUROS, MULTAS/ENCARGOS	133
03.05.05 BAIXA DA DÍVIDA ATIVA INSCRITA.....	133
03.05.06 RPPS – REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL	135
03.05.07 DESPESAS RELACIONADAS À DÍVIDA ATIVA	135
03.05.08 RECEBIMENTOS DE DÍVIDA ATIVA EM BENS OU DIREITOS	135
03.05.09 PARCELAMENTO DE DÍVIDA ATIVA	136
03.05.10 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.....	136
03.05.11 COBRANÇA DE DÍVIDA ATIVA	137
03.05.12 RESOLUÇÃO SENADO FEDERAL 33 DE 13 DE JULHO DE 2006.	137
03.05.13 AJUSTE DA DÍVIDA ATIVA A VALOR RECUPERÁVEL.....	139
03.05.13.01 Conceito	139
03.05.13.02 Normas gerais para a constituição da conta de ajuste	140
03.05.13.03 Responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste	141
03.05.13.04 Forma de Mensuração do ajuste de perdas.....	141
03.05.15 FORMALIDADES ESSENCIAIS À CONSTITUIÇÃO E INSCRIÇÃO DO CRÉDITO	155
03.06.00 PRECATÓRIOS	157
03.06.01 INTRODUÇÃO	157
03.06.02 CONTABILIZAÇÃO DOS PRINCIPAIS FATOS RELACIONADOS A PRECATÓRIOS – REGIME ESPECIAL	158
03.06.02.01 Ente devedor não pertencente a mesma esfera do Tribunal de Justiça.....	159
03.06.02.02 Ente devedor pertencente a mesma esfera do Tribunal de Justiça.....	161
03.06.03 ASPECTOS RELEVANTES NA CONTABILIZAÇÃO DE PRECATÓRIOS	161

<i>03.06.03.01 Rendimentos decorrentes de aplicações financeiras dos recursos disponibilizados na conta especial</i>	<i>161</i>
<i>03.06.03.02 Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).....</i>	<i>163</i>
<i>03.06.03.03 Constituição de provisão para precatórios</i>	<i>164</i>
03.07.00 CONSÓRCIOS PÚBLICOS.....	166
03.07.01 INTRODUÇÃO	166
03.07.02 ASPECTOS LEGAIS.....	166
03.07.03 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS	168
<i>03.07.03.01 Lei orçamentária do Ente consorciado.....</i>	<i>168</i>
<i>03.07.03.02 Recebimento pelo consórcio público.....</i>	<i>169</i>
<i>03.07.03.03 Orçamento do consórcio público.....</i>	<i>170</i>

03.01.00 FUNDEB

03.01.01 INTRODUÇÃO

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb - é um fundo de natureza contábil, instituído pela Emenda Constitucional n.º 53/2006, e regulamentado pela Medida Provisória 339/2006, de 28 de dezembro do mesmo ano, convertida na Lei nº 11.494/2007, sendo iniciada a sua implantação em 1º de janeiro de 2007. Essa implantação foi realizada de forma gradual, alcançando a plenitude em 2009, sendo que o fundo está funcionando com todo o universo de alunos da educação básica pública presencial no âmbito dos estados e municípios e os percentuais de receitas que o compõem terão alcançado o patamar de 20% de contribuição.

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, 25% das receitas dos impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios se encontram vinculados à Educação. Com a Emenda Constitucional nº 14/1996, cerca de 60% desses recursos da educação passaram a ser subvinculados ao Ensino Fundamental (60% de 25% = 15% dos impostos e transferências), sendo que parte dessa subvinculação de 15% passava pelo Fundef, cuja partilha dos recursos, entre o Governo Estadual e seus municípios, tinha como base o número de alunos do Ensino Fundamental atendidos em cada rede de ensino.

Com a Emenda Constitucional nº 53/2006, a subvinculação das receitas de alguns impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios passaram para 20% e sua utilização foi ampliada para toda a Educação Básica, por meio do Fundeb, que promove a distribuição dos recursos com base no número de alunos da educação básica pública, de acordo com dados do último censo escolar, e são computados os alunos matriculados nos respectivos âmbitos de atuação prioritária (art. 211 da Constituição Federal). Ou seja, os Municípios receberão os recursos do Fundeb com base no número de alunos da Educação Infantil e do Ensino Fundamental e os Estados com base nos alunos do Ensino Fundamental e Médio. Da mesma forma, a aplicação desses recursos, pelos gestores estaduais e municipais, deve ser direcionada levando-se em consideração a responsabilidade constitucional que delimita a atuação dos Estados e Municípios em relação à educação básica. No caso do Distrito Federal, entretanto, essa regra é adaptada à especificidade prevista no Parágrafo Único, art. 10 da LDB (Lei nº 9.394/1996), que estabelece a responsabilidade do Governo Distrital em relação a toda a educação básica.

03.01.02 CARACTERÍSTICAS

03.01.02.01 COMPOSIÇÃO FINANCEIRA

O fundo é composto, na quase totalidade, por recursos dos próprios Estados, Distrito Federal e Municípios, e é constituído de:

Contribuição de Estados, DF e Municípios, de:

⇒ 16,66 % em 2007; 18,33 % em 2008 e 20 % desde 2009, sobre:

- Fundo de Participação dos Estados – FPE;

- Fundo de Participação dos Municípios – FPM (alínea b do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal);
- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS;
- Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações – IPIexp; e
- Desoneração de Exportações (LC 87/1996).

⇒ 6,66 % no 1º em 2007; 13,33 % em 2008 e 20 % desde 2009, sobre:

- Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD;
- Imposto sobre Propriedade Veículos Automotores – IPVA; e
- Quota Parte de 50% do Imposto Territorial Rural devida aos Municípios – ITR.
- Receitas da dívida ativa e de juros e multas, incidentes sobre as fontes acima relacionadas.

Além desses recursos, ainda compõe o Fundeb, a título de complementação, uma parcela de recursos federais, sempre que, no âmbito de cada estado, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente.

A complementação da União está definida em, no mínimo:

- 2,0 bilhões de reais em 2007;
- 3,0 bilhões de reais em 2008;
- 4,5 bilhões de reais em 2009; e
- 10% do valor total do fundo a partir de 2010.

Segue quadro esquemático com a composição dos recursos do Fundeb:

FINANCIAMENTO DO FUNDEB				
UNIÃO	EXERCÍCIO			
	2007	2008	2009	2010 - 2020
Complementação ao FUNDEB : a União complementar os recursos dos fundos sempre que, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente.	R\$ 2 bilhões	R\$ 3 bilhões	R\$ 4,5 bilhões	10% do total dos recursos de impostos e transferências constitucionais destinados ao Fundeb
ESTADOS				
-ICMS				
-Desoneração ICMS (LC 87/96)				
-FPE				
- Cota-Parte IPI Exportação				
-ITCD				
-IPVA				
	16,66%	18,33 %	20 %	20 %
	6,66%	13,33 %	20 %	20 %
MUNICÍPIOS				
-Cota-Parte ICMS				
-FPM				
-Desoneração ICMS (LC 87/96)				
-Cota-Parte IPI Exportação				
- Cota-Parte ITR				
- Cota-Parte IPVA				
	16,66%	18,33 %	20 %	20 %
	6,66%	13,33 %	20 %	20 %

03.01.02.02 NATUREZA DO FUNDEB

O Fundeb não é considerado federal, estadual, nem municipal, por se tratar de um fundo de natureza contábil, formado com recursos provenientes das três esferas de governo e pelo fato de a arrecadação e distribuição dos recursos que o formam serem realizadas pela União e pelos Estados, com a participação do Banco do Brasil, como agente financeiro do fundo. Além disso, os créditos dos seus recursos são realizados automaticamente em favor dos Estados e Municípios de forma igualitária, com base no número de alunos. Esses aspectos do Fundeb o revestem de peculiaridades que transcendem sua simples caracterização como Federal, Estadual ou Municipal. Assim, dependendo do ponto de vista, o fundo tem seu vínculo com a esfera federal (a União participa da composição e distribuição dos recursos), a estadual (os Estados participam da composição, da distribuição, do recebimento e da aplicação final dos recursos) e a municipal (os Municípios participam da composição, do recebimento e da aplicação final dos recursos).

É importante destacar, no entanto, que a sua instituição é estadual, conforme prevê a Emenda Constitucional nº 53, de 19/12/2006, como segue:

“Art. 1º. É instituído, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, um fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - Fundeb, de natureza contábil, nos termos do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.”

03.01.03 DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Os recursos do Fundeb destinam-se ao financiamento de ações de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública, independentemente da modalidade em que o ensino é oferecido (regular, especial ou de jovens e adultos), da sua duração (Ensino Fundamental de oito ou de nove anos), da idade dos alunos (crianças, jovens ou adultos), do turno de atendimento (matutino e/ou vespertino ou noturno) e da localização da escola (zona urbana, zona rural, área indígena ou quilombola), observando-se os respectivos âmbitos de atuação prioritária dos Estados e Municípios, conforme estabelecido nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição:

“§ 2º Os Municípios atuarão prioritariamente no Ensino Fundamental e na Educação Infantil. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)”

§ 3º Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no Ensino Fundamental e médio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996).”

03.01.04 DISTRIBUIÇÃO DE RECURSOS

A distribuição dos recursos do fundo ocorre com base no número de alunos da educação básica pública, de acordo com dados do último censo escolar, sendo computados os alunos matriculados nos respectivos âmbitos de atuação prioritária, conforme art. 211 da Constituição Federal. Ou seja, os Municípios receberão os recursos do Fundeb com base no número de alunos da Educação Infantil e do Ensino Fundamental e os Estados com base no número de alunos do Ensino Fundamental e Médio, observada a seguinte escala de inclusão:

Alunos do Ensino Fundamental regular e especial considerados:

- 100% desde de 2007.

Alunos da Educação Infantil, Ensino Médio e educação de jovens e adultos - EJA considerados:

- 33,33% em 2007; 66,66% em 2008 e 100% desde 2009.

O cálculo para a distribuição dos recursos de complementação da União é realizado em 4 (quatro) etapas subsequentes:

1) cálculo do valor anual por aluno do fundo, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, obtido pela razão entre o total de recursos de cada fundo e o número de matrículas presenciais efetivas nos âmbitos de atuação prioritária (§§ 2o e 3o do art. 211 da Constituição Federal), multiplicado pelos fatores de ponderações aplicáveis;

2) Dedução da parcela da complementação da União de que trata o art. 7º da Lei – até 10% para financiamento de programas direcionados à melhoria da qualidade da educação básica.

3) distribuição da complementação da União, conforme os seguintes procedimentos:

- i. ordenação decrescente dos valores anuais por aluno obtidos nos fundos de cada Estado e do Distrito Federal;
- ii. complementação do último fundo até que seu valor anual por aluno se iguale ao valor anual por aluno do fundo imediatamente superior;
- iii. uma vez equalizados os valores anuais por aluno dos fundos, conforme operação II, a complementação da União será distribuída a esses 2 (dois) fundos até que seu valor anual por aluno se iguale ao valor anual por aluno do fundo imediatamente superior;
- iv. as operações II e III são repetidas tantas vezes quantas forem necessárias até que a complementação da União tenha sido integralmente distribuída, de forma que o valor anual mínimo por aluno resulte definido nacionalmente em função dessa complementação;

4) verificação, em cada Estado e no Distrito Federal, da observância do disposto no § 1º do art. 32 (valor por aluno no Ensino Fundamental não pode ser inferior ao antigo Fundef) e no art. 11 (percentual de até 15% de apropriação dos recursos do fundo para educação de jovens e adultos) da lei, procedendo-se aos eventuais ajustes em cada fundo.

03.01.05 APLICAÇÃO DOS RECURSOS

Na Emenda Constitucional n.º 53/2006 e em sua regulamentação houve maior preocupação em detalhar mecanismos eminentemente operacionais, que causavam divergências de entendimento durante a vigência do Fundef. Um exemplo disso refere-se às despesas em que podem ser aplicadas as receitas dos fundos. A lei que regulamentou o Fundef estabelecia que os

recursos devessem ser aplicados na “manutenção e desenvolvimento do Ensino Fundamental público, e na valorização do seu magistério”.

Na regulamentação do Fundeb se expressa, com clareza, que os recursos deverão ser aplicados na forma do artigo 70 da LDB (art. 21 da Lei nº 11.494/2007), sendo proibidos os gastos citados no art. 71 da LDB (art. 23).

Quanto à parcela destinada à valorização do profissional do magistério, compreendida aquela que será utilizada para pagamento de salários e outras vantagens, pairavam dúvidas sobre quais seriam os profissionais do magistério, sobre a possibilidade de estender as vantagens a profissionais alheios ao quadro de efetivos e, finalmente, sobre a utilização desta fonte para fazer face às folhas de pagamento de professores aposentados.

A Lei nº 11.494/2007 trata dessas questões em seu art. 22:

“Pelo menos sessenta por cento dos recursos anuais totais dos fundos serão destinados ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública.

Parágrafo único: Para os devidos fins do disposto no caput, considera-se:

I – remuneração: o total de pagamentos devidos aos profissionais do magistério da educação, em decorrência do efetivo exercício em cargo, emprego ou função, integrantes da estrutura, quadro ou tabela de servidores do Estado, Distrito Federal ou Município, conforme o caso, inclusive os encargos sociais incidentes;

II – profissionais do magistério da educação: docentes, profissionais que oferecem suporte pedagógico direto ao exercício da docência, incluindo-se direção ou administração escolar, planejamento, inspeção, supervisão, orientação educacional e coordenação pedagógica; e

III – efetivo exercício: atuação efetiva no desempenho das atividades de magistério previstas no inciso II, associada à sua regular vinculação contratual, temporária ou estatutária, com o ente governamental que o remunera, não sendo descaracterizado por eventuais afastamentos temporários previstos em lei, com ônus para o empregador, que não impliquem rompimento da relação jurídica existente.”

Com essa medida, o legislador:

1. Admite a inclusão de profissionais contratados temporariamente;
2. Define remuneração como sendo o total de pagamentos efetuados aos profissionais, incluindo-se os encargos sociais;
3. Expressa a proibição da utilização desta verba para pagamento de inativos.

É extremamente importante tecermos alguns comentários sobre a utilização dos recursos do Fundeb. Em primeiro lugar, a LDB define o que constitui ou não manutenção e desenvolvimento do ensino, devendo ser observado pelos gestores do Fundeb, sob o prisma da educação básica, como segue:

“Art. 70. Considerar-se-ão como de manutenção e desenvolvimento do ensino as despesas realizadas com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis, compreendendo as que se destinam a:

I - remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação;

II - aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino;

III - uso e manutenção de bens e serviços vinculados ao ensino;

IV - levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas visando precipuamente ao aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino;

V - realização de atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino;

VI - concessão de bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas;

VII - amortização e custeio de operações de crédito destinadas a atender ao disposto nos incisos deste artigo;

VIII - aquisição de material didático-escolar e manutenção de programas de transporte escolar.

Art. 71. Não constituirão despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino aquelas realizadas com:

I - pesquisa, quando não vinculada às instituições de ensino, ou, quando efetivada fora dos sistemas de ensino, que não vise, precipuamente, ao aprimoramento de sua qualidade ou à sua expansão;

II - subvenção a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial, desportivo ou cultural;

III - formação de quadros especiais para a administração pública, sejam militares ou civis, inclusive diplomáticos;

IV - programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica, e outras formas de assistência social;

V - obras de infra-estrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar;

VI - pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino.”

Ainda, os recursos do fundo devem ser totalmente utilizados durante o exercício em que forem creditados, admitindo-se que eventual saldo (não comprometido) possa ser utilizado no primeiro trimestre do exercício subsequente, mediante abertura de crédito adicional, desde que não ultrapasse 5% do valor recebido durante o exercício, incluído aí o valor relativo à complementação da União.

Tendo em vista a obrigatoriedade de utilizar os recursos do fundo dentro do exercício em que forem creditados, levando-se ainda em consideração que os recursos são distribuídos com base em estatísticas que apontam o valor mínimo necessário por aluno para que o objetivo do fundo

seja alcançado dentro do exercício financeiro, não é recomendável o comprometimento do orçamento do ano seguinte com despesas realizadas sem recursos disponíveis.

03.01.06 CONTABILIZAÇÃO

03.01.06.01 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

As receitas que compõem a base de cálculo do Fundeb deverão ser registradas contabilmente pelos seus valores brutos, em seus respectivos códigos de variações patrimoniais aumentativas, no momento do fato gerador da receita tributária. De acordo com a estrutura do Plano de Contas aplicado ao Setor Público, os impostos são registrados no grupo de contas “Variação Patrimonial Aumentativa - Impostos”, desde que a competência para arrecadação seja do ente federativo, devendo ser observado o detalhamento específico da conta. As transferências são registradas no grupo de contas “Variação Patrimonial Aumentativa - Transferências Intergovernamentais”, devendo ser observado o devido detalhamento da conta contábil.

No momento do recebimento do tributo ou transferência, além do registro da entrada do disponível, ocorre a contabilização da conta de receita orçamentária, na classe de Controles da Execução do Planejamento e Orçamento, cuja natureza de receita deve ser informada como detalhamento da conta contábil ou com uso do conta-corrente.

Os valores percentuais deduzidos da arrecadação das receitas e aqueles retidos automaticamente das transferências, ambos destinados à formação do Fundeb, são registrados em conta contábil de variação patrimonial diminutiva, acompanhados de dedução parcial da receita orçamentária realizada no valor da parcela deduzida.

A operacionalização das deduções das receitas orçamentárias é descrita na Parte I deste Manual – Procedimentos Contábeis Orçamentários. A contabilização dos créditos dos impostos e transferências que compõem a base de cálculo do Fundeb e das respectivas deduções para a formação dos fundos, é demonstrada nos quadros que seguem:

Origem das Receitas	Entes Beneficiários	Tipo de Receitas	Registros contábeis (natureza de informação patrimonial e orçamentária)
UNIÃO	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Cotas-parte do FPE, FPM, ITR, IPI-Exportação e Desoneração do ICMS (LC nº. 87/1996 - Lei Kandir).	<u>Pelo reconhecimento do crédito</u> D 1.1.2.5.3.xx.xx Créditos de Transferências a Receber – Inter OFSS – União-----100% C 4.5.2.1.3.xx.xx Transf. Constitucionais e legais de receita – Inter OFSS - União-----100% <u>Pela transferência</u> D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) ----- 100% C 1.1.2.5.3.xx.xx Créditos de Transferências a Receber – Inter OFSS - União -----100% D 3.5.2.2.4.xx.xx Transf. ao Fundeb – Inter OFSS – Estado ----- 20% C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) ----- 20% D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 100% C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada ----- 100% D 6.2.1.3.x.xx.xx * Deduções da Receita Realizada ---- 20% C 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 20%

Origem das Receitas	Entes Beneficiários	Tipo de Receitas	Registros contábeis (natureza de informação patrimonial e orçamentária)
ESTADOS	ESTADOS	Imposto s/ Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Bens e Direitos ICMS IPVA	<u>Pelo reconhecimento do crédito</u> D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber-----100% C 4.1.1.x.x.xx.xx VPA – Impostos -----100% <u>Pela arrecadação</u> D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) -----100% C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber -----100% D 3.5.2.2.4.xx.xx Transf. ao Fundeb – Inter OFSS – Estado -- ----- 20% C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) ----- 20% D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 100% C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada ----- 100% D 6.2.1.3.x.xx.xx * Deduções da Receita Realizada ----- 20% C 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 20%

Origem das Receitas	Entes Beneficiários	Tipo de Receitas	Registros contábeis (natureza de informação patrimonial e orçamentária)
ESTADOS	MUNICÍPIOS	Cotas-parte do ICMS, IPVA e IPI-Exportação (LC nº 61/1989).	<u>Pelo reconhecimento do crédito</u>
			D 1.1.2.5.4.xx.xx Créditos de Transferências a Receber – Inter OFSS – Estado -----100% C 4.5.2.1.4.xx.xx Transferências Constitucionais e legais de receitas – Inter OFSS – Estado -----100%
			<u>Pela transferência</u>
			D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) ----- 100% C 1.1.2.5.3.xx.xx Créditos de Transferências a Receber – Inter OFSS -----100%
			D 3.5.2.2.4.xx.xx Transf. ao Fundeb – Inter OFSS – Estado ---- ----- 20% C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) ----- 20%
			D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 100% C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada ----- 100%
			D 6.2.1.3.x.xx.xx * Deduções da Receita Realizada -----20% C 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 20%

Os recursos dos fundos (de cada Estado e Distrito Federal) são distribuídos, no âmbito do Distrito Federal, de cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública presencial, levando em conta as diferenças entre etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino da educação básica, estabelecidas pela lei. Os valores do Fundeb recebidos pelos entes beneficiados devem ser registrados como “Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências” e na conta de receita orçamentária realizada no código de receita “1724.01.00 – Transferência de Recursos do Fundeb” no momento do recebimento do recurso. Quando constar do montante creditado na conta do Fundeb parcela de complementação de seu valor pela União, o código de receita passa a ser “1724.02.00 – Transferência de Recursos da Complementação da União ao Fundeb”. Os procedimentos contábeis referentes aos recebimentos dos recursos distribuídos pelos fundos seguem no quadro abaixo:

Origem das Receitas	Entes Beneficiários	Tipo de Receitas	Registros contábeis (natureza de informação patrimonial e orçamentária)
TRANSFERÊNCIAS MULTIGOVERNAMENTAIS DE ENTIDADES E/OU FUNDOS	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Transferência do Fundeb	<u>Pelo recebimento de recursos do Fundeb</u> D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) ----- 100% C 4.5.2.0.3.xx.xx VPA - Transferências Intergovernamentais-----100% D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 100% C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada -----100% (Natureza de Receita 17240100)
		Transferência de complementação de recursos do Fundeb	<u>Pelo recebimento de complementação da União aos recursos do Fundeb</u> D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) ----- 100% C4.5.2.0.3.xx.xx VPA - Transferências Intergovernamentais - -----100% D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 100% C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada -----100% (Natureza de Receita 17240200)

03.01.06.02 RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS

No cálculo dos percentuais de aplicação de determinados recursos vinculados, a legislação dispõe que sejam levados em consideração os rendimentos dos seus depósitos bancários. Para isso, é necessário que os registros contábeis permitam identificar a vinculação de cada depósito. Essa identificação poderá ser efetuada de duas formas:

a) Por meio do mecanismo da destinação, controlando as disponibilidades financeiras por fonte de recursos.

Se o ente utiliza o mecanismo da destinação de recursos, a informação da destinação associada à natureza de receita 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários possibilita a identificação da remuneração dos diversos recursos vinculados, separados nas respectivas destinações.

Para esses entes, não é necessário desdobrar a natureza da receita 1325.00.00 para se obter a informação da remuneração dos recursos vinculados, já que a conta de receita realizada estaria detalhada por vinculação.

b) Por meio do desdobramento da natureza de receita 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários.

Se o ente não utiliza o mecanismo da destinação de recursos, faz-se necessário desdobrar a natureza de receita 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários. Para o Fundeb, deve ser utilizada a natureza de receita 1325.01.02 - Receita de Remuneração de Depósitos Bancários de Recursos Vinculados – Fundeb.

03.01.06.03 IMPLANTAÇÃO DO FUNDEB

O Fundeb passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2007, porém nos meses de janeiro e fevereiro de 2007 foi mantida a sistemática de repartição de recursos previstas na Lei do Fundef (Lei nº 9.424/1996), mediante a utilização dos coeficientes de participação definidos em 2006, sem o pagamento de complementação da União.

Desde 1º de março de 2007, a distribuição dos recursos do Fundeb está sendo realizada com base nos coeficientes de participação definidos para o fundo, na forma prevista na MP nº 339/2006, convertida na Lei nº 11.494/2007. No mês de abril de 2007 foi realizado o ajuste da distribuição dos recursos referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2007, acertando os valores repassados com base na sistemática do Fundef.

A complementação da União para o exercício de 2007 foi integralmente distribuída entre os meses de março e dezembro.

Algumas considerações acerca da relevância de se manterem contas individualizadas para o Fundef e o Fundeb se fazem necessárias.

Sob a ótica da receita, as fontes de recursos do Fundeb são distintas das do Fundef, pois para a composição da nova base de cálculo foram acrescentados novos tributos, como é o caso do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR). No tocante às alíquotas de retenção, no caso do Fundef, estas eram fixas em 15%; já no cálculo do Fundeb, a alíquota é de 20%, mas para chegar a esta, há uma tabela de progressão no tempo que varia de 6,66% a 20%, a depender do ano e do tributo.

Sob a ótica da despesa, as vinculações de gastos são distintas entre um e outro, não permitindo ao gestor a utilização em finalidades divergentes daquelas legalmente estabelecidas. Embora, de uma forma geral, se possa dizer que o Fundeb abarca a totalidade do Fundef, por ser mais abrangente, há que se preservar a utilização dos recursos existentes no Fundef, pois o escopo para aplicação dos recursos é mais limitado que o do novo fundo.

Nesse sentido, os saldos financeiros do final do exercício relativos ao Fundef, em cumprimento ao parágrafo único do art. 8º e do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), transcritos abaixo, deverão ter registro próprio e individualizado e somente poderão ser aplicados no objeto da vinculação do Fundef.

“Art. 8º [...]

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

[...]

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;”

03.02.00 PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPP)

03.02.01 INTRODUÇÃO

03.02.01.01 DEFINIÇÃO

Instituídas no Brasil por meio da Lei nº 11.079/2004, que estabelece normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, as parcerias público-privadas (PPP) são uma forma de contratação por meio da qual o Governo transfere a uma empresa privada a atribuição de realizar um projeto de interesse público.

Esses projetos se referem à concessão de serviços em geral ou de obras públicas, em que o parceiro privado fica responsável pelos investimentos e pela gestão do negócio, podendo ser remunerado por cobrança de tarifa dos usuários e por contraprestação pública.

As PPP correspondem a uma modalidade de concessão, mas diferenciam-se das concessões comuns, assim entendida a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei nº 8.987/1995 (Lei de Concessão e Permissão para prestação de serviços públicos), pelo fato das concessões comuns não envolverem contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado (§3º do art. 2º da Lei nº 11.079/2004).

Outra característica das PPP que as diferenciam das concessões comuns é o fato de que as PPP são adequadas a projetos que seriam economicamente inviáveis sem a participação do Governo, além de haver a repartição de riscos entre as partes.

Segundo o art. 4º da Lei nº 11.079/2004, a contratação de Parceria Público-Privada deve seguir as seguintes diretrizes:

I – eficiência no cumprimento das missões de Estado e no emprego dos recursos da sociedade;

II – respeito aos interesses e direitos dos destinatários dos serviços e dos entes privados incumbidos da sua execução;

III - indelegabilidade das funções de regulação, jurisdicional, do exercício do poder de polícia e de outras atividades exclusivas do Estado;

IV – responsabilidade fiscal na celebração e execução das parcerias;

V – transparência dos procedimentos e das decisões;

VI – repartição objetiva de riscos entre as partes;

VII – sustentabilidade financeira e vantagens socioeconômicas dos projetos de parceria.”

03.02.01.02 CONTRATAÇÃO

O contratante de uma PPP é o parceiro público, que pode ser órgão da Administração Pública direta, fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O parceiro privado contratado é sempre uma Sociedade de Propósito Específico (SPE), constituída por uma empresa privada vencedora do processo de licitação da PPP.

03.02.01.03 TIPOS

As PPP podem ser de dois tipos:

a) Concessão patrocinada: concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei nº 8.987/1995, quando envolver, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários, contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado.

Assim, também se pode dizer que é a delegação a uma empresa da exploração de serviços públicos ou de obras públicas que envolve, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários, uma contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado. Segue abaixo exemplo ilustrativo de uma PPP Patrocinada.

Exemplo 1 – Exploração de Rodovia: O governo concede a um parceiro privado a exploração de uma rodovia. Pelo contrato de concessão, o parceiro privado fica responsável pela duplicação de parte da rodovia, ampliação de alguns trechos e construção de pontes e viadutos. Deverá também prestar serviços de manutenção objetivando mantê-la sem buracos, trincas e desníveis. Será responsável ainda pela sinalização e disponibilização de serviços de socorro médico e mecânico. O parceiro privado é remunerado pela cobrança de tarifa dos usuários da rodovia por meio das praças de pedágio. No entanto, o Governo considera que o pedágio poderia custar muito caro e se compromete a subsidiar o projeto com o pagamento ao parceiro privado de uma contraprestação pública. Assim, a contraprestação complementa a remuneração do parceiro privado para reduzir o valor cobrado dos usuários.

b) Concessão administrativa: contrato de prestação de serviços de que a Administração Pública seja usuária direta ou indireta, envolvendo ou não a execução de obra ou fornecimento e instalação de bens.

Seguem abaixo dois exemplos de PPP Administrativa.

Exemplo 2 – Construção de um presídio: O Governo contrata um parceiro privado para construir um presídio e prestar serviços de vigilância, limpeza, manutenção das instalações do prédio e alimentação dos presos. A segurança externa e o Poder de Polícia permanecem sob a responsabilidade do Governo. Nesta PPP, não é possível haver cobrança de tarifas e o parceiro privado é remunerado exclusivamente pela contraprestação pública paga pela Administração.

Exemplo 3 – Construção de um hospital: O Governo contrata um parceiro privado para construir um hospital e instalar todos os equipamentos necessários ao atendimento dos pacientes. O atendimento será gratuito e o parceiro privado prestará serviços administrativos de manutenção

das instalações do prédio e dos equipamentos, de limpeza e de fornecimento de materiais e medicações. Os médicos, enfermeiros e demais profissionais da área de saúde serão servidores públicos contratados pelo Governo. Nesta PPP, não haverá cobrança de tarifa dos pacientes e o parceiro privado será remunerado por uma contraprestação pública.

Vale ressaltar que as concessões em que não há contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado não são PPP e permanecem regidas pela Lei nº 8.987/1995 (Lei de Concessão e Permissão para prestação de serviços públicos), e são chamadas de concessões comuns.

03.02.01.04 OBJETOS

Podem ser objeto de uma PPP os serviços públicos típicos, tais como os serviços de transporte rodoviário, saneamento básico, saúde e educação, além da prestação de serviços à Administração Pública, tais como a gestão de um prédio público ou de um presídio.

03.02.01.05 PROCEDIMENTOS PARA CONTRATAÇÃO

A contratação de uma PPP deve ser precedida de licitação na modalidade de concorrência pública. A lei nº 11.079/2004, no art. 10, estabelece que a abertura do processo licitatório deve ser condicionada ao cumprimento de vários requisitos que demonstrem a viabilidade do projeto do ponto de vista técnico, fiscal, legal, orçamentário, ambiental, etc.. No caso da União, o órgão responsável pela aprovação de todas as PPP é o Comitê Gestor de PPP (CGP), e a ele deverão ser submetidas todas as propostas de parcerias.

03.02.01.06 VEDAÇÕES À CONTRATAÇÃO

Segundo o art. 2º da lei nº 11.079/2004, não pode ser PPP a contratação que tenha como objeto único o fornecimento de mão de obra, o fornecimento e instalação de equipamentos, ou a execução de obra pública. Também não poderá ser PPP os contratos com valor inferior a R\$ 20 milhões ou prazo inferior a cinco anos.

03.02.01.07 GARANTIAS CONCEDIDAS PELO PARCEIRO PÚBLICO

Segundo o art. 8º da lei das PPP, as obrigações pecuniárias contraídas pela Administração Pública em contrato de Parceria Público-Privadas poderão ser garantidas mediante:

I – vinculação de receitas;

II – instituição ou utilização de fundos especiais previstos em Lei;

III – contratação de seguro-garantia com as companhias seguradoras que não sejam controladas pelo Poder Público;

IV – garantia prestada por organismos internacionais ou instituições financeiras que não sejam controladas pelo Poder Público;

V – garantias prestadas por fundo garantidor ou empresa estatal criada para essa finalidade;

VI – outros mecanismos admitidos em Lei.”

Neste sentido, foi instituído para a União o Fundo Garantidor das PPP, com a finalidade de prestar garantia de pagamento de obrigações pecuniárias assumidas pelos parceiros públicos federais em virtude das parcerias contratadas.

Um exemplo de garantia acontece quando em uma PPP patrocinada, como no exemplo da rodovia, o Governo tem o compromisso de pagar uma contraprestação ao parceiro privado. No entanto, para evitar o risco futuro de descumprimento do contrato por parte do Governo, é estabelecida uma garantia de pagamento. A garantia só pode ser utilizada no caso em que o parceiro privado cumpra seus compromissos e o Governo fique inadimplente com uma obrigação contratual. No caso da União, essa garantia pode ser dada por meio do Fundo Garantidor de PPP da União, que detém títulos públicos federais, ações e outros ativos. Ou pode-se contratar uma empresa seguradora que garanta o pagamento do governo, ou ainda um aval de uma instituição multilateral, e outras formas de garantias previstas na lei.

03.02.01.08 RISCOS

Em projeto de PPP, é normal que existam riscos de diversas naturezas, tais como riscos de demanda, construção, disponibilidade dos serviços, cambial, etc.. A lei determina que os contratos de PPP devam prever a repartição objetiva de riscos. Com base no contrato é que o parceiro público pode assumir riscos ou transferi-los ao parceiro privado. Deve-se ressaltar que os riscos têm efeitos importantes sobre a contabilidade das PPP, como será demonstrado nesse manual.

Podemos agrupar os diversos riscos em PPP da seguinte forma:

I - risco de demanda: é reflexo na receita do empreendimento da possibilidade de que a utilização do bem objeto do contrato possa ser diferente da frequência estimada no contrato, desconsideradas as variações de demanda resultantes de inadequação ou qualidade inferior dos serviços prestados, qualquer outro fator de responsabilidade do parceiro privado que altere sua qualidade ou quantidade ou ainda eventual impacto decorrente de ação do parceiro público.

Ocorre sempre que o parceiro público garantir ao parceiro privado receita mínima sobre o do fluxo total esperado para o projeto, independente da utilização efetiva do serviço objeto da parceria.

Exemplo prático: O contrato de PPP surge para atender a uma necessidade pública, diretamente à sociedade, ou ao Governo. No entanto, são contratos com longos prazos e na maior parte das vezes não é possível saber ao certo o quantitativo dos serviços que serão demandados. Assim, o Governo estará assumindo o risco de demanda de um projeto caso se comprometa a remunerar o Parceiro independentemente da demanda pelos serviços.

Isto ocorre, por exemplo, em uma PPP patrocinada de rodovia se o governo compensa o parceiro privado por uma arrecadação com pedágio inferior ao previsto em virtude de um tráfego menor

que o esperado, ou remunera o parceiro privado com uma contraprestação independentemente do tráfego realizado.

Outro exemplo é de uma PPP administrativa de um presídio em que o Governo se obriga a remunerar o parceiro privado em razão de uma quantidade pré-determinada de vagas prisionais.

Nestes exemplos, caso o tráfego de veículos ou a demanda por vagas prisionais seja inferior ao previsto, o parceiro público assume este risco e garante a remuneração do parceiro privado.

II - risco de construção: é o risco de variação dos principais custos referentes à constituição ou manutenção do bem.

Ocorre sempre que o parceiro público garantir ao parceiro privado compensação de parte ou totalidade do custo originalmente contratado ou em relação à variação do custo que exceder ao valor originalmente contratado, considerando todos os custos referentes à constituição ou manutenção do bem associado à parceria, inclusive mediante a indexação da receita do contrato a índices setoriais de preços que reflitam a evolução do custo de construção e manutenção do bem e o repasse de custos de reparos e outros custos de manutenção do bem.

Exemplo prático: Em um contrato de PPP, o Governo assume mediante o parceiro privado o compromisso de pagar determinada quantia caso os custos da obra sejam maiores que o previsto. Isso ocorre, por exemplo, se os materiais utilizados nas obras custarem mais caro do que o previsto. Ou ainda, se a quantidade de materiais necessária for superior à prevista. Nesse caso, se o governo assume, parcial ou integralmente, os prejuízos, está assumindo, parcial ou integralmente, o risco de custo de construção.

III - risco de disponibilidade: é o risco de não disponibilização do bem ou o fornecimento do serviço em desacordo com os padrões exigidos, ou desempenho abaixo do estipulado.

Ocorre quando o parceiro público garantir ao parceiro privado o pagamento de parte ou totalidade da contraprestação independente da disponibilização do serviço objeto da parceria ou em desacordo com as especificações contratuais.

Exemplo prático: Todas as PPP devem obrigatoriamente incluir prestação de serviços. O risco de disponibilidade se refere à possibilidade de que esses serviços não sejam disponibilizados ou o sejam em um padrão de qualidade inferior ao contratado. Em uma prestação de serviços, se isso ocorrer é natural que a remuneração do contratado seja reduzida ou suspensa. Portanto, quando o governo faz um contrato de PPP em que se compromete a remunerar o parceiro privado independente da disponibilização ou prestação dos serviços, ele assume, parcial ou integralmente, o risco de disponibilidade.

A modelagem de um contrato de PPP pode ensejar outros riscos além dos riscos de demanda, construção e disponibilidade, dentre os quais se destacam:

IV - risco cambial: Em um contrato de PPP é possível que parte dos insumos do Parceiro Privado seja advinda do exterior, principalmente na fase de construção e de aquisição de equipamentos. Ou ainda, é possível que o financiamento obtido pelo parceiro privado para os investimentos necessários seja oriundo do exterior, com compromissos em moeda estrangeira.

Nesses dois casos, as obrigações assumidas pelo parceiro privado estarão sujeitas a flutuações, conforme variação do câmbio. Como as receitas do parceiro privado serão em moeda nacional, se esta se desvalorizar frente ao Dólar, o parceiro privado poderá não ter como arcar com este descasamento de suas receitas e despesas. Neste caso, se o Governo assume o compromisso de compensar o parceiro privado por estas perdas, estará assumindo o risco cambial.

V – risco operacional: Durante o prazo contratual, o parceiro privado desenvolve uma série de atividades necessárias à sua operação. Estas atividades têm custos que foram projetados no momento da contratação. Por exemplo, custos com a manutenção de equipamentos, mão de obra, etc.. O risco operacional refere-se à possibilidade de que estes custos sejam projetados de forma errada, seja por preços ou quantidades inferiores às realizadas. Se o Governo assume compromissos de suportar esses custos adicionais, está assumindo o risco operacional.

03.02.01.09 LIMITAÇÕES

Segundo a Lei nº 11.079/2004, art. 22, a União não poderá contratar uma nova PPP se a soma de seus gastos com as parcerias em vigor tiverem excedido a um por cento de sua receita corrente líquida no ano anterior ou vierem a exceder este percentual na projeção para os próximos dez exercícios.

De acordo com o art. 10 da Lei Federal nº 12.024/2009 a União não poderá conceder garantia e realizar transferência voluntária aos Estados, Distrito Federal e Municípios se a soma das despesas de caráter continuado derivados do conjunto das parcerias já contratadas por esses entes tiver excedido, no ano anterior, a 3% (três por cento) da receita corrente líquida do exercício ou se as despesas anuais dos contratos vigentes nos 10 (dez) anos subsequentes excederem a 3% (três por cento) da receita corrente líquida projetada para os respectivos exercícios.

Além disso, se a PPP for considerada uma operação de crédito, ela deverá seguir os procedimentos estabelecidos na resolução nº 43/2001 do Senado Federal. Se gerar impactos sobre a dívida consolidada líquida, deverá respeitar os limites máximos para dívida estabelecidos na Resolução nº 40 do Senado Federal.

03.02.02 ASPECTOS ECONÔMICO-CONTÁBEIS DAS PPP

03.02.02.01 ESSÊNCIA ECONÔMICA

A classificação contábil das Parcerias Público-Privadas (PPP) requer a observância da essência econômica das transações sobre seus aspectos formais, em consonância com as normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), conforme art. 1º, § 2º da Resolução CFC nº 750/1993 e suas alterações trazidas pela Resolução CFC nº 1.282/2010:

“CAPÍTULO I
DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE (PC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)”

Ao retratar a essência da relação entre a Sociedade de Propósito Específico (SPE) e o ente público a qual está contratualmente vinculada, as demonstrações contábeis poderão refletir adequadamente a natureza dos direitos e obrigações do ente público relacionados às PPP. Note-se que a configuração jurídica desta modalidade contratual induz a transferência para a SPE da incumbência pela execução dos serviços públicos objetos da PPP, o que reduz a capacidade de registros contábeis exclusivamente baseados na titularidade refletirem adequadamente a natureza dos eventos associados à parceria.

03.02.02.02 EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL EM PPP

O aparecimento e a difusão dos contratos de PPP em diferentes países tornaram necessária a edição de normativo contábil específico, que permitisse ao setor público registrar adequada e uniformemente os direitos e obrigações associados a esta nova modalidade contratual.

REINO UNIDO

Por ser pioneiro em contratos de PPP e ter desenvolvido amplo programa de parcerias, a normatização contábil adotada pelo Reino Unido tornou-se referência sobre o tema, sendo replicada em diferentes países. O foco das regras contábeis encontra-se no bem que serve de suporte material para a futura prestação de serviço, objeto final dos contratos de PPP:

“A prática usual é não capitalizar os contratos de serviços. Entretanto, onde a propriedade é requerida para executar um contrato de serviços, a prática presente pode requerer que a propriedade seja reconhecida como ativo do comprado” (ASB, 1998, item F4).

A definição consiste em *“se um parceiro tem a propriedade de um ativo dependerá da distribuição dos benefícios decorrentes daquela propriedade e da correspondente exposição a riscos”* (HMT, 1999, item 4.2). Ou seja, a inferência sobre a propriedade do ativo, e por consequência sobre a dívida que permitiu sua aquisição, não reside meramente na dimensão legal de propriedade, mas está relacionada a critérios econômicos, que devem ser espelhados nos registros contábeis.

Fundamentalmente, a decisão sobre a propriedade do ativo, que condiciona seu registro, depende da análise da distribuição de riscos, processo não trivial, dado a complexidade envolvida em sua mensuração, agravada pelo fato das PPP conterem formas de repartição dos riscos entre os parceiros envolvidos.

A classificação do ativo considera indicadores de risco quantitativos e qualitativos, sendo feita caso a caso. Não obstante, são dadas diretrizes quanto aos riscos que devem ser considerados na análise quantitativa, bem como às questões que devem ser respondidas na análise qualitativa. São enfatizados os riscos de demanda, desenho, construção, disponibilidade, obsolescência e valor residual, todos devendo ser objeto de quantificação, por meio da multiplicação de sua estimativa de probabilidade de ocorrência pelo valor presente do impacto causado ao parceiro público e ao privado.

Adicionalmente, existem aspectos que devem ser levados em conta na análise quantitativa. *“Quando o risco de demanda é significativo, ele normalmente confere a evidência mais importante sobre quem é o proprietário do ativo e quando for significativo, o risco do valor residual normalmente dá clara evidência da propriedade”* (HTM, 1999, item 4.10). Mudanças na remuneração em razão dos custos de operação do ativo indicam sua propriedade por parte do setor público, enquanto adoção de um índice geral de preços tem o efeito contrário.

No plano qualitativo, a propriedade é determinada por critérios como a autonomia do operador para a definição de como prestar o serviço, que se for alta é sinal de que o ativo provavelmente é seu, e as consequências em casos de término antecipado do contrato, sendo que se houver garantia de que o operador seja totalmente reembolsado pelo contratante é indicativo de que se trata de uma operação de financiamento.

Naqueles contratos em que se concluir que o bem é, na sua essência, do parceiro público, então seus custos de construção devem fazer parte de sua contabilidade como um ativo e os pagamentos futuros devem ser o passivo a ele correspondente. A partir do início da operação, o bem deverá ser depreciado e o passivo reduzido à medida que os pagamentos são feitos, mediante aplicação de uma taxa de desconto apropriada.

Ressalte-se que mesmo não considerando o ativo criado em decorrência da PPP como na essência de propriedade do setor público, podem existir outros ativos e passivos envolvidos, que requeiram reconhecimento. Determina-se ainda análise preliminar visando aferir a possibilidade de separar os fluxos de pagamento a cargo do setor público que decorram unicamente da propriedade daqueles que estão associados à prestação de serviços, sendo que sua verificação implica registrar as obrigações decorrentes da propriedade em conformidade com a sistemática utilizada no arrendamento mercantil.

EUROSTAT

A Comunidade Europeia, por meio da Eurostat, agência responsável pelas estatísticas europeias, datado de fevereiro de 2004, decidiu sobre o tratamento contábil dos contratos de PPP, abrangendo inclusive o impacto deste tratamento nas contas públicas, quer no conceito de fluxo (déficit), quer de estoque (dívida):

“Recomenda que o ativo envolvido na PPP seja classificado como não governamental e, portanto, registrado fora do balanço patrimonial do governo se as duas condições abaixo forem satisfeitas:

I) o parceiro privado suportar o risco de construção; e

II) o parceiro privado suportar pelo menos o risco de disponibilidade ou o risco de demanda” (EUROSTAT, 2004).”

Esse encaminhamento mantém a diretriz formulada pelo Reino Unido, de sustentar o registro contábil e fiscal na definição econômica de propriedade, que também seria estabelecida a partir da forma de repartição de riscos entre os parceiros. Entretanto, ao limitar o espectro de riscos considerados, introduz maior grau de simplicidade para as regras contábeis (e fiscais), na medida em que alicerça a decisão em inferências mais restritas, menos complexas e mais transparentes:

“Em Contas Nacionais, os ativos envolvidos em PPP somente podem ser considerados como ativos não governamentais se existir forte evidência de que o parceiro (privado) suporta a maior parte dos riscos atrelados à parceria em questão. Esta análise de riscos suportados pelas partes envolvidas no contrato é o elemento fundamental para acessar o tipo de parceria envolvida no projeto, no que diz respeito à classificação dos ativos envolvidos no contrato, de modo a garantir correta contabilização dos impactos da PPP no déficit público” (EUROSTAT, 2004, p.2).

A utilização dos riscos de negócio como critério essencial para caracterizar a propriedade do ativo da PPP requer definir de forma clara a parte que é responsável pelo risco, o que nem sempre é trivial, na medida em que as parcerias são geralmente caracterizadas pela repartição dos riscos. Ou seja, muitos dos riscos são assumidos pelo setor público, mas dificilmente de forma integral. A Eurostat (2004) procura clarificar esta questão, remetendo a caracterização do suporte de risco por uma das partes para a assunção da maior parte do risco.

03.02.02.03 RISCOS RELEVANTES PARA DEFINIR A ESSÊNCIA ECONÔMICA

Os riscos de demanda, construção e disponibilidade foram identificados pela Eurostat como os relevantes para inferir o balanço de risco da parceria e por consequência a forma de registro contábil. O Reino Unido já havia dado proeminência a estes mesmos riscos. A seguir, procura-se caracterizá-los de forma mais detalhada, permitindo maior transparência e uniformidade à contabilidade.

RISCO DE DEMANDA

Este risco está associado à possibilidade de variações na receita estimada do empreendimento em razão da utilização do bem objeto do contrato de parceria em intensidade maior ou menor do que a frequência estimada ou projetada no contrato. É aplicável tanto a concessões patrocinadas quanto administrativas.

Tradicionalmente, os contratos de concessão no Brasil determinam que os riscos de demanda sejam integralmente assumidos pelo concessionário sendo vedada sua transferência aos usuários. A PPP abriu a possibilidade de este risco ser assumido pelo ente público.

Com vistas à caracterização e avaliação do risco de demanda, ter-se-á em conta que:

- I) Este risco frequentemente decorre de variações na atividade econômica, tendências do mercado ou novas formas de prestação de serviços semelhantes;
- II) Não devem ser computados na variação da receita do parceiro privado a ser considerada para avaliação desse risco os efeitos de multas ou reduções de pagamento decorrentes da indisponibilidade do bem por sua responsabilidade;

III) Também devem ser desconsideradas variações de demanda resultantes de inadequação ou qualidade inferior dos serviços prestados, ou qualquer outro fator de responsabilidade do parceiro privado que altere sua qualidade ou quantidade;

IV) Em princípio, o risco de demanda só deverá ser considerado naquilo que não depender da ação do parceiro público; variações de demanda resultantes de ações do Poder Público, inclusive de órgão não relacionado ao que é parte no contrato, que caracterizem mudança de política, ou o desenvolvimento de alternativas que concorram diretamente com o serviço objeto do contrato, deverão receber tratamento específico na análise do respectivo risco, considerando inclusive eventuais compensações para isso já previstas.

Considera-se que o risco de demanda incida sobre o parceiro público quando este for obrigado a garantir determinado nível mínimo de receita para o parceiro privado, independente do volume da demanda pelo bem ou serviço advindo do próprio ente público ou pelo usuário final, diminuindo de forma significativa ou tornando flutuações do volume da demanda pouco relevantes para a determinação da receita do parceiro privado.

No entanto, considera-se que este risco incida sobre o parceiro privado, se:

I) Os pagamentos por parte do parceiro público variarem proporcionalmente à demanda, sendo a receita mínima garantida pelo parceiro público significativamente menor que o custo razoável de constituição do bem, ou explicitamente identificável com a remuneração apenas da disponibilidade de serviços contratados;

II) O parceiro privado tiver a possibilidade de compensá-lo utilizando o bem para oferecer serviços a terceiros; caso o contrato vede essa possibilidade e preveja um pagamento mínimo comparável ao custo razoável de constituição do bem, o risco de demanda incidirá sobre o parceiro público.

Esta garantia pode decorrer:

I) Da presença de uma obrigação financeira previamente definida, que seja independente do nível de utilização do bem ou do serviço ofertado pela SPE;

II) De cláusula que confira ao parceiro privado o direito de receber recursos do parceiro público caso a utilização do bem ou serviço seja inferior ao projetado.

RISCO DE CONSTRUÇÃO

Este risco está associado a variações nos principais custos referentes à constituição ou manutenção do bem utilizado na parceria.

Com vistas à caracterização e avaliação do risco de variação dos principais custos referentes à constituição ou manutenção do bem, ter-se-á em conta que:

I) Caso o risco de obsolescência do bem, ou de mudança de tecnologia, seja relevante, o mesmo incidirá sobre o parceiro por ele responsável;

II) Avaliações qualitativas quanto ao grau de especificação das características do bem estabelecido pelo parceiro público servem de parâmetro para aferição do risco de construção; quanto maior for esse grau, assim como o envolvimento desse parceiro na elaboração ou definição do projeto do bem, maior será a possibilidade deste risco incidir sobre ele; inversamente, se assegurada ao parceiro privado discricionariedade quanto à especificação do bem, maior será a possibilidade do risco de que trata este artigo incidir sobre este, garantida a prestação dos serviços dentro dos padrões estabelecidos contratualmente;

III) Consideram-se especificações das características do bem, entre outras, as referências às mesmas contidas nas condições contratuais de aceitação do bem, restrições à discricionariedade do parceiro privado na elaboração de seu desenho ou projeto, em especial que não se coadunem com padrões técnicos usuais, ou que envolvam escolha de alternativas técnicas.

Considera-se que este risco incide sobre o parceiro público quando há previsão contratual que lhe atribui responsabilidade pelos encargos financeiros decorrentes de atrasos ou aumentos de custos de construção ou reforma do bem, assim como o repasse de custos de reparos e outros custos de manutenção do bem. Adicionalmente, a adoção de cláusula contratual de reajuste das contraprestações devidas pelo parceiro público que contenha repasses de custos setoriais configura procedimento que aloca ao ente público o risco de construção.

A garantia associada ao risco de construção pode decorrer da presença de uma obrigação financeira compensatória para fazer frente a custos adicionais de construção e manutenção não previstos, assim como de obrigações decorrentes de reajustes na contraprestação devida pelo parceiro público em razão da variação de itens específicos de preços diretamente associados aos insumos utilizados na construção e manutenção do bem que dá suporte material à parceria.

O risco de construção tende a se encerrar após a disponibilização do ativo associado à provisão do serviço. Não obstante, alguns arranjos contratuais podem permitir que este risco perdure na fase de prestação do serviço, em especial caso a parceria contenha previsão de indenização ao parceiro privado em decorrência de variações nos custos de manutenção e operação, ou ainda previsão de reajuste da contraprestação em razão de evolução de índices de preço de itens de custo específico. Indenizações associadas à variação dos quantitativos requeridos para a prestação do serviço objeto da parceria também se enquadram neste conceito.

RISCO DE DISPONIBILIDADE

Este risco está associado aos efeitos decorrentes da indisponibilidade do bem, em função de sua apresentação em desacordo com os padrões exigidos ou de desempenho abaixo do estipulado.

Ressalte-se que a Lei nº 11.079/2004 impôs restrições à assunção deste risco por parte da Administração Pública, ao determinar que *“a contraprestação da Administração Pública será obrigatoriamente precedida da disponibilização do serviço objeto do contrato de parceria público-privada”* (art. 7º).

Com vistas à caracterização e avaliação do risco de indisponibilidade do bem, ter-se-á em conta que:

I) A previsão contratual de penalização do parceiro privado pela não disponibilidade do bem refere-se a situações decorrentes de sua culpa, ou pela deficiência do bem em atender padrões contratuais ou estatutários de segurança, operacionais ou de qualidade;

II) A penalização por parte do parceiro público pode se traduzir na redução, de maneira significativa, das contraprestações em razão da deficiência do bem ou serviço, proporcionalmente ao grau dessa indisponibilidade, concomitantemente ou não à aplicação de multas ao parceiro privado;

III) Esta penalização não se confunde com a penalização pela não prestação do serviço, estando o bem disponível nas condições contratuais para operação.

Considera-se que este risco incida sobre o parceiro privado quando este for penalizado por não estar apto a oferecer o volume de serviços contratualmente estabelecido, satisfeitas normas gerais de segurança ou outros padrões operacionais relacionados à prestação do serviço ao parceiro público ou aos usuários finais, inclusive aqueles contratualmente definidos, resultando em deficiência de desempenho.

Considera-se que o mesmo incida sobre o parceiro público quando este tem a obrigação de pagar as contraprestações contratuais independentemente da efetiva disponibilidade do serviço ou da situação do bem.

Esta garantia pelo parceiro público pode decorrer da presença de obrigação de pagamento que tenha como referência apenas a constituição do bem que serve de suporte à prestação do serviço objeto da parceria, assim como de obrigação de pagamento que cubra despesas com dívida do parceiro privado independente de seu desempenho na prestação do serviço.

03.02.03 CONTABILIZAÇÃO DOS CONTRATOS DE PPP¹

Nos contratos de PPP, a despesa orçamentária nas **concessões patrocinadas, em geral, é corrente de subvenções econômicas**, visto que na essência a contraprestação do parceiro público é considerada ajuda financeira relacionada ao objeto da parceria.

Já nas **concessões administrativas a essência da despesa orçamentária é corrente de prestação de serviços**, pois nestes casos há contraprestações decorrentes de serviços prestados diretamente ou indiretamente ao parceiro público, podendo haver outras despesas, de acordo com os objetos definidos no contrato.

No entanto, a assunção pelo parceiro público de parte relevante de pelo menos um entre os riscos de demanda, disponibilidade ou construção será considerada condição suficiente para caracterizar que a essência de sua relação econômica implica o reconhecimento dos ativos imobilizados ou intangíveis constituídos pela SPE no balanço patrimonial do ente público, em contrapartida à assunção de dívida de igual valor decorrente dos riscos assumidos (obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP).

¹ Os lançamentos são apresentados na estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

Nos contratos de PPP, os investimentos específicos em obras ou aquisição de bens financiados pelo parceiro público são registrados em seu balanço patrimonial como obras em andamento ou bem específico, podendo haver a assunção de dívida, a ser reconhecida de acordo com o princípio da competência. Isso ocorre quando, entregue o bem ou recebida a etapa ou totalidade da obra, existirem contraprestações do parceiro público específicas relacionadas ao investimento já realizado. Nesse caso, deve ser reconhecida a dívida, caso não haja registro de passivo pela assunção de parte relevante de pelo menos um entre os riscos de demanda, disponibilidade ou construção (obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP) que contemple estas dívidas decorrentes de investimentos específicos.

É importante ressaltar que o fato das contraprestações ao parceiro privado assemelharem-se às transações normais da entidade (a exemplo da contraprestação pecuniária em uma concessão patrocinada), tais contraprestações não se caracterizam como subvenções governamentais conforme caracterização dada pela Resolução CFC nº 1.305/2007, que institui a NBC TG 07 – “Subvenção e Assistência Governamentais”:

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

...

A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

Acerca disso, assim dispõe a lei nº 11.638/2007, que altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404/1976:

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei)."

Deste modo, não se enquadrando como subvenções governamentais, as contraprestações públicas não podem ser objeto de constituição de reserva de incentivos fiscais por parte do parceiro privado.

03.02.03.01 PROVISÃO PARA RISCOS DECORRENTES DE PPP

A transferência de riscos para o parceiro privado é aspecto caracterizador da PPP, em oposição aos contratos tradicionais de obra e serviço (Lei nº 8.666/1993), que mantêm na Administração Pública grande parte dos mesmos, e aos contratos de concessão (Lei nº 8.987/1995), que transferem integralmente os riscos ao concessionário e aos usuários.

Os contratos de PPP podem embutir riscos de extensa magnitude, que possuem a particularidade de engendrarem compromissos financeiros de forma automática, enquanto a materialização de riscos similares nos contratos tradicionais não tem necessariamente este condão. Exemplificando, a efetivação de número de usuários aquém do previsto em algum

empreendimento público reduz o benefício social correlato, mas não gera obrigação financeira, enquanto em um contrato de PPP, o estabelecimento de cláusula garantindo remuneração adicional ao parceiro privado em razão de frustração na demanda gera compromisso de pagamento.

Ressalte-se ainda a possibilidade de que compromissos financeiros da Administração em contratos de PPP sejam alocados em cláusulas de risco, com o fito de viabilizar a implementação de projetos de reduzido retorno econômico ou com alto grau de incerteza.

A Lei nº 11.079/2004 estabeleceu conjunto de obrigações no que se refere à assunção de riscos pelo parceiro público, podendo ser destacado:

I) O inciso VI do art. 4º - determina que a contratação de PPP observe a diretriz da repartição objetiva de riscos entre as partes; e

II) O inciso III do art. 5º - determina que as cláusulas contratuais prevejam a repartição de riscos entre as partes.

Portanto, reconhecendo a relevância das garantias associadas a mitigações de risco e a necessidade de dimensionar e estimar a probabilidade de ocorrência do evento futuro que aciona o desembolso de recurso em contratos de PPP, os riscos assumidos e concretizados pelo parceiro público devem ser dimensionados e registrados como provisão em conta patrimonial, refletindo o valor esperado da perda, trazido a valor presente. A utilização do valor presente também é compatível com as regras contábeis estabelecidas.

Na ausência de modelos com o grau de confiança apropriado, determina-se postura mais cautelosa em acordo com o princípio da prudência, registrando em provisão o valor presente da perda com probabilidade de 95%, o denominado “Valor em Risco”, tradicionalmente utilizado pelo sistema financeiro.

Esta forma de registro permite valoração permanente e apropriação adequada dos riscos que impliquem garantias concedidas ao parceiro privado, assumidos pelo parceiro público em contratos de PPP. Quanto melhor o modelo de valoração, menor o grau de conservadorismo exigido. Mudanças de percepção quanto ao provável impacto financeiro dos riscos assumidos, com base em indicadores consistentes e na própria evolução da execução do contrato, permitem reavaliar os riscos e os registros contábeis correlatos.

As provisões deverão ser reconhecidas no momento da assunção dos riscos, pelo valor da perda provável assumida pelo parceiro público e reavaliadas na medida em que a execução do contrato prover informações adicionais relevantes.

Não mais existindo incertezas, quanto a valor e vencimento, as provisões serão revertidas em outras obrigações, integrantes do passivo patrimonial, ou liquidadas.

É importante ressaltar que a provisão será registrada pela diferença entre o total das obrigações estimadas decorrentes dos riscos e o valor da obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP, no caso do parceiro público assumir parcela relevante de um dos riscos de demanda, disponibilidade ou construção. Caso não haja o registro da obrigação referida anteriormente, a provisão será registrada pelo seu valor estimado.

03.02.03.02 FORMALIZAÇÃO DOS CONTRATOS DE PPP

a) Lançamento contábil no momento da assinatura do contrato (registro contábil do contrato em contas de compensação):

No momento da assinatura do contrato de PPP, há o registro dos atos potenciais em contas de compensação.

O registro contábil referente a esse ato é o seguinte:

Código da Conta	Título da Conta
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratuais – PPP
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – PPP a executar

Durante a execução do contrato, deverá ocorrer o seguinte registro:

Código da Conta	Título da Conta
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – PPP a executar
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – PPP executadas

b) Lançamento contábil das garantias concedidas pelo parceiro público:

Conforme definição da Lei nº 11.079/2004:

“As obrigações pecuniárias contraídas pela Administração Pública em contrato de parceria público-privada poderão ser garantidas mediante:

I – vinculação de receitas, observado o disposto no inciso IV do art. 167 da Constituição Federal;

II – instituição ou utilização de fundos especiais previstos em Lei;

III – contratação de seguro-garantia com as companhias seguradoras que não sejam controladas pelo Poder Público;

IV – garantia prestada por organismos internacionais ou instituições financeiras que não sejam controladas pelo Poder Público;

V – garantias prestadas por fundo garantidor ou empresa estatal criada para essa finalidade;

*VI – outros mecanismos admitidos em Lei.”
(art. 8º, Lei nº 11.079/2004)*

O registro contábil referente a esse fato é o seguinte:

Código da Conta	Título da Conta
D 7.1.2.1.x.xx.xx	Garantias e contragarantias concedidas

C 8.1.2.1.x.xx.xx Execução de garantias e contragarantias concedidas – PPP a executar

Durante a execução das garantias, deverá ser realizado o seguinte registro:

Código da Conta	Título da Conta
D 8.1.2.1.x.xx.xx	Execução de garantias e contragarantias concedidas – PPP a executar
C 8.1.2.1.x.xx.xx	Execução de garantias e contragarantias concedidas – PPP Executadas

03.02.03.03 EXECUÇÃO DOS CONTRATOS DE PPP

a) Reconhecimento dos ativos constituídos pela SPE no balanço patrimonial do ente público em contrapartida à assunção de dívida de igual valor decorrente dos riscos assumidos (obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP):

Caso se caracterize que a essência da relação econômica decorrente de contrato de PPP implica o reconhecimento dos ativos constituídos pela SPE no balanço patrimonial do ente público em contrapartida à assunção de dívida de igual valor decorrente dos riscos assumidos (obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP), o registro contábil será o seguinte:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.x.x.x.xx.xx	Ativos constituídos pela SPE
C 2.1.x.x.x.xx.xx	Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP (P)
C 2.2.x.x.x.xx.xx	Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP (P)

b) Registro da provisão para passivos decorrentes de riscos assumidos em contratos de PPP:

Conforme apresentado anteriormente, as provisões devem ser registradas pela diferença entre o total das obrigações estimadas decorrentes dos riscos e o valor da obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP. Na inexistência de registro prévio de obrigação, a provisão deverá ser registrada conforme valor estimado.

Código da Conta	Título da Conta
D 3.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva
C 2.1.7.6.x.xx.xx	Provisão para riscos decorrentes de contratos de PPP a curto prazo (P)
C 2.2.7.6.x.xx.xx	Provisão para riscos decorrentes de contratos de PPP a longo prazo (P)

c) Pagamento das contraprestações do parceiro público

Nas PPP em geral, não se consegue separar, no valor das contraprestações pagas pelo parceiro público, aquele que corresponde ao elemento patrimonial ativado, caso exista. Nestes casos, na execução orçamentária da despesa não é feito uso de elemento para amortização de dívida. Nesta linha, seguem exemplos acerca da contabilização:

1. Exemplo de contabilização para contraprestação para a qual há provisão registrada previamente:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

(Empenho registrado no elemento de despesa 39 ou 45)

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.7.6.x.xx.xx	Provisão para riscos decorrentes de contratos de PPP a curto prazo (P)
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Contraprestações a pagar de contratos de PPP (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

2. Exemplo de contabilização caso não haja provisão registrada previamente:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar

(Empenho registrado no elemento de despesa 39 ou 45)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Código da Conta	Título da Conta
D 3.x.x.x.x.xx.xx	VPD
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Contraprestações a pagar de contratos de PPP (F)

A despesa orçamentária corrente nas concessões patrocinadas, conforme já mencionado, é de **subvenções econômicas** (elemento de despesa 45), visto que na essência a contraprestação do parceiro público é considerada ajuda financeira, expressamente autorizada na Lei nº 11.079/2004, conforme conceito extraído da Lei nº 4.320/1964:

“Art. 12 Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

[...]

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.”

Nos contratos de concessão administrativa, conforme já comentado, a essência da despesa orçamentária é de prestação de serviços (elemento de despesa 39), pois não há subsídio complementar às receitas do parceiro privado, mas contraprestações decorrentes de serviços prestados diretamente ou indiretamente ao parceiro público, podendo haver outros elementos de despesa de acordo com o objeto contratado.

Apenas quando o objeto da SPE for formalmente separável da contraprestação paga pelo parceiro público (observando a essência sobre a forma) e quando tal objeto tiver sido ativado no patrimônio público, é que deverá existir execução, na parte que corresponde à amortização da dívida, no elemento 71 – “Principal da Dívida Contratual Resgatada”. Neste caso a constituição do ativo assemelha-se a um arrendamento mercantil financeiro.

d) Lançamento contábil no momento do pagamento das contraprestações:

A Lei nº 11.079/2004 define o seguinte:

“A contraprestação da Administração Pública nos contratos de parceria público-privada poderá ser feita por:

I – ordem bancária;

II – cessão de créditos não tributários;

III – outorga de direitos em face da Administração Pública;

IV – outorga de direitos sobre bens públicos dominicais;

V – outros meios admitidos em Lei.”

(art. 9º, Lei nº 11.079/2004)

Contabilmente, o pagamento realizado, por exemplo, por meio de ordem bancária pode ser registrado da seguinte forma:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.3.x.x.xx.xx	Contraprestações a pagar de contratos de PPP (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR utilizada

03.02.04 QUADRO COMPARATIVO DOS DIFERENTES PASSIVOS EXISTENTES EM CONTRATOS DE PPP

PASSIVOS	CONCEITO
Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP	Quando o parceiro público assume parte relevante de pelo menos um dos riscos acima, ou o bem for de tal maneira específico que só pode ser utilizado pelo ente público, os ativos imobilizados e intangíveis constituídos pela SPE devem constar no balanço do ente público em contrapartida a um passivo de igual valor decorrente dos riscos assumidos.
Provisão para riscos decorrentes de contratos de PPP	Quando há um dos três riscos anteriormente explicitados (de demanda, de disponibilidade e de construção) o ente deve provisionar esse valor. Caso esse seja maior que o passivo da linha anterior, deve-se abater dessa provisão o valor desse passivo.
Obrigações não relacionadas a serviços em contratos de PPP	Quando outras obrigações não relacionadas com a efetiva prestação de serviços configurarem comprometimento de recursos, há também a necessidade de se registrar o passivo.
Contraprestações a pagar em contratos de PPP	Passivo que efetivamente será pago, pois foi reconhecido o real direito do parceiro privado de receber esse valor. Pode surgir da transformação de outro passivo, caso esse tenha sido anteriormente reconhecido.

03.02.05 EXEMPLOS ILUSTRATIVOS

Os exemplos abaixo procuram esclarecer a forma de registro e demonstração que é determinada por este Manual. Para simplificar a exposição, teve-se a aspectos centrais, desenvolvidos de forma sintética. Eventual complexidade contratual das parcerias pode demandar análise mais detalhada.

Exemplo 1

Contrato de PPP prevê duas formas de remuneração usuais para o parceiro privado: pagamento de contraprestação fixa e pagamento dos usuários no momento da utilização (tarifa). A contraprestação fixa corresponde a 20% do total das receitas esperadas pela SPE, tendo ainda o

parceiro público concedido garantia de cobertura de 50% da frustração da receita esperada com pedágio.

Inicialmente, cabe definir se o ativo constituído pela SPE será registrado no balanço do ente público. Para tanto, é necessário identificar se o risco de demanda alocado ao setor público deve ser considerado relevante, nos termos deste Manual. Estima-se o percentual da receita garantida pelo parceiro público que independe de qualquer utilização do serviço. O pagamento mínimo garantido será igual a 60% da receita esperada do projeto: 40% em função de garantia concedida ($1/2 \times 80\%$) e 20% da contraprestação fixa.

Este percentual indica que parte relevante do risco de demanda é assumida pelo Poder Público, o que determina o registro do valor dos ativos constituídos pela SPE no balanço do ente público, em contrapartida a um passivo de igual magnitude. Se o ativo constituído pela SPE for igual a R\$ 1.000,00, este valor deverá ser registrado no ativo e passivo do ente público. Além deste registro, o valor do risco também deve ser provisionado, mas deve-se abater do valor provisionado o montante registrado no passivo do ente público em decorrência do registro do ativo constituído pela SPE em seu balanço. Supondo que exista modelo apropriado, e que o valor esperado do risco de demanda seja igual a R\$ 1.500,00, deverá ser provisionado R\$ 1.500,00 (valor esperado do risco de demanda, que é superior ao valor do ativo imobilizado constituído pela SPE). Caso o valor esperado do risco de demanda seja de R\$ 500,00, a provisão será igual a R\$ 1.000,00, não podendo assumir valor negativo. Em síntese, as regras de contabilização da PPP determinam que, no caso específico (concessões patrocinadas com garantia de demanda e contraprestação fixa independente da demanda), o registro no balanço do ente público seja no exato montante do maior valor entre o ativo constituído pela SPE e a provisão associada ao risco de demanda.

Note-se que o valor da contraprestação fixa não é objeto de provisão, pois não se enquadra no conceito de obrigação de pagamento decorrente de garantia – frustração de receita, embora componha o risco de demanda para fins de determinação do registro do ativo da SPE. Este último é justificado pelo fato da contraprestação fixa ser uma obrigação de pagamento que independe da efetiva utilização do serviço disponibilizado.

Exemplo 2

Contrato de PPP patrocinada prevê, além da receita decorrente da cobrança de pedágio, garantia para demanda inferior a 90% do esperado, mediante pagamento de compensação ao parceiro privado por metade da receita frustrada.

Mesmo o parceiro público tendo assumido mais de 40% do risco de demanda, não haverá o registro do ativo contabilizado na SPE nas contas públicas.

O provisionamento do risco, por sua vez, será realizado de acordo com seu valor de perda esperado, caso exista modelo de previsão adequado (85% de grau de confiança).

Neste caso, o tratamento contábil adotado permite registrar uma PPP na qual a obrigação financeira do setor público se limite à assunção de risco de demanda de forma análoga a uma concessão tradicional, sem aporte direto de recursos públicos, em que fosse emitida uma garantia bancária para a cobertura de frustrações na demanda por uma instituição financeira, que a deveria provisionar em seu balanço pelo valor da perda esperada.

Exemplo 3

Contrato de PPP administrativa prevê pagamento de contraprestação independente do nível de utilização dos serviços disponibilizados.

Dessa forma, o risco de demanda é integralmente alocado no setor público, justificando o registro do ativo contabilizado na SPE no balanço do ente público, em contrapartida ao registro do passivo de igual valor.

Exemplo 4

Contrato de PPP administrativa prevê pagamento de contraprestação em função da efetiva utilização dos serviços disponibilizados.

O risco de demanda é integralmente alocado no parceiro privado. Não há registro do ativo contabilizado na SPE nem de provisão de risco, a não ser que se comprove que o ativo imobilizado constituído é de tal maneira específico que somente aquele arrendatário pode utilizá-lo em sua atividade.

Exemplo 5

Contrato prevê redução de 10% no valor da contraprestação devida pelo parceiro público, caso o serviço objeto da parceria seja prestado de forma inadequada.

Ao estabelecer penalidade pouco expressiva, transfere-se para o ente público o risco de disponibilidade, tornando fraca a relação entre obrigações financeiras e prestação de serviço. Caracteriza a assunção do risco de disponibilidade pelo parceiro público, o que determina o registro do ativo imobilizado constituído na SPE no balanço patrimonial do ente público, em contrapartida a um passivo de igual magnitude.

Exemplo 6

PPP prevê que, em caso de sobrecusto da obra em até 25% do custo estimado no projeto, caberá ao parceiro público indenizar o parceiro privado assumindo todo o ônus financeiro.

A indenização em questão não é suficiente para configurar que o setor público assumiu parte relevante do risco de construção, mesmo que se observe posteriormente que todo o sobrecusto foi suportado pelo setor público.

Exemplo 7

Contrato de PPP prevê que parte da contraprestação do parceiro público corresponderá ao serviço financeiro assumido pelo parceiro privado em decorrência da constituição do bem que suporta materialmente a parceria. As demais obrigações financeiras estão associadas ao pagamento pela disponibilização deste bem, sendo desembolsada em período contratual inferior ao de duração do contrato.

A primeira obrigação referida não possui relação direta com a prestação do serviço, estando associada à amortização do investimento realizado para a efetivação da parceria. A outra

obrigação assumida tampouco se relaciona diretamente com a prestação do serviço objeto da contratação da parceria, assumindo um caráter de compensação pelo investimento realizado.

Assim, ambas configuram reconhecimento de obrigação independente da prestação do serviço. Simetricamente, permitem caracterizar uma aquisição financiada de bens, implicando registro do ativo imobilizado e da respectiva obrigação a partir de sua efetiva formação.

Exemplo 8

Aplicação de uma garantia de pagamento, dada por fundo ou empresa garantidores ao exemplo 1, composta de penhor lastreado em títulos públicos emitidos pela STN e por receita futura.

Acrescenta-se aos registros mencionados no exemplo 1, o registro de ativo relativo a garantia de pagamentos, no valor de mercado do título público dado em garantia. A parcela da garantia que remete à receita futura não pode integrar esse ativo.

03.03.00 OPERAÇÃO DE CRÉDITO

03.03.01 INTRODUÇÃO

Esta instrução de procedimentos contábeis visa a assegurar o correto registro e a padronização de rotinas contábeis relativas às operações de crédito, discriminando-as em face de sua relevância à luz da legislação aplicável, bem como a consolidar e a harmonizar entendimentos sobre o assunto.

Ressalta-se que o conteúdo dessa instrução complementa o disposto no Manual de Demonstrativos Fiscais, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional, de forma que essas obras devem ser consideradas de forma integrada, permitindo assim uma melhor padronização da contabilização e demonstração das operações de crédito.

03.03.01.01 CONCEITO DE OPERAÇÃO DE CRÉDITO

O conceito de operação de crédito foi estabelecido de forma exemplificativa pela LRF e corresponde ao compromisso financeiro assumido em razão de²:

- Mútuo;
- Abertura de crédito;
- Emissão e aceite de título;
- Aquisição financiada de bens;
- Recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços;
- Arrendamento mercantil; e
- Outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

Equipara-se à operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências para a geração de despesa³. Por outro lado, não se caracterizam como operações de crédito as incorporações de passivos decorrentes de precatórios judiciais, as quais, no entanto, integrarão a dívida consolidada⁴ nos termos definidos no Manual de Demonstrativos Fiscais⁵.

Contudo, nem toda decisão judicial está isenta de ser considerada operação de crédito. Assim, no caso de homologação de acordo judicial, que de fato caracterize um financiamento de uma parte à outra, deverá a operação ser considerada como operação de crédito para todos os fins legais.

Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados⁶:

A captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido;

² LRF, art. 29, III.

³ LRF, arts. 15, 16 e 29, § 1º.

⁴ LRF, art. 30, § 7º.

⁵ Manual de Demonstrativos Fiscais, 3ª edição, parte III, Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida.

⁶ LRF, art. 37.

O recebimento antecipado de valores de empresa em que o poder público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;

A assunção direta de compromisso, a confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes;

A assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento *a posteriori* de bens e serviços.

Não se equipara a operações de crédito a assunção de obrigação entre pessoas jurídicas (administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes) integrantes do mesmo Estado, Distrito Federal ou Município⁷.

Ressalte-se que as operações de crédito nem sempre envolvem o usual crédito junto a uma instituição financeira, com o consequente ingresso de receita orçamentária nos cofres públicos, podendo haver, inclusive, operações de crédito que transcendem o Orçamento Público, tanto em seu aspecto temporal (Princípio da Anualidade Orçamentária), quanto objetivo (Princípio Orçamentário da Exclusividade). Destaca-se, por exemplo, o caso da assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, nos quais há a incorporação de um passivo sem nenhuma contrapartida na forma de serviços prestados ou de aumento do ativo da entidade, seja devido a ingresso de receita orçamentária, ou à incorporação ao patrimônio público de bens adquiridos.

A operação de crédito por antecipação de receita orçamentária – ARO, espécie do gênero operação de crédito, destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e deverá cumprir, dentre outras, as exigências da LRF aplicáveis às operações de crédito em geral⁸.

03.03.01.02 LIMITES E EXIGÊNCIAS LEGAIS

A característica fundamental da despesa orçamentária é ser precedida de autorização legislativa, por meio do orçamento. A Constituição Federal de 1988 vedou a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais⁹. Na mesma linha, a LRF estabeleceu condições para a geração de despesa: o ato que cria despesa deverá ser acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e de declaração do ordenador de despesa de que tem adequação com a LOA e compatibilidade com o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, sem o que tal geração de despesa ou assunção de obrigação é considerada não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público¹⁰. A Lei nº 10.080/2000, Lei de Crimes Fiscais, por sua vez, considera crime ordenar despesa sem autorização legislativa.

⁷ Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 3º, §2º, com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 19/2003, art. 1º.

⁸ LRF, art. 38.

⁹ Constituição, art. 167, II.

¹⁰ LRF, art.s. 15, 16 e 29, § 1º.

As operações de crédito estão sujeitas às exigências aplicáveis às demais despesas e às seguintes:

- a) Existência de prévia e expressa autorização para a contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica para o montante total da operação contratada¹¹;
- b) Inclusão no orçamento ou em créditos adicionais dos recursos provenientes da operação com entrada no exercício a que se refere o orçamento, quando houver, exceto no caso de operações por antecipação de receita¹²;
- c) Autorização específica do Senado Federal, quando se tratar de operação de crédito externo¹³;

A realização de operações de crédito depende, ainda, de autorização prévia do Ministério da Fazenda que, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, verifica os limites de endividamento aplicáveis aos entes pleiteantes e demais condições. Os procedimentos para a correta instrução de processos de contratação de operação de crédito de interesse dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, e de suas respectivas autarquias, fundações e empresas estatais dependentes encontram-se detalhados no Manual de Instrução de Pleitos (MIP), disponível no endereço <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/MIP.htm>. Deve haver o controle centralizado das operações de crédito da União, desde a fase de pleito até sua execução, principalmente das entidades da administração indireta, exceto empresas estatais independentes.

Os requisitos exigidos para a contratação de operação de crédito aplicam-se aos casos de novação¹⁴ de dívida (contração de nova dívida para extinguir e substituir a anterior) e aos aditamentos de contratos de operações de crédito, assim entendidos os acréscimos e demais modificações em cláusulas contratuais.

No que tange os aditamentos de contrato, contudo, destaca-se que as alterações de cronogramas de liberação e pagamento de operações de crédito já contratadas, desde que não modifiquem o prazo total do contrato, não configuram nova operação de crédito, não dependendo de prévia autorização da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda. No entanto, para espelhar as novas condições de contrato, sempre que for celebrado aditivo contratual, deve ser efetuado no Sistema de Registro de Operações de Crédito com o Setor Público (CADIP) o registro de repactuação ou renovação da operação¹⁵.

As operações relativas à dívida mobiliária federal, autorizadas no texto da lei orçamentária ou de créditos adicionais, serão objeto de processo simplificado que atenda às suas especificidades.¹⁶

Os limites aplicáveis às operações de crédito realizadas pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecidos pela Resolução nº43/2001, do Senado Federal, são os seguintes:

Operações de Crédito realizadas no exercício financeiro: 16% da RCL;
Serviços da Dívida: 11,5% da RCL;
Antecipação de Receita Orçamentária – ARO: 7% da RCL; e

¹¹ LRF, art. 32, §1º, I.

¹² LRF, art. 32, §1º, II.

¹³ LRF, art. 32, §1º, IV.

¹⁴ A definição de novação de dívida consta do art. 360 do Código Civil Brasileiro – Lei nº 10.406 de 2002.

¹⁵ Comunicado BACEN nº 15.444, de 2007.

¹⁶ LRF, art. 32, §2º.

Os Estados, os Municípios e o Distrito Federal também estão sujeitos aos seguintes limites:

Concessão de Garantias: 22% da RCL, podendo ser elevado para 32%¹⁷.

Montante da Dívida Consolidada Líquida¹⁸:

200% da RCL para Estados e Distrito Federal; e

120% da RCL para Municípios.

No âmbito federal, os limites aplicáveis à União para a realização de operações de crédito e para a concessão de garantias foram estabelecidos pela Resolução nº48/2007, do Senado Federal:

Operações de Crédito realizadas no exercício financeiro: 60% da RCL;

Concessão de Garantias: 60% da RCL.

O montante das receitas de operações de crédito ingressadas em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao das despesas de capital executadas. Tal regra, conhecida como regra de ouro, aplica-se aos montantes constantes da lei Orçamentária, salvo se autorizado mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta e, também à execução financeira,¹⁹ observado o seguinte:

Não serão computadas as despesas de capital realizadas sob a forma de empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste;

Se o empréstimo ou financiamento for concedido por instituição financeira controlada pelo ente da Federação, o valor da operação será deduzido das despesas de capital.

É vedada a realização de operação de crédito entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente, excetuadas as operações entre instituição financeira estatal e outro ente da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, que não se destinem a financiar, direta ou indiretamente, despesas correntes, ou a refinarciar dívidas não contraídas junto à própria instituição concedente.²⁰ É também vedada a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo²¹.

Contudo, vale salientar que os parcelamentos de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria), contribuições sociais e FGTS, são autorizados e disciplinados por legislação específica²². Diante disso, não é necessária autorização prévia do Ministério da Fazenda para que parcelamentos desse tipo sejam realizados, no entanto, deverão ser enviadas, ao Ministério da

¹⁷ Desde que o garantidor atenda ao disposto no parágrafo único do art. 9º da Resolução nº 43/2001 do Senado Federal, com redação dada pela Resolução nº 03/2002 do Senado Federal, art. 1º.

¹⁸ O prazo e demais regramentos para que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se enquadrem nesses limites foram definidos pela Resolução nº 40/2001 do Senado Federal.

¹⁹ Constituição, art. 167, III, LRF, art. 32, § 3º e Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 6º.

²⁰ LRF, art. 35.

²¹ LRF, art. 36.

²² Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional, arts. 151, VI e 155-A.

Fazenda, quando solicitadas, as informações relativas a essas operações, nos termos do art. 26 da Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal.

A operação de crédito por antecipação de receita orçamentária, espécie do gênero operação de crédito, destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e deverá cumprir as exigências da LRF aplicáveis às operações de crédito²³ e, também, as seguintes:

Somente poderá ser realizada a partir do décimo dia do início do exercício, devendo ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano.

Não será autorizada se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou a que vier a esta substituir.

Estará proibida a sua contratação enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada e, também, no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

Será efetuada mediante abertura de crédito junto à instituição financeira vencedora, em processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central do Brasil, quando realizadas por Estados ou Municípios.

Cabe destacar que há exigências legais também para as situações em que os entes figuram no outro polo da relação jurídica, qual seja, a de concedente do crédito, em especial quando tais créditos são destinados ao setor privado²⁴. É necessária autorização em lei específica, por exemplo, no caso de prorrogações e composições de dívidas decorrentes de operações de crédito²⁵ e de socorro a instituições do Sistema Financeiro Nacional, ainda que mediante a concessão de empréstimos de recuperação ou financiamentos para mudança de controle acionário²⁶. Entende-se por lei específica aquela que regula exclusivamente determinada matéria.

03.03.01.03 O PAPEL DA CONTABILIDADE

A LRF tem como objetivo garantir o equilíbrio fiscal dos Entes da Federação, o que só é possível com a adoção de medidas de prevenção de riscos fiscais e de correção de desvios²⁷. Por essa razão, o controle das operações de crédito mostra-se fundamental, visto que tais operações embutem um risco de não adimplemento das obrigações, geralmente refletido na cobrança de juros, os quais serão incorporados ao valor original da dívida.

O papel da contabilidade passa, então, a ser fundamental, visto que as principais informações relativas a operações de crédito realizadas devem ser capturadas a partir de registros contábeis específicos, como os descritos no presente Manual. Esses registros devem, inclusive, servir de subsídio para o preenchimento do Demonstrativo de Operações de Crédito (Relatório de Gestão

²³ LRF, art. 38.

²⁴ LRF, art. 26 a 28.

²⁵ LRF, art. 27, parágrafo único.

²⁶ LRF art. 28.

²⁷ LRF, art. 1º, § 1º.

Fiscal, ANEXO IV²⁸). As contas contábeis que representam incorporações de passivos devem ter seu saldo utilizado para indicar o valor total das operações de crédito a serem demonstradas.

Também merecem comentário específico as operações vedadas, tais como as citadas nos arts. 35 e 37 da LRF, sejam elas operações de crédito *strictu sensu* ou equiparadas a operações de crédito. Há de se ressaltar que não se pode confundir a legalidade da operação com a legalidade do registro contábil a ela pertinente, ou seja, a contabilização, de forma alguma, valida uma operação ilegal. Pelo contrário, tem a função de demonstrar, de forma transparente, o impacto lesivo que a realização desta operação vedada causa ao patrimônio público. Assim, tendo ocorrido a contraprestação de bens e serviços ou qualquer outra situação que enseje obrigação a pagar para a Administração Pública, o passivo correspondente deverá ser registrado, mesmo sem previsão orçamentária, sem prejuízo das responsabilidades e providências a serem tomadas pela inobservância da Lei.

De acordo com o enfoque patrimonial, despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade. O Apêndice II da Resolução CFC nº 750/1993, corrobora entendimento aqui exarado ao afirmar que as transações no setor público devem ser contabilizadas e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos exercícios financeiros com os quais se relacionarem, reconhecidas, portanto, pelos respectivos fatos geradores. Esse também é o procedimento considerado adequado pelas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NICSP).

A LRF determina que o Anexo de Metas Fiscais demonstre a real evolução do patrimônio líquido dos últimos três exercícios, o que só é possível com o reconhecimento da existência de um passivo em razão da ocorrência do fato gerador. O reconhecimento da despesa e da assunção de obrigação por competência também foi estabelecido pela LRF²⁹, reforçando o entendimento patrimonialista sobre a utilização da ocorrência do fato gerador como o momento determinante para o seu registro:

“Art. 50 – Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[...]

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;”

Nessa linha, a Lei nº 4.320/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em seus arts. 89, 100 e 104, já determinava que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

“Art. 89 – A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

²⁸ LRF, art. 55, I, alínea d. Preenchimento conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais, STN.

²⁹ LRF, art. 50, II.

Art. 100 – As alterações da situação líquida patrimonial, que abrange os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial

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.”

No âmbito Federal, a Lei nº 12.309/2010, Lei das Diretrizes Orçamentárias da União (LDO) para o exercício de 2011 vedou, por meio do art. 104, a realização de quaisquer procedimentos que resultem na execução de despesas sem comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária. Porém, o parágrafo 1º desse mesmo artigo dispõe que a contabilidade deve registrar os atos e fatos relativos à gestão orçamentário-financeira efetivamente ocorridos, sem prejuízo das responsabilidades e providências a serem tomadas pela inobservância dessa vedação.

“Art. 104. A despesa não poderá ser realizada se não houver comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária para atendê-la, sendo vedada a adoção de qualquer procedimento que viabilize a sua realização sem observar a referida disponibilidade.

§ 1º A contabilidade registrará todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentária, financeira e patrimonial, independentemente de sua legalidade, sem prejuízo das responsabilidades e demais consequências advindas da inobservância do disposto no caput deste artigo.”

Portanto, sem prejuízo das responsabilidades e providências a serem adotadas em face de uma ilegalidade, ocorrendo o fato gerador de uma despesa, ainda que esse seja consequência de uma operação não autorizada no orçamento ou expressamente vedada pela legislação, a contabilidade deverá registrá-la, em observância aos seus princípios fundamentais, ao Princípio Constitucional da Publicidade e às normas legais aqui citadas. A ausência de registro contábil e de evidenciação nos demonstrativos próprios constitui prática contábil não recomendada, tendo como consequência a análise distorcida da situação fiscal e patrimonial do ente.

03.03.01.04 CONTAS E LANÇAMENTOS CONTÁBEIS UTILIZADOS

Os roteiros contábeis apresentados nessa instrução de procedimentos contábeis evidenciam lançamentos tanto para a fase de contratação, quando for o caso, como para a fase de execução da operação.

Os roteiros com as contabilizações no formato do Plano de Contas da União estão disponíveis no Anexo A desse documento.

Seguem-se os roteiros contábeis sugeridos para registrar as diversas formas de operação de crédito existentes. Serão abordados os casos de abertura de crédito; de aquisição financiada de bens (inclusive aquelas feitas na forma de arrendamento mercantil financeiro, cuja peculiaridade é a existência de opção de compra ao fim do termo contratual); de recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens ou serviços; de assunção, reconhecimento e

confissão de dívidas; e de assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento *a posteriori* de bens e serviços.

03.03.02 OPERAÇÕES DE CRÉDITO MOBILIÁRIAS

Operações de Crédito Mobiliárias são as emissões de títulos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. (LRF art. 29 II)

A emissão de títulos da dívida pública é um meio de obtenção de recursos pelo governo e, no caso do governo federal, também é instrumento de política monetária.

Os títulos mobiliários diferem entre si pelo contexto e finalidade da emissão, taxas de juros, forma de pagamento, forma de colocação do título no mercado (leilão ou colocação direta), indexação (pós-fixados ou prefixados), dentre outras características.

03.03.02.01 ASPECTOS IMPORTANTES DA LEGISLAÇÃO SOBRE DÍVIDA PÚBLICA MOBILIÁRIA

A seguir, são listados aspectos importantes da legislação sobre dívida pública mobiliária.

O Banco Central do Brasil não emitirá títulos da dívida pública a partir de 05 de maio de 2002.³⁰

O Congresso Nacional é competente para legislar sobre o montante da dívida mobiliária federal.³¹ Já o Senado Federal é competente para estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.³²

A emissão e resgate de títulos da dívida pública deve ser regulada por Lei Complementar³³, ainda não editada. A emissão de títulos da dívida pública federal é regulamentada pela Lei nº 10.179/2001.

A União foi autorizada, até 31 de maio de 2000, a assumir a dívida pública mobiliária dos Estados e do Distrito Federal exigível até 31 de dezembro de 1994, no âmbito do Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal dos Estados.³⁴ Em relação aos Municípios, a União foi autorizada, até 15 de junho de 2000, a assumir a dívida mobiliária constituída até 12 de dezembro de 1995.³⁵

Até 31 de dezembro de 2020, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios somente poderão emitir títulos da dívida pública no montante necessário ao refinanciamento do principal devidamente atualizado de suas obrigações, representadas por essa espécie de títulos.³⁶

³⁰ LRF, art. 34

³¹ CF art. 48 XIV

³² CF art. 52 IX

³³ CF art. 463

³⁴ Lei nº 9.496 de 11 de setembro de 1997

³⁵ MP 2.185-35 de 24 de agosto de 2001

³⁶ RSF 43/2001 art. 11

As operações relativas à dívida mobiliária federal, autorizadas no texto da lei orçamentária ou de créditos adicionais, serão objeto de processo simplificado que atenda às suas especificidades³⁷, ainda não regulamentado. Para a dívida mobiliária dos Estados e Municípios, lei estadual ou municipal poderá fixar limites inferiores aos previstos na Lei Complementar nº 101/2000.³⁸

É vedada a realização de operação de crédito entre entes da Federação³⁹. Excetua-se a compra de títulos da dívida da União por estados e municípios como aplicação de suas disponibilidades.⁴⁰ É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo.⁴¹ Excetua-se a aquisição pela instituição financeira controlada de títulos da dívida pública para atender investimento de seus clientes, ou títulos da dívida de emissão da União para aplicação de recursos próprios.⁴²

É vedada ao Banco Central do Brasil a compra de título da dívida, na data de sua colocação no mercado⁴³, salvo a compra direta de títulos emitidos pela União para refinarciar a dívida mobiliária federal que estiver vencendo na sua carteira⁴⁴, à taxa média e condições alcançadas no dia, em leilão público⁴⁵.

É vedada ao Banco Central do Brasil a permuta, ainda que temporária, por intermédio de instituição financeira ou não, de título da dívida de ente da Federação por título da dívida pública federal, bem como a operação de compra e venda, a termo, daquele título, cujo efeito final seja semelhante à permuta⁴⁶, salvo o refinanciamento do estoque de Letras do Banco Central do Brasil, Série Especial, existente na carteira das instituições financeiras, mediante novas operações de venda a termo⁴⁷.

É vedado ao Tesouro Nacional adquirir títulos da dívida pública federal existentes na carteira do Banco Central do Brasil, ainda que com cláusula de reversão, salvo para reduzir a dívida mobiliária.⁴⁸

03.03.02.02 CONTRATAÇÃO DA OPERAÇÃO DE CRÉDITO

O lançamento da operação de crédito será o exposto abaixo, seguido das opções para o controle necessário para a elaboração do Demonstrativo de Operações de Crédito:

Código da Conta	Título da Conta
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Contratos de Operações de Crédito
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - R\$ 20.000,00 Operações de Crédito

³⁷ LRF art. 32 § 2º

³⁸ LRF art. 60

³⁹ LRF art. 35 caput

⁴⁰ LRF art. 35 § 2º

⁴¹ LRF art. 36

⁴² LRF art. 36 parágrafo único

⁴³ LRF art. 39 inciso I

⁴⁴ LRF art. 39 § 2º

⁴⁵ LRF art. 39 § 3º

⁴⁶ LRF art. 39 inciso II

⁴⁷ LRF art. 39 § 3º

⁴⁸ LRF art. 39 § 4º

- a) Fazer o registro por meio de contas contábeis de compensação, detalhando pelo tipo de operação de crédito e pelo montante contratualmente previsto para cada exercício;
- b) Utilizar o mecanismo de conta-corrente contábil, que permite o tratamento de informações mais detalhadas.
- c) Utilizar outros sistemas de controle que possibilitem o preenchimento do Demonstrativo de Operações de Crédito.

03.03.02.03 EMISSÃO DOS TÍTULOS COMO FATO ORÇAMENTÁRIO

Salienta-se que, inicialmente, parte da dívida deve ser registrada no Passivo Circulante e parte no Passivo Não Circulante, uma vez que parte dos títulos vence após o término do exercício financeiro subsequente. Assim, em 30/11/2007, data de emissão dos títulos, a contabilidade efetuará os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a CP	R\$12.543,10
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a LP	R\$ 7.456,90

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas a executar - Operações de Crédito	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas executadas - Operações de Crédito	R\$ 20.000,00

03.03.02.04 APROPRIAÇÃO DOS ENCARGOS AO LONGO DO PERÍODO (APROPRIAÇÃO MENSAL DE 1% AO MÊS)

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.4.1.x.x.xx.xx	Variação patrimonial diminutiva – Financeiras	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros (P)	R\$ 200,00

03.03.02.05 INÍCIO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO OU A QUALQUER TEMPO (TRANSFERÊNCIA DE LONGO PARA CURTO PRAZO)

São classificadas como não circulantes as dívidas cujo vencimento ocorra após doze meses da data do balanço. Em vista disso, no início de cada exercício financeiro, ou a qualquer tempo,

ocorre necessariamente a reclassificação de parte das obrigações registradas no Passivo Não Circulante para o Passivo Circulante da entidade.

Nesse exemplo, a emissão dos títulos foi feita no dia 30/11/2007, sendo o vencimento até 2009. Dessa forma, por ocasião da abertura do novo exercício financeiro ou a qualquer momento ocorrerá a transferência da dívida registrada até então no Passivo Não Circulante para o Passivo Circulante de modo que o este reflita as obrigações exigíveis em até doze meses,. Diante disso, a contabilidade efetuará os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a LP	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a CP	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros LP	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros CP	R\$ 200,00

03.03.02.06 EMPENHO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AOS ENCARGOS

Supondo-se que o resgate dos títulos será realizado tempestivamente na data de vencimento com juros compostos de 1% ao mês, deverá ser realizado, primeiramente, o empenho das despesas orçamentárias correspondentes aos encargos a pagar e à parcela de amortização do principal. Em relação ao empenho da despesa com encargos a pagar, a contabilidade efetuará até 31/7/2009, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 4.403,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 4.403,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros CP (P)	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros CP (F)	R\$ 4.403,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 4.403,00

03.03.02.07 LIQUIDAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AOS ENCARGOS

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente aos encargos a pagar, e previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação. Dessa forma, a contabilidade efetuará em 31/7/2009, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 4.403,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 4.403,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	

03.03.02.08 EMPENHO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE À AMORTIZAÇÃO

Supondo-se que o resgate será realizado tempestivamente na data de vencimento, também deverá ser feito o empenho da despesa orçamentária correspondente à parcela de amortização dos títulos emitidos. Em relação ao empenho da despesa com a parcela de amortização dos títulos, a contabilidade efetuará até 31/7/2009, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a CP (P)	R\$ 20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a CP (F)	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 20.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 20.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 20.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	

03.03.02.09 LIQUIDAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE À AMORTIZAÇÃO

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente à amortização do resgate dos títulos, e previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação. Dessa forma, a contabilidade efetuará em 31/7/2009, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 20.000,00

03.03.02.10 PAGAMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AO RESGATE DE TÍTULOS

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a CP (F)	R\$20.000,00
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros CP (F)	R\$ 4.403,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$24.403,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$24.403,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	R\$24.403,00

03.03.03 OPERAÇÕES DE CRÉDITO CONTRATUAIS

Operações de Crédito Contratuais são as obrigações financeiras internas ou externas assumidas em virtude de contrato, tratado ou convênio, ou seja, por meio de um instrumento jurídico que constitua e regule o negócio consensualmente firmado, estabelecendo as obrigações das partes contratantes.

As Operações de Crédito Contratuais podem ser contratadas sob diversas modalidades, tais como as exemplificadas pela LRF: mútuo, abertura de crédito, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros⁴⁹, ainda que o contrato seja inominado. As Operações de Crédito Contratuais podem, ainda, decorrer de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, visto que essas operações são equiparadas a operações de crédito pela LRF⁵⁰.

⁴⁹ LRF art. 29 inciso III

⁵⁰ LRF art. 29 § 1º

03.03.03.01 ABERTURA DE CRÉDITO (MÚTUO FINANCEIRO)

Engloba o tipo mais comum de operação de crédito, que ocorre quando é solicitado um recurso junto a uma instituição financeira para pagamento posterior acrescido de juros e demais encargos contratualmente previstos⁵¹.

Para exemplificar esse caso, considera-se um empréstimo financeiro⁵² no valor de R\$ 20.000,00, contraído em 30/11/2007, a ser pago em 20 prestações mensais iguais, com o vencimento da primeira prestação ocorrendo em 31/12/2007, e as demais prestações vencendo no último dia de cada mês subsequente, conforme tabela a seguir:

K	P_k = A_k + J_k	J_k = i * S_k	A_k	S_k
0	-	-	-	R\$ 20.000,00
1	R\$ 1.108,31	R\$ 200,00	R\$ 908,31	R\$ 19.091,69
2	R\$ 1.108,31	R\$ 190,92	R\$ 917,39	R\$ 18.174,30
3	R\$ 1.108,31	R\$ 181,74	R\$ 926,56	R\$ 17.247,74
4	R\$ 1.108,31	R\$ 172,48	R\$ 935,83	R\$ 16.311,91
5	R\$ 1.108,31	R\$ 163,12	R\$ 945,19	R\$ 15.366,73
6	R\$ 1.108,31	R\$ 153,67	R\$ 954,64	R\$ 14.412,09
7	R\$ 1.108,31	R\$ 144,12	R\$ 964,19	R\$ 13.447,90
8	R\$ 1.108,31	R\$ 134,48	R\$ 973,83	R\$ 12.474,07
9	R\$ 1.108,31	R\$ 124,74	R\$ 983,57	R\$ 11.490,51
10	R\$ 1.108,31	R\$ 114,91	R\$ 993,40	R\$ 10.497,11
11	R\$ 1.108,31	R\$ 104,97	R\$ 1.003,34	R\$ 9.493,77
12	R\$ 1.108,31	R\$ 94,94	R\$ 1.013,37	R\$ 8.480,40
13	R\$ 1.108,31	R\$ 84,80	R\$ 1.023,50	R\$ 7.456,90
14	R\$ 1.108,31	R\$ 74,57	R\$ 1.033,74	R\$ 6.423,16
15	R\$ 1.108,31	R\$ 64,23	R\$ 1.044,07	R\$ 5.379,09
16	R\$ 1.108,31	R\$ 53,79	R\$ 1.054,52	R\$ 4.324,57
17	R\$ 1.108,31	R\$ 43,25	R\$ 1.065,06	R\$ 3.259,51
18	R\$ 1.108,31	R\$ 32,60	R\$ 1.075,71	R\$ 2.183,80
19	R\$ 1.108,31	R\$ 21,84	R\$ 1.086,47	R\$ 1.097,33
20	R\$ 1.108,31	R\$ 10,97	R\$ 1.097,33	R\$ 0,00
Total	R\$ 22.166,13	R\$ 2.166,13	R\$ 20.000,00	-

Legenda:

K: Varia de 0 a 20 e representa os momentos relevantes para o contrato de empréstimo (contratação do empréstimo e vencimento das parcelas).

i: É taxa de juros aplicada à operação. Corresponde, nesse exemplo, a 1% ao mês.

P_k: É a *k*-ésima prestação a ser paga, composta de uma parcela de juros e outra de amortização ($P_k = A_k + J_k$).

J_k: É a *k*-ésima parcela de juros a ser paga.

A_k: É a *k*-ésima parcela de amortização a ser paga.

S_k: Representa o saldo devedor nos diferentes momentos observados.

Notas:

1 - O vencimento da primeira prestação ocorre em 31/12/2007. O vencimento das demais prestações ocorre no último dia dos meses subsequentes. Supôs-se que tal procedimento foi previsto no instrumento contratual.

2 - Para fins de simplificação, o cálculo dos juros foi feito utilizando-se, para todas as prestações, o mês comercial de 30 dias. Supôs-se que tal procedimento foi previsto no instrumento contratual.

Tabela 1

⁵¹ Optou-se por um exemplo simples de mútuo financeiro, no qual os juros são mensalmente incorporados ao valor de cada parcela. Contudo, salienta-se que há uma grande variedade de espécies de mútuo, podendo os juros ser cobrados, por exemplo, antecipadamente ou, ainda, exigidos apenas ao fim de todo o termo contratual. Há também operações em que a o impacto patrimonial negativo materializa-se também por meio de outros tipos de encargos ou, até mesmo, por meio de deságio de ativos contabilmente reconhecidos.

⁵² Foi utilizada, de forma meramente exemplificativa, a Tabela Price. Contudo, o método de amortização de empréstimo a ser utilizado em cada caso concreto depende de disposições contratuais pactuadas. Outros métodos podem ser, portanto, igualmente utilizados.

Para fins didáticos, suponhamos que a entidade contratante do empréstimo possuísse uma disponibilidade financeira no valor de R\$ 12.000,00, um patrimônio líquido no mesmo valor e que a única operação ocorrida até o momento foi a operação de crédito em análise, sua situação patrimonial antes da contratação do empréstimo poderia ser resumida, de forma simplificada, da seguinte maneira em 29/11/2007:

		R\$1,00	
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	12.000,00	Passivo Circulante	
Caixa e Equivalente Caixa	12.000,00	Passivo Não Circulante	
		PL	12.000,00
Total	R\$ 12.000,00	Total	R\$ 12.000,00
Legenda: F: Atributo da conta - Financeiro			

Figura 1

A seguir, são apresentados os lançamentos correspondentes a cada um dos atos e fatos contábeis relativos à Abertura de Crédito (Mútuo Financeiro).

CONTRATAÇÃO DA OPERAÇÃO DE CRÉDITO

Para fins de limites, entende-se por operação de crédito realizada em um exercício o montante de liberação contratualmente previsto para o mesmo exercício⁵³, incluindo-se tanto as operações de crédito contratadas como as transações equiparadas a elas. Portanto, é necessário controlar as operações de crédito a partir da contratação. Apesar dessa fase não causar um impacto imediato sobre o patrimônio, o controle é importante, pois o valor contratualmente previsto será informado no Demonstrativo de Operações de Crédito⁵⁴, integrante do Relatório de Gestão Fiscal.

É importante lembrar que, enquanto não for adotado o Plano de Contas Único Nacional, cada ente deve observar as peculiaridades de seu plano de contas, adotando sistemática específica para o controle das operações de crédito.

A partir dessas considerações, segue-se o lançamento do contrato e algumas opções para os controles necessários para elaboração do Demonstrativo de Operações de Crédito:

Lançamento da Operação de Crédito Contratada:

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Contratos de Operações de Crédito	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	R\$ 20.000,00

Fazer o registro por meio de contas contábeis de compensação, detalhando pelo tipo de operação de crédito e pelo montante contratualmente previsto para cada exercício;

⁵³ Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 6º, §5º

⁵⁴ Manual de Demonstrativos Fiscais, 3ª edição, parte III, Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito.

- a) Utilizar o mecanismo de conta-corrente contábil, que permite o tratamento de informações mais detalhadas.
- b) Por se tratar de informações gerenciais, poderão ser utilizados outros sistemas de controle que possibilitem o preenchimento do Demonstrativo de Operações de Crédito.

INGRESSO DE FINANCEIRO E RECONHECIMENTO DA DÍVIDA CONTRATUAL

Após a contratação da operação de crédito, ocorrerá o ingresso de recursos financeiros. Nesse exemplo, verifica-se que, inicialmente, parte da dívida deve ser registrada no Passivo Circulante e parte no Passivo Não Circulante, visto que 7 (sete) das prestações vencem após o término do exercício financeiro subsequente (o empréstimo foi contraído em 30/11/2007). Algumas contas conterão os atributos (F) ou (P), que correspondem a Financeiro e Patrimonial, respectivamente. Tal diferenciação serve para indicar em que fase a execução orçamentária se encontra, obtendo-se o ativo e passivo financeiros, para fins de cálculo do superávit financeiro⁵⁵, por meio das contas com atributo (F).

Assim, em 30/11/2007, a contabilidade deverá efetuar os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 20.000,00
Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a CP	R\$12.543,10
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a LP	R\$ 7.456,90
Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 20.000,00
Código da Conta	Título da Conta	
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas a executar - Operações de Crédito	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas executadas - Operações de Crédito	R\$ 20.000,00
Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos financeiros a transcorrer	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros (P)	R\$ 1.864,88
Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	*Encargos financeiros a transcorrer	
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros (P)	R\$ 301,24

Os registros acima, além de espelharem a operação de crédito de forma transparente, harmonizam-se com os princípios contábeis da Oportunidade e da Competência, visto que houve

⁵⁵ Lei nº 4.320, art. 43, §1º, I e §2º.

um ingresso financeiro no valor da dívida contratada. Nesse momento, o total da dívida corresponde apenas ao valor de seu principal. Porém, como já se sabe *a priori* o valor dos encargos financeiros que serão devidos, é prudente que tal valor seja registrado.

No entanto, esse procedimento apenas estará de acordo com o Princípio da Competência se, concomitantemente, for escriturada uma conta retificadora pelo valor dos encargos financeiros a serem apropriados, visto que tais encargos ainda não são devidos e, portanto, seu valor deve ser abatido do valor total da dívida registrada.

Os encargos, por sua vez, devem ser reconhecidos contabilmente em razão do prazo de vencimento das contraprestações pelo critério *pro rata* dia, mediante a utilização do método exponencial, observada a competência.

Salienta-se que o registro dos encargos a apropriar só foi possível devido ao fato de os juros em questão serem pré-fixados. Caso fossem pós-fixados, somente seria possível estimá-los com razoável certeza na ocasião em que forem divulgados os valores dos índices acordados no instrumento contratual. No momento em que tais índices tornam-se disponíveis, os juros pós-fixados devem ser reconhecidos.

Após os lançamentos acima, em 30/11/2007, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR R\$1,00
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.543,10
Caixa e Equivalente Caixa	32.000,00	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	12.543,10
		Encargos Financeiros (P)	1.864,88
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(1.864,88)
		Passivo Não Circulante	7.456,90
		Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(301,24)
		PL	12.000,00
Total	R\$ 32.000,00	Total	R\$ 32.000,00
Legenda: <i>I: Independente da Execução Orçamentária</i> <i>D: Dependente da Execução Orçamentária</i> <i>Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo</i>			

Figura 2

RECONHECIMENTO DOS ENCARGOS⁵⁶

Cada parcela relativa aos encargos financeiros deverá ter sido integralmente reconhecida até o final de cada mês, conforme o Princípio da Competência, independentemente de seu pagamento. Dessa forma, deve ser realizada uma baixa no saldo contábil da conta retificadora de passivo que representa os encargos financeiros a apropriar. A contabilidade deve demonstrar o valor real da dívida contratada até então, a qual equivalerá ao valor do principal somado à parcela de encargos financeiros ora reconhecida⁵⁷. Assim, em 31/12/2007, a contabilidade deverá efetuar o seguinte lançamento:

⁵⁶ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente da primeira prestação, conforme Tabela 1.

⁵⁷ O reconhecimento dos juros pode ser feito de forma mais gradual, desde que se leve em consideração o prazo de vencimento das contraprestações e seja adotado o critério *pro rata* dia, mediante a utilização do método

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.4.1.x.x.xx.xx	Varição Patrimonial Diminutiva – Financeiras	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	* Encargos Financeiros a Transcorrer	R\$ 200,00

Salienta-se que o registro dos encargos a transcorrer só foi possível devido ao fato de os juros em questão serem pré-fixados. Caso fossem pós-fixados, somente seria possível estimá-los com razoável certeza na ocasião em que forem divulgados os valores dos índices acordados no instrumento contratual. No momento em que tais índices tornam-se disponíveis, os juros pós-fixados devem ser reconhecidos. Assim, após o lançamento acima, em 31/12/2007, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR R\$1,00
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.743,10
Caixa e Equivalente Caixa	32.000,00	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	12.543,10
		Encargos Financeiros (P)	1.864,88
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(1.664,88)
		Passivo Não Circulante	7.456,90
		Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(301,24)
		PL	11.800,00
Total	R\$ 32.000,00	Total	R\$ 32.000,00

Legenda:
I: Independente da Execução Orçamentária
D: Dependente da Execução Orçamentária
 Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo

Figura 2

EMPENHO⁵⁸ DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AOS ENCARGOS

Supondo-se que o pagamento das prestações do empréstimo será realizado tempestivamente na data de vencimento, deverá ser realizado, primeiramente, o empenho das despesas orçamentárias correspondentes aos encargos a pagar (despesa corrente) e à parcela de amortização do empréstimo (despesa de capital). Em relação ao empenho da despesa com encargos a pagar, a contabilidade efetuará até 31/12/2007, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 200,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 200,00

exponencial. Dessa forma, poderia ser calculada e reconhecida, por exemplo, a parcela de juros devida em um momento qualquer dentro do prazo de execução do contrato de empréstimo.

⁵⁸ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente da primeira prestação, conforme Tabela 1, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais parcelas de encargos serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada parcela, conforme Tabela 1.

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 200,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (P)	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (F)	R\$ 200,00

LIQUIDAÇÃO⁵⁹ DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AOS ENCARGOS

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente aos encargos a pagar (despesa orçamentária corrente), e previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação. Dessa forma, a contabilidade efetuará em 31/12/2007, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 200,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 200,00

EMPENHO⁶⁰ DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE À AMORTIZAÇÃO

Supondo-se que o pagamento das prestações do empréstimo será realizado tempestivamente na data de vencimento, também deverá ser feito o empenho da despesa orçamentária correspondente à parcela de amortização do empréstimo (despesa orçamentária de capital). Em relação ao empenho da despesa com a parcela de amortização do empréstimo, a contabilidade efetuará até 31/12/2007, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP (F)	R\$ 908,31

⁵⁹ Nesses lançamentos, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 1, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais parcelas de encargos serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada parcela, conforme Tabela 1.

⁶⁰ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 1, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais parcelas de amortização serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada parcela, conforme Tabela 1.

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 908,31

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 908,31

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 908,31

LIQUIDAÇÃO⁶¹ DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE À AMORTIZAÇÃO

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente à parcela de amortização (despesa orçamentária de capital), e previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação. Dessa forma, a contabilidade efetuará em 31/12/2007, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 908,31

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 908,31

PAGAMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE À PRESTAÇÃO⁶²

Supondo-se que o pagamento das prestações do empréstimo será realizado tempestivamente na data de vencimento, a contabilidade efetuará, em 31/12/2007, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a CP (F)	R\$908,31
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros CP (F)	R\$200,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$1.108,31

⁶¹ Nesses lançamentos, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 1, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais parcelas de amortização serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada parcela, conforme Tab. 1.

⁶² Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 1, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais prestações serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada prestação, conforme Tabela 1.

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	R\$1.108,31

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	R\$1.108,31

Assim, após o lançamento acima, em 31/12/2007, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR R\$1.00
Ativo Circulante	30.891,69	Passivo Circulante	11.634,79
Caixa e Equivalente Caixa	30.891,69	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	11.634,69
		Encargos Financeiros (P)	1.664,88
		Encargos Financeiros a	(1.664,88)
		Passivo Não Circulante	7.456,90
		Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a	(301,24)
		PL	11.800,00
Total	R\$ 30.891,69	Total	R 30.891,69

Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo

Figura 2

Os passos descritos nos itens 1.2 até 1.7 devem ser repetidos para as demais prestações, com o respectivo valor e na data adequada (conforme Tabela 1), até a completa quitação do empréstimo.

INÍCIO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO (TRANSFERÊNCIA DE LONGO P/ CURTO PRAZO)

São classificadas como de longo prazo as dívidas cujo vencimento ocorra após o encerramento do exercício financeiro subsequente. Em vista disso, no início de cada exercício financeiro, ocorre necessariamente a reclassificação de parte das obrigações registradas no Passivo Não Circulante para o Passivo Circulante da entidade.

Nesse exemplo, os recursos financeiros originários do empréstimo foram recebidos no dia 30/11/2007, sendo o vencimento da primeira prestação no dia 31/12/2007. Em 01/01/2008 inicia-se um novo exercício financeiro. Dessa forma, por ocasião da abertura do novo exercício financeiro, ocorrerá a transferência da dívida registrada até então no Passivo Não Circulante para o Passivo Circulante. Diante disso, a contabilidade efetuará, em 01/01/2008, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a LP	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a CP	R\$ 7.456,90

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros LP	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros CP	R\$ 301,24

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos financeiros a transcorrer CP	
C 2.2.2.x.x.xx.xx	*Encargos financeiros a transcorrer LP	R\$ 301,24

Dessa forma, após os lançamentos acima, em 01/01/2008, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	30.891,69	Passivo Circulante	19.091,69
Caixa e Equivalente Caixa	30.891,69	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	19.091,69
		Encargos Financeiros (P)	1.966,12
		Encargos Financeiros a Transcorrer (P)	(1.966,12)
		Passivo Não Circulante	-
		Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	-
		Encargos Financeiros (P)	-
		Encargos Financeiros a Transcorrer (P)	-
		PL	11.800,00
Total	R\$ 30.891,69	Total	R\$ 30.891,69

Figura 7

Reforça-se que os passos descritos nos itens 1.2. até 1.7. devem ser repetidos para as demais prestações, com o respectivo valor e na data adequada (conforme Tabela 1), até a completa quitação do empréstimo.

03.03.03.02 AQUISIÇÕES FINANCIADAS DE BENS E ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO⁶³

Inicialmente cabe estabelecer a distinção entre os conceitos de “Abertura de Crédito (mútuo financeiro)” e “Aquisição Financiada de Bens e Arrendamento Mercantil Financeiro” para fins do preenchimento do Anexo do RGF - Demonstrativo das Operações de Crédito.

Serão registradas na linha “Aquisição Financiada de Bens e Arrendamento Mercantil Financeiro”, do Anexo IV do RGF, as aquisições financiadas de bens em que não houve ingresso efetivo de recursos financeiros nos cofres públicos, como, por exemplo, as aquisições financiadas a prazo

⁶³ O roteiro aqui apresentado corresponde a uma atualização daquele apresentado na Nota Técnica nº 1.028/2005, da GEANC/CCONT/STN.

diretamente com o fornecedor do bem. Este é o tipo de operação tratada no presente item dessa instrução.

Alternativamente serão registradas na linha “Abertura de Crédito”, do Anexo IV do RGF, as operações de crédito, mesmo quando destinadas a aquisição de bens, em que houve ingresso efetivo de recursos financeiros nos cofres públicos, como, por exemplo, aquelas em que os recursos financeiros são disponibilizados ao ente por uma instituição financeira e posteriormente utilizados por esse para a aquisição do bem. Para esses casos deve-se seguir o roteiro contábil apresentado no item anterior dessa instrução.

Conforme será exposto, o arrendamento mercantil do tipo financeiro é, em sua essência, uma operação de compra financiada de bens. Nesse sentido, será apresentado o roteiro contábil correspondente a um caso comum de aquisição financiada de bens, complementado posteriormente pelos registros adicionais.

É importante destacar que a entidade pública necessita apropriar ao resultado de um período, o desgaste do seu ativo imobilizado por meio do registro da despesa de depreciação, obedecendo ao princípio da competência. A depreciação do bem, contudo, será tratada nessa instrução apenas de forma simplificada. Mais informações sobre esse assunto podem ser obtidas no MCASP – parte dois – Procedimentos Contábeis Patrimoniais.

Quanto ao arrendamento mercantil, é importante ressaltar, inicialmente, que este pode ser classificado em arrendamento operacional e financeiro:

- a) o operacional é a modalidade que possibilita somente a utilização dos serviços sem que haja um comprometimento futuro de opção de compra, ou seja, caracteriza-se como uma operação de aluguel e como tal deve ser tratada;
- b) o financeiro, por sua vez, possibilita ao arrendador não só recuperar o custo do bem arrendado como também o retorno sobre os recursos investidos. Neste caso, há a possibilidade de opção de compra do bem arrendado. É este tipo de arrendamento que é objeto dessa instrução, por caracterizar-se como operação de crédito à luz da LRF.

A Resolução CFC nº 1.304/10, alterada pela Resolução CFC nº 1.329/11, em seu art. 1º, resolve aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 06 (IAS 17 do IASB). Esta norma estabelece, para arrendatários e arrendadores, políticas contábeis e divulgações apropriadas a aplicar em relação a arrendamentos mercantis. Sobre a classificação dos tipos de arrendamento, dispõe a citada norma:

“8. Um arrendamento mercantil deve ser classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Um arrendamento mercantil deve ser classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

[...]

10. A classificação de um arrendamento mercantil como arrendamento mercantil financeiro ou arrendamento mercantil operacional depende da essência da transação e não da forma do contrato. Exemplos de situações que individualmente ou em conjunto levariam normalmente a que um arrendamento mercantil fosse classificado como arrendamento mercantil financeiro são:

(a) o arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil;

(b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;

(c) o prazo do arrendamento mercantil refere-se à maior parte da vida econômica do ativo mesmo que a propriedade não seja transferida;

(d) no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e

(e) os ativos arrendados são de natureza especializada de tal forma que apenas o arrendatário pode usá-los sem grandes modificações.

(a) ”.

O arrendamento mercantil ou “leasing financeiro” constitui-se um negócio jurídico bilateral, pelo qual o arrendatário usa e goza de um bem adquirido pela arrendadora, segundo especificações do arrendatário, por determinado tempo e mediante o pagamento mensal de valores (contraprestações), bem como assume todos os riscos e remunerações incidentes sobre a propriedade. O bem pode ou não, eventualmente, ser transferido.

O bem sujeito a arrendamento mercantil, assim como ocorre em qualquer outra aquisição financiada de bens, deve ser contabilizado como ativo não circulante, tendo como contrapartida uma obrigação registrada no passivo a curto e/ou a longo prazo, no início da operação, com os seguintes argumentos:

a) Prudentemente, face às características do contrato de arrendamento, a intenção de adquirir o bem ao final do contrato, por opção de compra, implica o registro do ativo não circulante em contrapartida com o passivo;

b) Da mesma forma, comporá o passivo patrimonial com os respectivos encargos financeiros a apropriar, na forma de diferimento, para apropriação mês a mês dos encargos correspondentes.

Inicialmente, será tratado, nos itens abaixo, um caso comum de aquisição financiada de um bem móvel. Para exemplificar esse caso, foi simulado um financiamento contratado em 30/11/2007 a ser pago em 20 prestações mensais iguais, com o vencimento da primeira prestação ocorrendo em 31/12/2007. Nessa simulação foram utilizados os seguintes valores:

Valor do bem: R\$20.000,00

Quantidade de parcelas: 20

Valor de cada parcela: R\$ 1.108,31

Encargos financeiros: R\$ 2.166,13, correspondentes ao total de juros pagos no decorrer do termo contratual.

Essa aquisição financiada pode ser sintetizada na tabela a seguir:

K	$P_k = A_k + J_k$	$J_k = i * S_k$	A_k	S_k
0	-	-	-	R\$ 20.000,00
1	R\$ 1.108,31	R\$ 200,00	R\$ 908,31	R\$ 19.091,69
2	R\$ 1.108,31	R\$ 190,92	R\$ 917,39	R\$ 18.174,30
3	R\$ 1.108,31	R\$ 181,74	R\$ 926,56	R\$ 17.247,74
4	R\$ 1.108,31	R\$ 172,48	R\$ 935,83	R\$ 16.311,91
5	R\$ 1.108,31	R\$ 163,12	R\$ 945,19	R\$ 15.366,73
6	R\$ 1.108,31	R\$ 153,67	R\$ 954,64	R\$ 14.412,09
7	R\$ 1.108,31	R\$ 144,12	R\$ 964,19	R\$ 13.447,90
8	R\$ 1.108,31	R\$ 134,48	R\$ 973,83	R\$ 12.474,07
9	R\$ 1.108,31	R\$ 124,74	R\$ 983,57	R\$ 11.490,51
10	R\$ 1.108,31	R\$ 114,91	R\$ 993,40	R\$ 10.497,11
11	R\$ 1.108,31	R\$ 104,97	R\$ 1.003,34	R\$ 9.493,77
12	R\$ 1.108,31	R\$ 94,94	R\$ 1.013,37	R\$ 8.480,40
13	R\$ 1.108,31	R\$ 84,80	R\$ 1.023,50	R\$ 7.456,90
14	R\$ 1.108,31	R\$ 74,57	R\$ 1.033,74	R\$ 6.423,16
15	R\$ 1.108,31	R\$ 64,23	R\$ 1.044,07	R\$ 5.379,09
16	R\$ 1.108,31	R\$ 53,79	R\$ 1.054,52	R\$ 4.324,57
17	R\$ 1.108,31	R\$ 43,25	R\$ 1.065,06	R\$ 3.259,51
18	R\$ 1.108,31	R\$ 32,60	R\$ 1.075,71	R\$ 2.183,80
19	R\$ 1.108,31	R\$ 21,84	R\$ 1.086,47	R\$ 1.097,33
20	R\$ 1.108,31	R\$ 10,97	R\$ 1.097,33	R\$ 0,00
Total	R\$ 22.166,13	R\$ 2.166,13	R\$ 20.000,00	-

Legenda:
K: Varia de 0 a 20 e representa os momentos relevantes para o contrato de financiamento (recebimento do bem e vencimento das parcelas).
i: É taxa de juros aplicada à operação. Corresponde, nesse exemplo, a 1% ao mês.
P_k: É a k-ésima prestação a ser paga, composta de uma parcela de juros e outra de amortização (P_k=A_k+J_k).
J_k: É a k-ésima parcela de juros a ser paga.
A_k: É a k-ésima parcela de amortização a ser paga.
S_k: Representa o saldo devedor nos diferentes momentos observados.

Notas:
 1 - O vencimento da primeira prestação ocorre em 31/12/2007. O vencimento das demais prestações ocorre no último dia dos meses subsequentes. Supôs-se que tal procedimento foi previsto no instrumento contratual.
 2 - Para fins de simplificação, o cálculo dos juros foi feito utilizando-se, para todas as prestações, o mês comercial de 30 dias. Supôs-se que tal procedimento foi previsto no instrumento contratual.

Tabela 2

Para fins didáticos, supondo que a entidade contratante do financiamento possuísse uma disponibilidade financeira no valor de R\$ 32.000,00, um patrimônio líquido no mesmo valor e que a única operação ocorrida até o momento foi a operação de crédito em análise, a situação patrimonial da entidade, em 29/11/2007, antes da contratação do financiamento poderia ser resumida, de forma simplificada, da seguinte maneira:

ATIVO		VALOR	PASSIVO		VALOR
Ativo Circulante		32.000,00	Passivo Circulante		-
Caixa e Equivalente Caixa (F)		32.000,00			
Ativo Não Circulante		-	Passivo Não Circulante		-
			PL		32.000,00
Total		R\$ 32.000,00	Total		R\$ 32.000,00

Legenda:
 F: Atributo de Conta - Financeiro

Figura 8

A seguir, são apresentados os lançamentos correspondentes a cada um dos fatos contábeis relativos a esse caso de aquisição de um bem móvel por meio de um financiamento. Inicialmente, porém, cabe ressaltar que há duas práticas distintas quanto ao registro dessa operação no que tange à sua inclusão no orçamento do ente da Federação. Existe a possibilidade de adotar-se o procedimento de prever-se a despesa orçamentária com a aquisição financiada (despesa com investimento) no Orçamento Público em contrapartida a uma receita orçamentária de capital (Operação de Crédito), mesmo que não haja o ingresso efetivo dessa receita nos cofres públicos. Nessa situação, será registrada, posteriormente, nova despesa - dessa vez referente à amortização do financiamento contratado (despesa com amortização de dívidas). Tal metodologia é fruto da política fiscal adotada pelo ente e tem como objetivo permitir que o Orçamento Público sirva como instrumento de controle fiscal da Dívida Pública. Esse procedimento será retomado no decorrer dos próximos itens dessa instrução.

Há, contudo, outra técnica de elaboração e execução orçamentária, embasada em atos normativos, que diverge daquela acima descrita. De acordo com esse procedimento alternativo, não constarão do Orçamento Público receitas orçamentárias que não possuam previsão de efetivo ingresso nos cofres públicos. Nesse caso, apenas a despesa com a amortização (e encargos correspondentes) do financiamento consta do orçamento do ente. O registro contábil que reflete esse procedimento também será tratado nos próximos itens dessa instrução.

Esse manual não tem como objetivo indicar qual dessas duas técnicas de elaboração e execução orçamentária é a mais adequada do ponto de vista técnico ou até mesmo legal. Essa padronização requer amplos estudos que passam inclusive pelo próprio objetivo e escopo das leis orçamentárias das esferas de governo, sendo necessária, portanto, uma ação integrada de âmbito nacional entre os órgãos dos Sistemas de Planejamento e de Orçamento, dos Sistemas de Administração Financeira e dos Sistemas de Contabilidade.

De toda forma, os aspectos patrimoniais resultantes da realização desse tipo de operação de crédito devem ser reconhecidos e demonstrados pela contabilidade de cada ente, independentemente da técnica de elaboração e execução orçamentária adotada, a qual, por sua vez, depende do que dispõem a Lei Orçamentária e demais atos normativos correlatos de cada unidade da Federação.

Como ficará claro a partir da leitura dos próximos itens, ambas as técnicas apresentam o mesmo resultado em termos de controle patrimonial, diferindo apenas quanto à abrangência do controle orçamentário envolvido em cada caso. A identificação contábil da operação de crédito também é possível independentemente da alternativa utilizada. Na verdade apenas os itens 1. e 2. representam fatos contábeis que podem ser registrados de duas formas distintas, dependendo da técnica orçamentária legalmente adotada pelo ente federado. Os demais itens desse tópico adequam-se a qualquer uma das duas técnicas indistintamente.

Nesse sentido, o presente manual se propõe a fornecer alternativas de registros contábeis que se adequam às diferentes técnicas orçamentárias adotadas pelos entes federados, desde que tais técnicas estejam claramente embasadas pela legislação em vigor. À medida que as técnicas orçamentárias adotadas forem convergindo para uma padronização, os registros contábeis aqui indicados serão alterados, de forma a espelhar um único roteiro contábil a ser seguido por todas as esferas de governo.

É importante destacar a diferença entre as contraprestações referentes aos arrendamentos, conforme o tipo. Ao analisar-se as duas possibilidades de arrendamento, percebe-se que a primeira (operacional) reveste-se de um caráter de aluguel enquanto que a segunda (financeiro) de amortização da dívida, visto que neste caso as contraprestações funcionam como amortização da dívida adquirida em função de, na essência, haver a aquisição de um ativo.

Dessa maneira, a classificação orçamentária também será diferente dependendo do tipo arrendamento mercantil. Quando a contraprestação for referente ao operacional, a natureza de despesa deve ser a 3.3.90.38. Já quando for referente ao financeiro, a natureza de despesa deve ser a 4.6.90.38, na parcela referente à amortização e 3.2.90.38 referente aos juros e encargos.

CONTRATAÇÃO DA OPERAÇÃO DE CRÉDITO

Cabem aqui as mesmas observações feitas no item 1. O lançamento da operação de crédito será o exposto abaixo, seguido das opções para o controle necessário para a elaboração do Demonstrativo de Operações de Crédito:

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Contratos de Operações de Crédito	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas a executar - Operações de Crédito	R\$ 20.000,00

Fazer o registro por meio de contas contábeis de compensação, detalhando pelo tipo de operação de crédito e pelo montante contratualmente previsto para cada exercício;

- a) Utilizar o mecanismo de conta-corrente contábil, que permite o tratamento de informações mais detalhadas.
- b) Utilizar outros sistemas de controle que possibilitem o preenchimento do Demonstrativo de Operações de Crédito.

RECEBIMENTO DO BEM ADQUIRIDO

Nos lançamentos imediatamente abaixo (item 2.2.1), será apresentado o roteiro a ser utilizado nos casos em que apenas a amortização do financiamento e os encargos correspondentes são tratados orçamentariamente.

A seguir (item 2.2.2), supõe-se que o legislador fixou no orçamento, para fins de controle da política fiscal, despesas distintas no que se refere à operação de aquisição financiada: uma relativa à aquisição do bem em si, e outra correspondente à amortização do financiamento. Primeiramente, será descrito o lançamento contábil correspondente ao empenho da despesa com aquisição do bem. A despesa a ser registrada quando da amortização do financiamento será posteriormente tratada em item específico.

1. Recebimento do Bem Adquirido como Fato Extra-Orçamentário

Essa técnica considera como receitas orçamentárias apenas os recursos que possuam previsão de efetivo ingresso nos cofres públicos. Assim, no caso de uma aquisição financiada de bens, não haverá registro de uma receita orçamentária, tampouco ocorrerá a inclusão no orçamento de uma despesa orçamentária com investimento (aquisição de bens móveis). No que se refere a essa operação, a lei orçamentária do ente conterà apenas a fixação de despesas orçamentárias que terão como consequência efetivos desembolsos financeiros, ou seja, despesas relativas à amortização do financiamento e dos respectivos encargos contratuais incidentes sobre o principal da dívida. Caso seja essa a técnica orçamentária adotada pelo Ente da Federação, o lançamento contábil apropriado ao registro do recebimento do bem, em 30/11/2007, é o que se segue:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Máquinas e Equipamentos	R\$20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	R\$12.543,10
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	R\$ 7.456,90
Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Apropriar	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	R\$ 1.864,88
Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Apropriar	
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	R\$ 301,24

Conclui-se que, independentemente do roteiro contábil utilizado (itens 1. ou 2. desta seção, respectivamente) para o registro do recebimento do bem, os reflexos patrimoniais serão similares. A única diferença diz respeito à abrangência do controle orçamentário que se deseja exercer sobre a operação.

De qualquer forma, ambos os procedimentos terão como consequência, a seguinte composição patrimonial para a entidade em 30/11/2007:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.543,10
Caixa e Equivalente Caixa (F)	32.000,00	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	12.543,10
		Encargos Financeiros (P)	1.864,88
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(1.864,88)
Ativo Permanente	20.000,00	Passivo Exigível a Longo Prazo	7.456,90
Máquinas e Equipamentos (P)	20.000,00	Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(301,24)
		PL	32.000,00
Total	R\$ 52.000,00	Total	R\$ 52.000,00

Legenda:
 F: Atributo de Contas - Financeiro
 P: Atributo de Conta - Patrimonial
 Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo

Figura 9

2. Recebimento do Bem Adquirido como Fato Orçamentário

Antes do recebimento do bem, é necessário contabilizar o empenho referente à despesa com investimento (aquisição de bem móvel). Esse registro ocorre nos casos em que o ente da Federação trata o ingresso do bem adquirido de forma orçamentária. Nesse caso, até 30/11/2007, a contabilidade efetuará o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$20.000,00

O lançamento acima não se aplica aos entes que não tratam o ingresso do bem ao patrimônio público como uma operação orçamentária. Nesse caso, ocorrerá despesa orçamentária apenas no que se refere ao pagamento da amortização do financiamento e seus respectivos encargos, devendo o lançamento acima ser desconsiderado.

Ao receber o bem, parte da dívida deve ser registrada no Passivo Circulante e parte no Passivo Não Circulante, uma vez que 7 (sete) das prestações vencem após o término do exercício financeiro subsequente. Assim, em 30/11/2007, data de recebimento do bem, a contabilidade efetuará os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Máquinas e equipamentos	R\$20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a CP	R\$12.543,10
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a LP	R\$ 7.456,90

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos financeiros a apropriar	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros (P)	R\$ 1.864,88

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	*Encargos financeiros a apropriar	
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros (P)	R\$ 301,24

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$20.000,00
Código da Conta Título da Conta		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	R\$20.000,00
Código da Conta Título da Conta		
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 20.000,00
Código da Conta Título da Conta		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	R\$ 20.000,00
Código da Conta Título da Conta		
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas a executar - Operações de Crédito	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas executadas - Operações de Crédito	R\$ 20.000,00

Os registros acima, além de espelharem a operação de crédito de forma transparente, harmonizam-se com os princípios contábeis da Oportunidade e da Competência. Nesse momento, o montante da dívida corresponde apenas ao valor do bem financiado. No entanto, como já se sabe *a priori* o valor dos encargos financeiros incidentes sobre a operação – os quais correspondem ao valor dos juros a serem pagos - é prudente que tal valor seja registrado.

No entanto, caso esse procedimento seja adotado, estará de acordo com o Princípio da Competência apenas se concomitantemente for escriturada uma conta retificadora pelo valor dos encargos financeiros a serem apropriados, visto que estes ainda não são devidos e, portanto, seu valor deve ser abatido do valor total da dívida registrada.

Esses encargos, por sua vez, devem ser reconhecidos contabilmente em razão do prazo de vencimento das contraprestações pelo critério *pro rata* dia, mediante a utilização do método exponencial, observada a competência.

Salienta-se que o registro dos encargos a apropriar só foi possível devido ao fato de os juros em questão serem pré-fixados. Caso fossem pós-fixados, somente seria possível estimá-los com razoável certeza na ocasião em que forem divulgados os valores dos índices acordados no instrumento contratual. No momento em que tais índices tornam-se disponíveis, os juros pós-fixados devem ser reconhecidos.

O registro do ingresso serve para evidenciar a efetiva realização da operação, servindo o valor constante da conta contábil Obrigações Contratadas Executadas para preenchimento da coluna “Valor Executado” do Demonstrativo das Operações de Crédito do Relatório de Gestão Fiscal.

O intuito de controlar essas operações desde a sua previsão no Orçamento Público é o de permitir que a variação na Dívida Pública Líquida seja compatível com o resultado primário apurado pelo ente.

Em regra, a adoção dessa metodologia pressupõe a utilização, tanto na elaboração quanto na execução orçamentária, da classificação da receita pública por destinação de recursos. Por sua vez, as destinações de recursos constituem-se de determinados agrupamentos de naturezas de receitas, atendendo a uma determinada regra de destinação legal, e servem para indicar como são financiadas as despesas orçamentárias. Entende-se por destinação de recurso a origem ou a procedência dos recursos que devem ser gastos com uma determinada finalidade específica ou que são de livre aplicação. É necessário, portanto, individualizar esses recursos de modo a evidenciar sua aplicação segundo a determinação legal.

A destinação de recurso constitui-se, portanto, no elo entre a receita e a despesa, na medida em que identifica, ao mesmo tempo, o destino da receita e a origem da despesa⁶⁴.

No âmbito federal, por exemplo, a receita de operação de crédito contratual apresentada no lançamento acima seria classificada na fonte 47 – Operações de Crédito Internas - Em Bens e/ou Serviços⁶⁵ (no caso de a operação ser do tipo contratual externa, seria utilizada a fonte 49). Essa técnica permite identificar, ainda no orçamento, operações como as aquisições financiadas de bens.

Contabilmente, os lançamentos acima podem ser interpretados da seguinte maneira: ocorre, no caso de uma aquisição financiada de bens, a superposição de dois fatos administrativos: a contratação de um empréstimo financeiro e a aquisição de um bem de capital. Supondo que a ocorrência de tais fatos se dê em momentos distintos, teríamos, de forma simplificada, os seguintes lançamentos contábeis:

a) Pela contratação do empréstimo com ingresso de financeiro

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a CP
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a LP

b) Aquisição à vista do bem

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Máquinas e equipamentos
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

⁶⁴ Definição extraída do Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias da União – 2008, elaborado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

⁶⁵ Segundo o Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias da União – 2008, a Fonte 47 é composta por recursos oriundos de operações de crédito em bens e/ou serviços, realizadas no País por entidades da Administração Pública. Os bens e/ou serviços destinam-se a programas, projetos ou atividades específicas que forem objeto dessas operações.

Já na aquisição financiada de bens, tais momentos são coincidentes, porém, em sua essência, a operação é a mesma descrita a partir dos lançamentos contábeis acima. Nesse caso, haveria um registro no Passivo Não Circulante (consequência da operação de crédito) seguido de reconhecimento do ativo não circulante (pela compra a vista do bem de capital). Portanto, teríamos, no mesmo instante, os seguintes lançamentos contábeis:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Máquinas e equipamentos
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a CP
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a LP

Como foi exposto até aqui, no momento em que ocorre o empenho da despesa do bem financiado, há, em contrapartida, um controle da receita orçamentária. Esse procedimento tem como objetivo valer-se do Orçamento Público como instrumento de política fiscal, utilizando-se, em regra, a classificação por destinação de recursos da receita orçamentária. Porém, de acordo com a Lei Orçamentária Anual e demais atos normativos correlatos de âmbito regional ou local, pode o ente federado utilizar um roteiro contábil que não contemple o registro de uma receita orçamentária no momento em que o bem é adquirido.

De qualquer forma, ambos os procedimentos terão como consequência a composição patrimonial representada na figura 9, apresentada após no item 2.2.1.

RECONHECIMENTO DOS ENCARGOS⁶⁶

Cada parcela relativa aos encargos financeiros deverá ter sido integralmente reconhecida até o fim de cada mês, conforme o Princípio Contábil da Competência, independentemente de seu pagamento. Dessa forma, deve ser realizada uma baixa no saldo contábil da conta retificadora de passivo que representa os encargos financeiros a apropriar. A contabilidade deve demonstrar o valor real da dívida contratada até então, a qual equivalerá ao valor do principal somado à parcela de encargos financeiros ora reconhecida⁶⁷. Assim, em 31/12/07, a contabilidade deverá efetuar o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.4.1.x.x.xx.xx	Varição Patrimonial Diminutiva – Financeiras	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros a apropriar(P)	R\$ 200,00

Salienta-se que o registro dos encargos a apropriar só foi possível devido ao fato de os juros em questão serem pré-fixados. Caso fossem pós-fixados, somente seria possível estimá-los com razoável certeza na ocasião em que forem divulgados os valores dos índices acordados no

⁶⁶ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 2, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais prestações serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada prestação, conforme Tabela 2.

⁶⁷ O reconhecimento dos juros pode ser feito de forma mais gradual, desde que se leve em consideração o prazo de vencimento das contraprestações e seja adotado o critério *pro rata* dia, mediante a utilização do método exponencial. Dessa forma, poderia ser calculada e reconhecida, por exemplo, a parcela de juros devida em um momento qualquer dentro do prazo de execução do contrato de empréstimo.

instrumento contratual. No momento em que tais índices tornam-se disponíveis, os juros pós-fixados devem ser reconhecidos.

Assim, após o lançamento acima, em 31/12/2007, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.743,10
Caixa e Equivalente Caixa (F)	32.000,00	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	12.543,10
		Encargos Financeiros (P)	1.864,88
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(1.664,88)
Ativo Não Circulante	20.000,00	Passivo Não Circulante	7.456,90
Máquinas e Equipamentos (P)	20.000,00	Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(301,24)
		PL	31.800,00
Total	R\$ 52.000,00	Total	R\$ 52.000,00

Legenda:
 F: Atributo da Conta – Financeiro
 P: Atributo da Conta – Patrimonial
 Nota: O saldo da conta de resultado foi incorporado ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo

Figura 10

EMPENHO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AOS ENCARGOS⁶⁸

Supondo-se que o pagamento das prestações do financiamento será realizado tempestivamente na data de vencimento, deverá ser realizado, primeiramente, o empenho das despesas orçamentárias correspondentes aos encargos a pagar (despesa corrente) e à parcela de amortização do financiamento (despesa de capital). Em relação ao empenho da despesa com encargos a pagar, a contabilidade efetuará até 31/12/2007, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 200,00
Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 200,00
Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (P)	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (F)	R\$ 200,00

⁶⁸ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 2, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais prestações serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada prestação, conforme Tabela 2.

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 200,00

LIQUIDAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AOS ENCARGOS⁶⁹

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente aos encargos a pagar (despesa corrente), e previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação. Dessa forma, a contabilidade efetuará em 31/12/2007, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 200,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 200,00

A despesa referente à parcela dos encargos financeiros, anteriormente reconhecida, passou pelos estágios do empenho e da liquidação da despesa orçamentária. Assim, encontra-se apta a ser paga, conforme demonstrado nos dois últimos lançamentos acima. Após esses registros, em 31/12/2007, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.743,10
Caixa e Equivalente Caixa (F)	32.000,00	Encargos Financeiros (F)	200,00
		Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	12.543,10
		Encargos Financeiros (P)	1.664,88
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(1.664,88)
Ativo Não Circulante	20.000,00	Passivo Não Circulante	7.456,90
Máquinas e Equipamentos (P)	20.000,00	Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(301,24)
		PL	31.800,00
Total	R\$ 52.000,00	Total	R\$ 52.000,00
Legenda: F: Atributo da Conta – Financeiro P: Atributo da Conta – Patrimonial Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo			

Figura 11

⁶⁹ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 2, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais prestações serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada prestação, conforme Tabela 2.

EMPENHO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE À AMORTIZAÇÃO⁷⁰

Supondo-se que o pagamento das prestações do financiamento será realizado tempestivamente na data de vencimento, também deverá ser feito o empenho da despesa orçamentária correspondente à parcela de amortização do empréstimo (despesa de capital). Em relação ao empenho da despesa com a parcela de amortização do empréstimo, a contabilidade efetuará até 31/12/2007, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a CP (P)	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a CP (F)	R\$908,31
Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$908,31
Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$908,31
Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$908,31

LIQUIDAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE À AMORTIZAÇÃO⁷¹

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente à parcela de amortização (despesa de capital), e previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação. Dessa forma, a contabilidade efetuará em 31/12/2007, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$908,31

⁷⁰ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 2, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais prestações serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada prestação, conforme Tabela 2.

⁷¹ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 2, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais prestações serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada prestação, conforme Tabela 2.

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$908,31
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	

Nesse momento, a despesa referente à parcela da amortização já passou pelos estágios do empenho e da liquidação. Dessa forma, encontra-se apta a ser paga, conforme demonstrado nos dois últimos lançamentos acima. Assim, após os lançamentos anteriores, a entidade possuirá, em 31/12/2007, a seguinte composição patrimonial:

RS1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.743,10
Caixa e Equivalente Caixa (F)	32.000,00	Encargos Financeiros (F)	200,00
		Empréstimos e Financiamentos a CP (F)	908,31
		Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	11.634,79
		Encargos Financeiros (P)	1.664,88
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(1.664,88)
Ativo Não Circulante	20.000,00	Passivo Não Circulante	7.456,90
Máquinas e Equipamentos (P)	20.000,00	Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(301,24)
		PL	31.800,00
Total	R\$ 52.000,00	Total	R\$ 52.000,00

Legenda:
F: Atributo da Conta – Financeiro
P: Atributo da Conta – Patrimonial
Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo

Figura 11

PAGAMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE À PRESTAÇÃO⁷²

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a CP (F)	R\$ 908,31
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos financeiros CP (F)	R\$ 200,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$1.108,31

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$1.108,31
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	

⁷² Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 2, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais prestações serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada prestação, conforme Tabela 2.

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	R\$1.108,31

Dessa forma, após os lançamentos anteriores, a entidade possuirá, em 31/12/2007, a seguinte composição patrimonial:

R\$1.00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	30.891,69	Passivo Circulante	11.634,79
Caixa e Equivalente Caixa	30.891,69	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	11.634,79
		Encargos Financeiros (P)	1.664,88
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(1.664,88)
Ativo Não Circulante	20.000,00	Passivo Não Circulante	7.456,90
Máquinas e Equipamentos (P)	20.000,00	Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(301,24)
		PL	31.800,00
Total	R\$ 50.891,69	Total	R\$ 50.891,69
Legenda: F: Atributo da Conta – Financeiro P: Atributo da Conta – Patrimonial			

Figura 13

Os passos descritos nos itens 2.4. até 2.9. devem ser repetidos para as demais prestações, com o respectivo valor (conforme Tabela 2), até a completa quitação do financiamento.

INÍCIO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO (TRANSFERÊNCIA DE LONGO PARA CURTO PRAZO)

São classificadas como de longo prazo as dívidas cujo vencimento ocorra após o encerramento do exercício. Em vista disso, no início de cada exercício financeiro, ocorre necessariamente a reclassificação de parte das obrigações registradas no Passivo Não Circulante para o Passivo Circulante da entidade.

Nesse exemplo, o bem financiado foi recebido no dia 30/12/2007, sendo o vencimento da primeira prestação do financiamento no dia 31/12/2007. Em 01/01/2008 inicia-se um novo exercício financeiro. Dessa forma, por ocasião da abertura do novo exercício financeiro, ocorrerá a transferência da dívida registrada até então no Passivo Exigível a Longo Prazo para o Passivo Circulante. Diante disso, a contabilidade efetuará, em 01/01/2008, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	
C 2.1.2.x.x.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	R\$ 7.456,90

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros LP	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP	R\$ 301,24

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros a Apropriar CP	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros a Apropriar LP	R\$ 301,24

Dessa forma, após os lançamentos anteriores, em 01/01/2008, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	30.891,69	Passivo Circulante	19.091,69
Caixa e Equivalente Caixa (F)	30.891,69	Empréstimos e Financiamentos a CP	19.091,69
		Encargos Financeiros (P)	1.966,13
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(1.966,13)
Ativo Não Circulante	20.000,00	Passivo Não Circulante	-
Máquinas e Equipamentos (P)	20.000,00	Empréstimos e Financiamentos a LP	-
		Encargos Financeiros (P)	-
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	-
		PL	31.800,00
Total	R\$ 50.891,69	Total	R\$ 50.891,69
Legenda: F: Atributo da Conta – Financeiro P: Atributo da Conta – Patrimonial			

Figura 14

É importante destacar que a entidade pública necessita apropriar ao resultado de um período o desgaste do seu ativo imobilizado por meio do registro da despesa de depreciação, obedecendo ao princípio da competência. A depreciação do bem, contudo, será tratada nessa instrução apenas de forma simplificada, no item 2.10. Mais informações sobre esse assunto podem ser obtidas na parte II do presente manual.

CONSIDERAÇÕES SOBRE O ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO

1. Considerações Iniciais

Conforme foi exposto na introdução do item 2., o arrendamento mercantil financeiro é, em sua essência, uma operação de compra financiada de um bem. Embora o negócio jurídico só se aperfeiçoe ao fim do contrato de arrendamento com o pagamento do valor residual, ou seja, no momento em que é exercida a opção de compra, os registros contábeis correspondentes à aquisição do bem seguem a mesma lógica descrita anteriormente.

A única diferença entre o tratamento contábil dispensado ao arrendamento mercantil financeiro e aquele relativo a outras aquisições financiadas de bens, como o demonstrado nos itens acima, é a existência de um valor residual a ser pago ao final do contrato ratificando a opção de compra.

Nesse sentido, o valor residual é definido da seguinte forma no item 4 da Resolução CFC nº 1.304/2010 :

“Valor residual garantido é:

(a) para um arrendatário, a parte do valor residual que seja garantida por ele ou por parte a ele relacionada (sendo o valor da garantia o valor máximo que possa, em qualquer caso, tornar-se pagável); e

(b) para um arrendador, a parte do valor residual que seja garantida pelo arrendatário ou por terceiro não relacionado com o arrendador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.

Valor residual não garantido é a parte do valor residual do ativo arrendado, cuja realização pelo arrendador não esteja assegurada ou esteja unicamente garantida por uma parte relacionada com o arrendador.”

Para exemplificar a operação em análise, a aquisição financiada tratada nos itens anteriores foi adaptada para simular um arrendamento mercantil financeiro contraído em 30/11/2007, a ser pago em 20 prestações mensais iguais, com o vencimento da primeira prestação ocorrendo em 31/12/2007, com os seguintes valores:

Valor do bem: R\$20.000,00

Quantidade de parcelas: 20

Valor de cada parcela: R\$ 1.108,31

Valor residual garantido (a ser pago pelo arrendatário): R\$ 2.500

Encargos financeiros: R\$ 4.666,13. Corresponde à diferença entre o valor total pago ao arrendador (20 x R\$1.108,31 + R\$2.500) e o valor do bem arrendado (R\$ 20.000,00).

Essa operação de arrendamento pode ser sintetizada na tabela abaixo:

K	$P_k = A_k + J_k$	$J_k = i * S_k$	A_k	S_k
0	-	-	-	R\$ 20.000,00
1	R\$ 1.108,31	R\$ 200,00	R\$ 908,31	R\$ 19.091,69
2	R\$ 1.108,31	R\$ 190,92	R\$ 917,39	R\$ 18.174,30
3	R\$ 1.108,31	R\$ 181,74	R\$ 926,56	R\$ 17.247,74
4	R\$ 1.108,31	R\$ 172,48	R\$ 935,83	R\$ 16.311,91
5	R\$ 1.108,31	R\$ 163,12	R\$ 945,19	R\$ 15.366,73
6	R\$ 1.108,31	R\$ 153,67	R\$ 954,64	R\$ 14.412,09
7	R\$ 1.108,31	R\$ 144,12	R\$ 964,19	R\$ 13.447,90
8	R\$ 1.108,31	R\$ 134,48	R\$ 973,83	R\$ 12.474,07
9	R\$ 1.108,31	R\$ 124,74	R\$ 983,57	R\$ 11.490,51
10	R\$ 1.108,31	R\$ 114,91	R\$ 993,40	R\$ 10.497,11
11	R\$ 1.108,31	R\$ 104,97	R\$ 1.003,34	R\$ 9.493,77
12	R\$ 1.108,31	R\$ 94,94	R\$ 1.013,37	R\$ 8.480,40
13	R\$ 1.108,31	R\$ 84,80	R\$ 1.023,50	R\$ 7.456,90
14	R\$ 1.108,31	R\$ 74,57	R\$ 1.033,74	R\$ 6.423,16
15	R\$ 1.108,31	R\$ 64,23	R\$ 1.044,07	R\$ 5.379,09
16	R\$ 1.108,31	R\$ 53,79	R\$ 1.054,52	R\$ 4.324,57
17	R\$ 1.108,31	R\$ 43,25	R\$ 1.065,06	R\$ 3.259,51
18	R\$ 1.108,31	R\$ 32,60	R\$ 1.075,71	R\$ 2.183,80
19	R\$ 1.108,31	R\$ 21,84	R\$ 1.086,47	R\$ 1.097,33
20	R\$ 1.108,31	R\$ 10,97	R\$ 1.097,33	R\$ 0,00
Total	R\$ 22.166,13	R\$ 2.166,13	R\$ 20.000,00	-
Valor Residual: R\$ 2.500,00				
<i>Legenda:</i>				
<i>K: Varia de 0 a 20 e representa os momentos relevantes para o contrato de arrendamento (recebimento do bem e vencimento das parcelas).</i>				
<i>i: É taxa de juros aplicada à operação. Corresponde, nesse exemplo, a 1% ao mês.</i>				
<i>P_k: É a k-ésima prestação a ser paga, composta de uma parcela de juros e outra de amortização ($P_k = A_k + J_k$).</i>				
<i>J_k: É a k-ésima parcela de juros a ser paga.</i>				
<i>A_k: É a k-ésima parcela de amortização a ser paga.</i>				
<i>S_k: Representa o saldo devedor nos diferentes momentos observados.</i>				
<i>Valor Residual: Valor a ser pago no momento da opção de compra do bem.</i>				
<i>1 - O vencimento da primeira prestação ocorre em 31/12/2007. O vencimento das demais prestações ocorre no último dia dos meses subsequentes. Supôs-se que tal procedimento foi previsto no instrumento contratual.</i>				
<i>2 - Para fins de simplificação, o cálculo dos juros foi feito utilizando-se, para todas as prestações, o mês comercial de 30 dias. Supôs-se que tal procedimento foi previsto no instrumento contratual.</i>				

Tabela 2

Supondo, para fins didáticos, que a entidade arrendatária possuísse uma disponibilidade financeira no valor de R\$ 32.000,00, um patrimônio líquido no mesmo valor e que a única operação ocorrida até o momento foi a operação de crédito em análise, a situação patrimonial da entidade em 29/11/2007, antes da contratação do arrendamento, poderia ser resumida, de forma simplificada, da seguinte maneira:

R\$1.00

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalente Caixa	32.000,00		
Ativo Não Circulante	-	Passivo Não Circulante	-
		PL	32.000,00
Total	R\$ 32.000,00	Total	R\$ 32.000,00
Legenda: F: Atributo Financeiro			

Figura 15

Uma vez realizado o contrato de arrendamento mercantil financeiro, devem ser utilizados os roteiros contábeis descritos no item 2.2. para registrar o ingresso do bem financiado ao patrimônio, bem como a incorporação da respectiva dívida contratual. As únicas diferenças a serem observadas no presente caso, dizem respeito ao valor dos encargos a apropriar que serão acrescidos de R\$ 2.500,00, correspondentes ao valor residual do bem, e à nomenclatura das contas contábeis utilizadas, que devem propiciar o adequado conhecimento de que se trata de uma operação específica de arrendamento mercantil financeiro.

Diante do exposto, os lançamentos descritos no item 2.2. podem ser adaptados para as seguintes formas, conforme a técnica de elaboração e execução orçamentária adotada por cada ente:

a) Recebimento do Bem Adquirido como Fato Extraorçamentário

Nesse caso, o Orçamento Público trata como receita orçamentária apenas aqueles valores que possuem previsão de efetivo ingresso aos cofres públicos.

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Máquinas e Equipamentos	R\$20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	R\$12.543,10
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	R\$ 7.456,90

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	R\$ 1.864,88

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	R\$ 2.801,24

b) Recebimento do Bem Adquirido como Fato Orçamentário

Nesse caso, o Orçamento Público é utilizado como instrumento de política fiscal. O controle da despesa com a aquisição financiada (despesa com investimento) já foi anteriormente registrado na fase de empenho:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Máquinas e Equipamentos	R\$20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	R\$12.543,10
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	R\$ 7.456,90

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	R\$ 1.864,88

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	R\$ 2.801,24

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	R\$20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas Executadas - Operações de Crédito	R\$ 20.000,00

Assim, após o recebimento do bem arrendado e independentemente da técnica de elaboração e execução orçamentária adotada por cada ente, a entidade possuirá, em 30/11/2007, a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.543,10
Caixa e Equivalente Caixa	32.000,00	Arrendamento Mercantil Financeiro (P)	12.543,10
		Encargos Financeiros (P)	1.864,88
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(1.864,88)
Ativo Não Circulante	20.000,00	Passivo Não Circulante	7.456,90
Bens Arrendados (P)	20.000,00	Arrendamento Mercantil Financeiro (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	2.801,24
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(2.801,24)
		PL	32.000,00
Total	R\$ 52.000,00	Total	R\$ 52.000,00
Legenda: <i>F: Atributo Financeiro de Contas</i> <i>P: Atributo Patrimonial de Contas</i> <i>Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo</i>			

Figura 16

Comparando-se a *figura 16* com a *figura 9*, nota-se que as únicas diferenças, como era de se esperar, dizem respeito ao valor dos encargos a apropriar registrados no Passivo Não Circulante (acrescidos de R\$ 2.500,00, referentes ao valor residual a ser pago no momento em que for efetivada a opção de compra), e à nomenclatura de algumas contas utilizadas, visando a correta identificação, para fins gerenciais, do financiamento em questão como sendo do tipo arrendamento mercantil financeiro.

Com exceção dos registros pertinentes ao valor residual do bem, os demais lançamentos contábeis relativos à execução do contrato de arrendamento devem seguir o procedimento descrito nos itens anteriores. Os registros envolvendo a opção de compra ou de devolução do bem ao fim do termo contratual são descritos nos itens a seguir. Para tanto, supõe-se que a entidade possua a seguinte composição patrimonial, em 31/07/2009, imediatamente após o pagamento da vigésima prestação estipulada no instrumento contratual:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	9.833,87	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalente Caixa (F)	9.833,87	Encargos Financeiros (P)	2.500,00
		Encargos Financeiros a Transcorrer (P)	(2.500,00)
Ativo Não Circulante	16.700,00		
Bens Arrendados (P)	20.000,00		
Depreciação Acumulada (P)	(3.300,00)	PL	R\$ 26.533,87
Total	R\$ 26.533,87	Total	R\$ 26.533,87
Legenda:			
F: Atributo de Contas - Financeiro			
P: Atributo de Contas - Patrimonial			
Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo			

Figura 17

Os valores apresentados na figura anterior foram obtidos supondo-se que foram repetidos os procedimentos de pagamento para todas as vinte prestações do contrato de arrendamento, utilizando-se os valores correspondentes da *Tabela 2* e considerando-se os efeitos da depreciação do bem⁷³. A opção de compra do bem impõe a realização dos registros contábeis descritos nos itens 2. a 4. A opção de devolução do bem, por sua vez, é tratada no item 5.

2. Reconhecimento dos encargos referentes ao valor residual

A parcela de encargos financeiros referente ao valor residual deverá ter sido reconhecida, conforme o Princípio Contábil da Competência, independentemente de seu pagamento. Dessa forma, deve ser realizada uma baixa no saldo contábil da conta retificadora de passivo que representa os encargos financeiros a transcorrer. Assim, em 31/09/2009, a contabilidade deverá efetuar o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.4.1.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Financeiras	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros a Transcorrer (P)	R\$ 2.500,00

3. Empenho da despesa orçamentária correspondente ao valor residual

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 2.500,00

⁷³ Sobre o assunto, consultar o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte II –Procedimentos Contábeis Patrimoniais.

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 2.500,00
Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (P)	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (F)	R\$ 2.500,00
Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 2.500,00

4. Liquidação da despesa orçamentária correspondente ao valor residual

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 2.500,00
Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 2.500,00

A despesa referente ao valor residual passou pelos estágios do empenho e da liquidação. Após esses registros, a entidade possuirá, em 31/07/2009, a seguinte composição patrimonial:

		R\$1,00	
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	9.833,87	Passivo Circulante	2.500,00
Caixa e Equivalente Caixa (F)	9.833,87	Encargos Financeiros a Pagar (F)	2.500,00
Ativo Não Circulante	16.700,00	Encargos Financeiros (P)	-
Bens Arrendados (P)	20.000,00	Encargos Financeiros a Apropriar (P)	-
Depreciação Acumulada (P)	(3.300,00)	PL	24.033,87
Total	R\$ 26.533,87	Total	R\$ 26.533,87
Legenda: F: Atributo da Conta – Financeiro P: Atributo da Conta – Patrimonial Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo			

Figura 18

5. Pagamento da despesa orçamentária correspondente ao valor residual

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx	Encargos Financeiros CP (F)	
C 1.1.1.1.x.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$2.500,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	
C 8.2.1.1.4.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	R\$2.500,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	R\$2.500,00

Dessa forma, após o lançamento anterior, a entidade possuirá, em 31/07/2009, a seguinte composição patrimonial:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	7.333,87	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalentes Caixa	7.333,87	Encargos Financeiros a Pagar (F)	-
Ativo Não Circulante	16.700,00	PL	24.033,87
Bens Arrendados (P)	20.000,00		
Depreciação Acumulada (P)	(3.300,00)		
Total	R\$ 24.033,87	Total	R\$ 24.033,87

Legenda:
 F: Atributo da Conta – Financeiro
 P: Atributo da Conta – Patrimonial

Figura 19

6. Opção de devolução do bem

Como exemplo, a situação patrimonial antes da devolução do bem, em 31/07 /2009, imediatamente após o pagamento da vigésima prestação estipulada no instrumento contratual, poderia ser a seguinte:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	9.833,77	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalente Caixa	9.833,77	Encargos Financeiros	2.500,00
Ativo Não Circulante	16.700,00	Encargos Financeiros a Apropriar (F)	(2.500,00)
Bens Arrendados (P)	20.000,00	PL	26.533,87
Depreciação Acumulada (P)	(3.300,00)		
Total	R\$ 26.533,87	Total	R\$ 26.533,87

Legenda:
 F: Atributo da Conta – Financeiro
 P: Atributo da Conta – Patrimonial

Figura 20

A contabilidade efetuará, então, os seguintes lançamentos, em 31/07/2009:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	R\$ 2.500,00
Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.3.x.x.xx.xx	*Depreciação Acumulada – (Retificadora de Ativo) (P)	
C 1.2.3.x.x.xx.xx	Bens Arrendados	R\$ 3.300,00
Código da Conta	Título da Conta	
D 3.6.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva - Perdas	
C 1.2.3.x.x.xx.xx	Bens Arrendados	R\$ 16.700,00

Na devolução do bem, deve ocorrer a baixa do valor correspondente no ativo não circulante da arrendatária em contrapartida a uma variação patrimonial diminutiva. A obrigação atinente ao valor residual do bem também deve ser baixada, visto que a opção de compra não foi realizada. Portanto, após os lançamentos anteriores, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	9.833,87	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalente Caixa	9.833,87		
Ativo Não Circulante	-	Passivo Não Circulante	-
Bens Arrendados (P)	-		
Depreciação Acumulada (P)	-	PL	R\$ 9.833,87
Total	R\$ 9.833,87	Total	R\$ 9.833,87
Legenda: <i>F: Atributo da Conta – Financeiro</i> <i>P: Atributo da Conta – Patrimonial</i> <i>Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo</i>			

Figura 21

Observa-se, a partir dos lançamentos acima e da composição patrimonial representada na Figura 21, que a não ratificação da opção de compra e a consequente devolução do bem ao arrendador resultam, para esse exemplo, em uma perda de R\$ 16.700,00 para a entidade, com reflexos negativos na sua situação patrimonial muito superiores aos que ocorreriam no caso de ter sido feita a opção de compra do bem pelo valor de R\$ 2.500,00, sendo essa última alternativa (opção de compra) a mais adequada na presente situação⁷⁴.

⁷⁴ O fato de o valor a ser pago pela arrendatária, ao final do contrato, para exercer sua opção de compra ser muito menor que o valor real do bem é suficiente para caracterizar a operação em apreço como um arrendamento mercantil financeiro, em conformidade ao disposto na Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil.

TRANSAÇÃO DE VENDA E LEASEBACK

Uma transação de venda e *leaseback* (retroarrendamento pelo vendedor junto ao comprador) envolve a venda de um ativo e o concomitante arrendamento mercantil do mesmo ativo pelo comprador ao vendedor. O pagamento do arrendamento mercantil e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados como um pacote. O tratamento contábil de uma transação de venda e *leaseback* depende do tipo de arrendamento mercantil envolvido.

Se o *leaseback* for um arrendamento mercantil financeiro, a transação um meio pelo qual o arrendador financia o arrendatário, com o ativo como garantia.

Se uma transação de venda e *leaseback* resultar em arrendamento mercantil financeiro, qualquer excesso de receita de venda obtido acima do valor contábil não deve ser imediatamente reconhecido como receita por um vendedor-arrendatário. Em vez disso, tal valor deve ser diferido e amortizado durante o prazo do arrendamento mercantil.

Os lançamentos de venda seguida de *leasing* financeiro serão realizados da seguinte forma:

Na venda do bem:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 22.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 22.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	
C 1.2.3.x.x.xx.xx	Bens Móveis	R\$20.000,00

No empenho referente à operação de *leaseback*:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 20.000,00

No recebimento do bem arrendado:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Máquinas e Equipamentos	R\$20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	R\$12.543,10
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	R\$ 7.456,90

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	R\$ 1.864,88

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	R\$ 2.801,24

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.9.x.x.x.xx.xx	Diferimento de Lucro de Venda do Imobilizado	
C 2.9.x.x.x.xx.xx	Lucro na Venda do Imobilizado a Transcorrer	R\$ 2.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas - Leasing Financeiro	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - Leasing Financeiro	R\$ 20.000,00

Na apropriação do lucro na venda do imobilizado no decorrer do contrato no período de competência correspondente a cada mês:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.9.x.x.x.xx.xx	Lucro na Venda do Imobilizado a Transcorrer	
C 4.6.2.x.x.xx.xx	Ganho na Venda do Imobilizado	R\$ 100,00

03.03.03 RECEBIMENTO ANTECIPADO DE VALORES PROVENIENTES DA VENDA A TERMO DE BENS E SERVIÇOS

O recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços é considerado operação de crédito por disposição expressa do inciso III do art. 29 da LRF. Para exemplificar esse caso, demonstra-se o roteiro contábil relativo a um recebimento antecipado de receita orçamentária em 01/11/2007, no valor de R\$ 5.000,00, por serviços a serem prestados no dia 01/12/2007.

Supondo que a entidade contratada possuía uma disponibilidade financeira no valor de R\$ 12.000,00, um patrimônio líquido no mesmo valor e que a única operação ocorrida até o momento foi a operação de crédito em análise, sua situação patrimonial antes do ingresso da receita orçamentária, em 31/10/2007, poderia ser resumida, de forma simplificada, da seguinte maneira:

A seguir, são apresentados os lançamentos correspondentes a cada um dos fatos contábeis relativos a essa operação.

INGRESSO DO RECURSO E REGISTRO DA OBRIGAÇÃO CONTRATUAL CORRESPONDENTE

Em 01/11/2007, a contabilidade efetuará o seguinte lançamento relativo ao ingresso do recurso antecipado e à incorporação da obrigação correspondente:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 5.000,00
Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 5.000,00
C 2.1.5.1.x.xx.xx	Adiantamento de Clientes (P)	
Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 5.000,00
Código da Conta	Título da Conta	
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Contratos de Operações de Crédito	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	R\$ 5.000,00
Código da Conta	Título da Conta	
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas a executar - Operações de Crédito	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas executadas - Operações de Crédito	R\$ 5.000,00

O ingresso de recursos foi contabilizado como uma receita orçamentária de serviços por ser essa a essência da operação aqui demonstrada – prestação de serviços com pagamento antecipado. A antecipação da receita, contudo, gera uma obrigação para a contratada de restituir os recursos auferidos no caso de inadimplemento do contrato, o que caracteriza a operação de crédito.

Após os lançamentos acima, em 01/11/2007, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	17.000,00	Passivo Circulante	5.000,00
Caixa e Equivalentes Caixa	17.000,00	Adiantamento de Clientes (P)	5.000,00
		PL	12.000,00
Total	R\$ 17.000,00	Total	R\$ 17.000,00
R\$1,00 Legenda: F: Atributo de Conta s- Financeiro P: Atributo de Contas - Patrimonial Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo			

Figura 23

DESINCORPORAÇÃO DO PASSIVO DEVIDO À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

Caso o serviço seja prestado tempestivamente e em conformidade ao disposto no instrumento contratual pactuado, a contabilidade efetuará, em 01/12/2007, o seguinte lançamento contábil:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.5.1.x.xx.xx	Adiantamento de Clientes (P)	
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Aumentativa	R\$ 5.000,00

Após a prestação do serviço contratado, em 01/12/2007, a entidade apresentaria a seguinte composição patrimonial:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	17.000,00	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalentes Caixa	17.000,00	Adiantamento de Clientes (P)	-
		PL	17.000,00
Total	R\$ 17.000,00	Total	R\$ 17.000,00
Legenda: <i>F: Atributo de Contas - Financeiro</i> <i>P: Atributo de Contas - Patrimonial</i> Nota: O saldo da conta de resultado foi incorporado ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo			

Figura 24

Ressalta-se que a contabilidade deve registrar os demais lançamentos contábeis específicos a cada tipo de operação de venda realizada, tais como a apropriação dos custos envolvidos na realização do serviço ou produção do bem.

DEVOLUÇÃO DO ADIANTAMENTO DEVIDO AO CANCELAMENTO DA OPERAÇÃO (NO MESMO EXERCÍCIO FINANCEIRO)

Caso o serviço não seja prestado e a consequente restituição dos recursos antecipados ocorra no mesmo exercício financeiro em que haviam ingressado, a contabilidade deverá efetuar, na data em que os recursos forem restituídos, os lançamentos contábeis pertinentes. Supondo-se que a restituição ocorreu em 01/12/2007, a contabilidade deverá efetuar os seguintes registros:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	
C 6.2.1.3.x.xx.xx	*Dedução da receita realizada	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.5.1.x.xx.xx	Adiantamento de clientes (P)	
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
C 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas executadas - Operações de Crédito	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas a executar - Operações de Crédito	R\$ 5.000,00

Após os lançamentos anteriores, a entidade apresentaria a seguinte composição patrimonial:

		R\$1,00	
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	12.000,00	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalentes Caixa	12.000,00	Adiantamento de Clientes (P)	-
		PL	12.000,00
Total	R\$ 12.000,00	Total	R\$ 12.000,00
Legenda: <i>F: Atributo de Contas - Financeiro</i> <i>P: Atributo de Contas - Patrimonial</i> <i>Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo</i>			

Figura 25

Nesse exemplo, para fins de simplificação, não foram consideradas eventuais penalidades contratuais ou legais porventura exigíveis em razão do cancelamento do serviço contratado.

DEVOLUÇÃO DO ADIANTAMENTO DEVIDO AO CANCELAMENTO DA OPERAÇÃO (EM EXERCÍCIO FINANCEIRO POSTERIOR)

Caso a devolução do recurso ocorra em exercício posterior ao do ingresso, e tendo em vista que a operação em análise é contratual, o desembolso a ser efetuado consistirá no pagamento de uma despesa orçamentária, conforme pode ser observado nos lançamentos abaixo.

1. Empenho da Despesa Orçamentária

A liquidação e o pagamento da despesa orçamentária devem ser precedidos de prévio empenho. Supondo-se que a devolução do recurso será efetuada no dia 01/02/2008, a contabilidade deverá efetuar até essa data o seguinte lançamento contábil:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.5.1.x.xx.xx	Adiantamento de Clientes (P)	
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Indenizações e Restituições a Pagar (F)	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 5.000,00

2. Liquidação da Despesa Orçamentária

Uma vez realizado o empenho da despesa orçamentária, a contabilidade efetuará até o dia 01/02/2008, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 5.000,00

Após os lançamentos acima, em 01/02/2008 a entidade apresentaria a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	17.000,00	Passivo Circulante	5.000,00
Caixa e Equivalente Caixa (F)	17.000,00	Indenizações e Restituições a Pagar (F)	5.000,00
		Adiantamento de Clientes (P)	-
		PL	12.000,00
Total	R\$ 17.000,00	Total	R\$ 17.000,00
Legenda:			
F: Atributo de Contas - Financeiro			
P: Atributo de Contas - Patrimonial			
Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo			

Figura 26

3. Pagamento da Despesa Orçamentária

Em 01/02/2008, ao efetuar o pagamento da despesa orçamentária, a contabilidade efetuará o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.3.x.x.xx.xx	Indenizações e Restituições a Pagar (F)	
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	R\$ 5.000,00

Após o lançamento acima, em 01/02/2008, a entidade apresentaria a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	12.000,00	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalente Caixa	12.000,00	Indenizações e Restituições a Pagar (F)	-
		Adiantamento de Clientes (P)	-
		PL	12.000,00
Total	R\$ 12.000,00	Total	R\$ 12.000,00
Legenda: P: Sistema de Contas - Patrimonial F: Sistema de Contas - Financeiro			

Figura 27

Nesse exemplo, para fins de simplificação, não foram consideradas eventuais penalidades contratuais ou legais porventura exigíveis em razão do cancelamento do serviço contratado.

03.03.03.04 ASSUNÇÃO, RECONHECIMENTO E CONFISSÃO DE DÍVIDAS

A assunção, o reconhecimento e a confissão de dívidas são equiparados a operação de crédito pela LRF, no parágrafo primeiro do seu art. 29. Há de se observar, no entanto, que tais operações devem ser entendidas como incorporações de passivos expressamente autorizadas ou previstas em lei, em respeito ao princípio da legalidade que rege as atividades da Administração Pública. Por outro lado, não se caracterizam como operações de crédito as incorporações de passivos decorrentes de precatórios judiciais, as quais, no entanto, integrarão a dívida consolidada⁷⁵ nos termos definidos no Manual de Demonstrativos Fiscais⁷⁶.

⁷⁵ LRF, art. 30, § 7º.

⁷⁶ Manual de Demonstrativos Fiscais, 3ª edição, Parte III, Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida.

Contudo, nem toda decisão judicial está isenta de ser considerada operação de crédito. Assim, no caso de homologação de acordo judicial, que de fato caracterize um financiamento de uma parte à outra, deverá a operação ser considerada como operação de crédito para todos os fins legais.

Caso exista a previsão legal que possibilite à Administração Pública assumir, reconhecer ou confessar dívidas, os lançamentos pertinentes a essas operações podem ser efetuados de acordo com o seguinte roteiro geral:

RECONHECIMENTO CONTÁBIL DO PASSIVO

Código da Conta	Título da Conta
D 3.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva
C 2.2.x.x.x.xx.xx	Obrigações

INÍCIO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO (TRANSFERÊNCIA DE LONGO PARA CURTO PRAZO)

São classificadas como de longo prazo as dívidas cujo vencimento ocorra após o encerramento do exercício. Em vista disso, no início de cada exercício financeiro ocorre necessariamente a reclassificação de parte das obrigações registradas no Passivo Exigível a Longo Prazo para o Passivo Circulante da entidade.

Código da Conta	Título da Conta
D 2.2.x.x.x.xx.xx	Obrigações
C 2.1.x.x.x.xx.xx	Obrigações

PRESCRIÇÃO DA DÍVIDA

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.x.x.x.xx.xx	Obrigações
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Aumentativa

REGISTRO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA⁷⁷

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.x.x.x.xx.xx	Obrigações (P)
C 2.1.x.x.x.xx.xx	Obrigações (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

⁷⁷ Os demais lançamentos de liquidação e pagamento seguem o mesmo roteiro de execução da despesas exemplificados nos itens anteriores.

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

03.03.03.05 ASSUNÇÃO, SEM AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA, DE OBRIGAÇÃO PARA PAGAMENTO A POSTERIORI DE BENS E SERVIÇOS.

São vedados quaisquer procedimentos pelos ordenadores de despesa que viabilizem a execução de despesas sem comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária. No entanto, a contabilidade registrará os atos e fatos relativos à gestão orçamentário-financeira efetivamente ocorridos, sem prejuízo das responsabilidades e providências derivadas da inobservância dessa vedação.

Ordenar despesas sem autorização orçamentária é tipificado como crime contra as finanças públicas, conforme a Lei nº 10.028/2000 - Lei de Crimes Fiscais. Nesse sentido, a contabilidade deve demonstrar os impactos lesivos ao patrimônio causados por operações ilegais, conforme o exposto na parte introdutória da presente Instrução.

A contabilidade passa, então, a desempenhar um papel fundamental no que concerne à transparência da gestão fiscal pública, reconhecendo os passivos originados de transações ilicitamente realizadas, podendo ainda, nos casos concretos que assim o exijam, reconhecer, por meio de registros em contas específicas de compensação, a responsabilidade daqueles que lhes deram causa.

Para exemplificar esse caso, supôs-se que um órgão da Administração Direta de um município efetuou uma compra de material de consumo nos seguintes termos:

- a) Não havia autorização orçamentária para efetuar a compra;
- b) Essa aquisição se deu por meio de aceite de uma nota promissória no valor de R\$ 5.000,00; e
- c) Os bens seriam entregues no prazo de 30 dias a partir do aceite do título de crédito (nota promissória).

Tal operação está eivada de ilegalidades, visto que são vedadas e equiparadas a operações de crédito pela LRF tanto a assunção, sem autorização orçamentária, de obrigação com fornecedores para pagamento *a posteriori*⁷⁸; como a assunção direta de compromisso com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante aceite de título de crédito⁷⁹.

Ordenar despesas sem autorização legal, como no presente caso, também é considerado crime contra as finanças públicas, estando o infrator sujeito à pena de reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos, conforme o art. 2º da Lei nº 10.028/2000 – Lei de Crimes Fiscais.

⁷⁸ LRF, art. 37, IV.

⁷⁹ LRF, art. 37, III.

Em vista disso, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá adotar providências com vistas à apuração dos fatos, identificação dos responsáveis, quantificação do dano e ao imediato ressarcimento ao Erário.

Nesse sentido, a contabilidade deve demonstrar os efeitos nocivos que tal operação ilegal causa ao patrimônio público, reconhecendo contabilmente a incorporação do passivo gerado e registrando a possível responsabilidade daqueles que lhes deram causa, conforme os seguintes lançamentos:

RECONHECIMENTO CONTÁBIL DO PASSIVO

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva	
C 2.2.x.x.x.xx.xx	Obrigações	R\$ 5.000,00

REGISTRO DA RESPONSABILIDADE EM APURAÇÃO

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.9.x.x.x.xx.xx	Responsabilidades em Apuração	
C 8.9.x.x.x.xx.xx	Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade	R\$ 5.000,00

A conta classificada como variação patrimonial diminutiva assume um papel fundamental quanto ao controle contábil da operação de crédito ilegal aqui apresentada, uma vez que ela indica que houve a incorporação de uma dívida sem autorização orçamentária. O lançamento nas contas de controle (Responsabilidades em Apuração e Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade), por sua vez, deve possibilitar a imediata identificação dos possíveis responsáveis pelo ato lesivo ao patrimônio público.

03.03.03.06 Parcelamento de dívidas

Os parcelamentos de dívidas podem decorrer de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, e, portanto, equiparam-se a operações de crédito por força do art. 29, § 1º da LRF. Porém, o parcelamento de débitos preexistentes junto a instituições não-financeiras que não impliquem uma elevação da dívida consolidada líquida não se equiparam a operações de crédito.⁸⁰

Os parcelamentos de dívidas relativos a tributos e FGTS, apesar de constituírem financiamentos entre entes da Federação,⁸¹ são expressamente autorizados pela lei e não estão sujeitos aos limites para contratação de Operações de Crédito, uma vez que foram regulamentados de forma específica pela legislação⁸².

⁸⁰ § 2º do art. 3º da Res. nº 43/2001.

⁸¹ LRF art. 35

⁸² PGFN/CAF/Nº 2293 /2006

Para a contabilidade, os parcelamentos são uma transferência de uma dívida de curto prazo para o longo prazo e sua contabilização seria a seguinte:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.x.x.x.xx.xx	Obrigações de curto prazo
C 2.2.x.x.x.xx.xx	Obrigações de longo prazo

03.04.00 REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS)

03.04.01 INTRODUÇÃO

A Lei nº 9.717/1998 dispõe sobre regras gerais para organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências.

A padronização do Plano de Contas para o Regime Próprio da Previdência Social (RPPS) ocorre por meio da Portaria nº 916 de 15 de julho de 2003 e suas atualizações.

As contas contábeis utilizadas neste capítulo seguem o Plano de Contas aplicado ao RPPS, que tem a mesma estruturação e codificação do Plano da Administração Pública Federal, cujo objetivo precípuo é a padronização dos procedimentos contábeis nas três esferas de governo.

No que diz respeito às contribuições para o Regime Próprio da Previdência Social, a Portaria Interministerial STN/SOF nº 688/2005, atualizada pela Portaria Interministerial STN/SOF nº 338 de 26 de abril de 2006, determinou que as contribuições patronais sejam lançadas como despesa da entidade patronal, identificada pela modalidade “91”, desde o exercício de 2007.

A modalidade de aplicação da despesa “91” foi incluída na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001 pela Portaria Interministerial STN/SOF nº 688/2005. Sua criação foi motivada pelo parágrafo 2º do art. 8º da Lei nº 11.178/2005 – LDO para o exercício de 2006, segundo o qual as operações que resultem em despesa de um órgão, fundo ou entidade integrante dos orçamentos fiscal e da seguridade social da União é receita de outro órgão, fundo ou entidade que também integrem esses orçamentos, devem ser executadas, obrigatoriamente, por meio de empenho, liquidação e pagamento, nos termos da Lei nº 4.320/1964.

Como contrapartida das despesas identificadas pela modalidade de aplicação “91”, deverá ser feito o lançamento, pelo recebedor, em contas de receitas intraorçamentárias que demonstrem a particularidade desse recebimento. Dessa forma, na consolidação das contas públicas, essas despesas e receitas poderão ser identificadas, de modo que se evidenciem os efeitos das duplas contagens decorrentes de sua inclusão no orçamento.

03.04.02 CONTABILIZAÇÃO

03.04.02.01 CONTRIBUIÇÃO PATRONAL

Refere-se ao pagamento da contribuição para a Unidade Gestora do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) efetuado pela administração pública, em virtude da sua condição de empregadora, resultante de pagamento de pessoal. No momento do pagamento dessa contribuição ao RPPS, os registros no ente e na Unidade Gestora de Previdência serão realizados da seguinte forma:

- No ente, haverá o registro da saída do dinheiro, debitando-se Variações Patrimoniais Diminutivas e creditando-se o caixa, com execução orçamentária das despesas intra-orçamentárias.

Reconhecimento do Passivo

Código da Conta	Título da Conta
D 3.7.2.1.2.xx.xx	Contribuições Sociais – Intra OFSS
C 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a pagar – Intra OFSS

Empenho

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a pagar – Intra OFSS (P)
C 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a pagar – Intra OFSS (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Pagamento

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a pagar – Intra OFSS (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

- No RPPS, haverá o registro do ingresso do dinheiro, debitando-se o disponível e creditando-se Variações Patrimoniais Aumentativas, com realização orçamentária das receitas intraorçamentárias.

Arrecadação de Contribuição Previdenciária

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalente de caixa em moeda nacional (F)
C 4.2.1.1.2.xx.xx	Contribuições Sociais – RPPS – Intra OFSS

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

03.04.02.02 CONTRIBUIÇÃO DO SERVIDOR

Refere-se às retenções provenientes do pagamento das remunerações dos servidores titulares de cargos efetivos, regidos pelo estatuto, a título de previdência social.

No ente, será registrada a retenção da contribuição do servidor no passivo em contrapartida com o registro da Variação Patrimonial Diminutiva – Pessoal e Encargos, relativo à folha de pagamento, com posterior execução orçamentária das despesas intraorçamentárias.

No RPPS, haverá o registro do ingresso do dinheiro, debitando-se o caixa e creditando-se Variação Patrimonial Aumentativa de Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio, com realização orçamentária das receitas intra-orçamentárias.

Arrecadação de Contribuição Previdenciária

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 4.2.1.1.1.02.xx	Contribuição do segurado ao RPPS
Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada
Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

03.04.02.03 CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS RECOLHIDAS FORA DO PRAZO AO RPPS

As contribuições patronais recolhidas fora do prazo pelo ente federativo podem sofrer a incidência de acréscimos moratórios conforme legislação específica de cada ente. Caso essas contribuições sejam recolhidas de forma parcelada, deverão ser contabilizadas conforme adiante demonstrado:

Quanto aos juros, multas e atualização monetária, deve haver a execução orçamentária da despesa no ente, mensalmente, até que ocorra o pagamento da obrigação:

No exercício de X1: (para a situação de restos a pagar de obrigações patronais)

Reconhecimento do Passivo

Código da Conta	Título da Conta
D 3.4.2.4.x.xx.xx	Juros e encargos de mora de obrigações tributárias
C 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a pagar – Intra OFSS (P)

Empenho

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a pagar – Intra OFSS (P)
C 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a pagar – Intra OFSS (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

No exercício de X2, para novas apropriações de juros, multas e atualização monetária, procede-se da mesma forma do exercício anterior até o pagamento do Restos a Pagar no exercício atual.

No momento do pagamento, o ente federativo contabilizará a saída dos recursos debitando-se a conta de passivo de obrigações, relativa às contribuições patronais de exercício anterior:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a pagar – Intra OFSS (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

No caso de assunção de dívidas pelo ente, referente ao parcelamento de débitos com o RPPS, e que são equiparadas a operações de crédito pela LRF, art. 29, § 1º deve haver o reconhecimento de um passivo patrimonial no ente.

Para seu pagamento, deve haver a execução orçamentária da despesa e transferência do atributo do passivo de “P” para “F” no ente.

No RPPS, haverá o registro do ingresso dos recursos, debitando-se o disponível e creditando-se a Variação Patrimonial Aumentativa de contribuições previdenciárias do RPPS, com realização orçamentária das receitas intra-orçamentárias.

Para recebimento dos acréscimos legais das contribuições em atraso relativas aos Restos a Pagar:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 4.9.x.x.x.xx.xx	Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Multa e Juros de Mora das Contribuições para o RPPS

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.x.x.xx.xx	Disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

Para recebimento do parcelamento de débitos:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 4.2.x.x.x.xx.xx	Variação patrimonial Aumentativa – Contribuições para o RPPS em Regime de Parcelamento de Débitos

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Execução da Disponibilidade de Recursos - Disponibilidade por destinação de recursos

03.04.02.04 TRANSFERÊNCIAS PREVIDENCIÁRIAS

Os déficits previdenciários correspondem a insuficiências imediatas ou projetadas no pagamento de benefícios. Podem ser financeiros, quando correspondem a déficits presentes que necessitam de recursos para cobertura das despesas previdenciárias, ou atuariais, quando representam aportes ou alíquotas necessárias ao equilíbrio financeiro futuro do regime.

Para formação de reserva, usualmente instituída para a sustentabilidade atuarial do plano, o regime próprio de previdência poderá receber transferências de recursos do caixa do ente federativo para futuros pagamentos de benefícios previdenciários.

Já os repasses de recursos para cobertura de insuficiências financeiras, denominados déficits financeiros, representam pagamentos de aposentadorias, pensões e outros benefícios previdenciários de responsabilidade do Tesouro do ente, porém pagos pelo RPPS.

Os repasses de recursos para cobertura de insuficiências financeiras do plano de benefícios representam pagamentos das diferenças mensais a menor entre receitas previdenciárias e despesas com o pagamento de aposentadorias, pensões e outros benefícios, considerando o §1º do art 2º, da Lei nº 9.717/1998.

Outros aportes são repasses espontâneos de recursos com outras finalidades, como, por exemplo, os recursos para manutenção dos gastos administrativos do RPPS, não computados no limite da taxa de administração.

Para cobrir o déficit atuarial, o poder público faz uso de transferências de recursos, denominadas transferências previdenciárias, entre uma entidade transferidora e uma entidade recebedora, o RPPS. Tais transferências previdenciárias podem ser realizadas por meio de:

alíquota suplementar, ou
aporte para cobertura do déficit atuarial.

Para aqueles que instituíram a alíquota suplementar de contribuição previdenciária, o ente registrará uma despesa intra-orçamentária (natureza de despesa – 3.1.91.13) e o RPPS uma receita intra-orçamentária (natureza de receita – 7210.29.13) quando da transferência financeira.

Contabilização no ente:

Empenho

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 3.1.2.1.2xx.xx	Encargos patronais RPPS – Intra OFSS
C 2.1.1.2.2.xx.xx	Benefícios previdenciários a pagar – Intra OFSS (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Transferência do financeiro

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.2.2.xx.xx	Benefícios previdenciários a pagar – Intra OFSS (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalente de Caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

Contabilização no RPPS:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 4.2.1.1.2.xx.xx	Contribuições sociais – RPPS – Intra OFSS

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

Para o aporte para cobertura do déficit atuarial, devidamente instituído por Lei, o ente registrará uma despesa intra-orçamentária (natureza de despesa – 3.3.91.97) e o RPPS uma receita intra-orçamentária (natureza de receita – 7940.00.00).

Contabilização no ente:

Empenho

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 3.5.1.3.2xx.xx	Transferências concedidas para cobertura do déficit atuarial do RPPS por aporte periódico – Intra OFSS
C 2.1.1.2.2.xx.xx	Benefícios previdenciários a pagar – Intra OFSS (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Transferência do financeiro

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.2.2.xx.xx	Benefícios previdenciários a pagar – Intra OFSS (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalente de Caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

Contabilização no RPPS:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 4.5.1.3.2.xx.xx	Transferências recebidas para cobertura do déficit atuarial do RPPS por aporte periódico – Intra OFSS

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

Já para o aporte para cobertura do déficit financeiro, haverá a execução orçamentária da despesa no RPPS, sendo que a transferência do ente ao RPPS deverá ser realizada por meio de uma interferência financeira, sem execução orçamentária.

No ente, haverá o registro da saída de caixa, debitando-se a conta de transferências intragovernamentais e creditando-se a disponibilidade:

Código da Conta	Título da Conta
D 3.5.1.1.2.xx.xx	Transferências concedidas para a execução orçamentária – Intra OFSS
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa ou equivalente de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

No RPPS, haverá o registro do ingresso do dinheiro, debitando-se o disponível e creditando-se a respectiva conta de transferências intragovernamentais.

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalente de caixa em moeda nacional (F)
C 4.5.1.1.2.xx.xx	Transferências recebidas para a execução orçamentária – Intra OFSS

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

03.04.02.05 Pagamento de Benefícios Previdenciários

Consiste no pagamento efetuado pelo RPPS aos segurados ou aos seus dependentes.

A seguir, são apresentados os lançamentos de reconhecimento da variação patrimonial diminutiva de benefícios e posterior execução orçamentária da despesa de pessoal e encargos.

Reconhecimento do Passivo

Código da Conta	Título da Conta
D 3.2.x.x.x.xx.xx	Benefícios previdenciários e assistenciais
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a curto prazo (P)

Empenho

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a curto prazo (P)
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a curto prazo (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Pelo Pagamento da Aposentadoria e Reforma:

Pagamento

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a curto prazo (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalente de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

03.04.02.06 COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

A compensação previdenciária surge como consequência da previsão constitucional da contagem recíproca do tempo de contribuição e tem a finalidade de evitar que os regimes responsáveis pela concessão do benefício sejam prejudicados financeiramente por serem obrigados a aceitar, para efeito de concessão de benefício, o tempo de filiação a outro regime sem terem recebido as correspondentes contribuições. Assim, o regime que efetuar a concessão, ou seja, aquele que detiver a obrigação de efetuar o pagamento do benefício fará uso desse mecanismo, que distribui o ônus do pagamento do benefício entre cada um dos regimes previdenciários, cujo tempo de filiação foi considerado na concessão do referido benefício a ser pago. Trata-se de uma receita de restituição motivada por fato superveniente que alterou a situação anteriormente estabelecida.

Cada regime deverá efetuar o registro contábil com a evidenciação dos valores totais envolvidos. Assim, em determinado regime que tenha valores a pagar e a receber de outro regime, devem ser efetuados os seguintes lançamentos:

Exemplo: O RPPS possui um direito no valor de R\$ 10.000,00 e obrigação no valor de R\$ 15.000,00 para com o INSS.

Contabilização no RPPS

Momento do reconhecimento do direito e da obrigação.

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo(P)	R\$ 10.000,00
D 3.9.9.1.x.xx.xx	Compensação financeira entre RGPS/RPPS	R\$ 5.000,00
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a curto prazo (P)	R\$ 15.000,00

Encontro de contas com o registro da obrigação e do direito.

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (P)	R\$ 10.000,00
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo (P)	R\$ 10.000,00

Registro do pagamento pelo valor líquido.

Empenho

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 5.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 5.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (P)	R\$ 5.000,00
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (F)	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 5.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 5.000,00

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 5.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 5.000,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 5.000,00

Pagamento

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (F)	R\$ 5.000,00
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado	R\$ 5.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 5.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	R\$ 5.000,00

Contabilização no INSS

Momento do reconhecimento do direito e da obrigação

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo(P)	R\$ 15.000,00
C 4.9.9.1.x.xx.xx	Compensação financeira entre RGPS/RPPS	R\$ 5.000,00
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (P)	R\$ 10.000,00

Encontro de contas com o registro da obrigação e do direito

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (P)	R\$ 10.000,00
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo (P)	R\$ 10.000,00

Registro do recebimento pelo valor líquido

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 5.000,00
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo(P)	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 5.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 5.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 5.000,00

03.04.02.07 EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO

No Regime de Previdência Próprio do Servidor - RPPS, não raramente ocorre no momento de sua instituição e que tende a inverter durante o tempo em função das características peculiares de um RPPS, de a receita estimada ser superior à despesa fixada.

Os recursos arrecadados destinam-se à formação de ativos denominados de fundo para o pagamento de aposentadorias e pensões futuras. A contribuição do servidor pode ser entendida como uma poupança da qual ele, o servidor, se beneficiará ao se aposentar.

A parcela dos ingressos previstos que ultrapassar as despesas fixadas irá compor um superávit orçamentário inicial, comumente denominado de Reserva Orçamentária do RPPS destinado a garantir desembolsos futuros do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), do ente respectivo. Assim sendo, este superávit representará a fração de ingressos que serão recebidos sem a expectativa de realização da despesa no ano corrente que se constituirá reserva orçamentária do exercício para suportar déficit futuros, onde as receitas previstas serão menores que as despesas em cada exercício. A constituição da reserva orçamentária do RPPS observará o disposto na Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001, utilizando ações e detalhamentos específicos do RPPS, combinadas com a natureza de despesa “9.9.99.99.99”.

Em razão da exigência dos controles segregados, requer atenção especial os registros contábeis no caso de o ente federativo instituidor de RPPS optar pela segregação da massa de segurados como forma de se buscar o equilíbrio atuarial do seu regime previdenciário, situação em que as contribuições e aportes relativos a um grupo (Plano Previdenciário) têm o objetivo de acumulação de recursos para pagamentos futuros dos benefícios deste, e as relativas ao outro

grupo (Plano Financeiro) são direcionadas para os pagamentos de benefícios no mesmo exercício.

03.04.02.08 OUTROS REGISTROS CONTÁBEIS DE RECEITAS DO RPPS

Dada a sua competência legal em estabelecer normas gerais aplicáveis aos Regimes Próprios de Previdência, o Ministério da Previdência Social, regularmente, em harmonia com a Secretaria do Tesouro Nacional, edita normatização específica quanto aos procedimentos contábeis aplicados aos regimes próprios de previdência social. Existem outros procedimentos contábeis específicos para os RPPS, os quais podem ser vistos na página: www.previdencia.gov.br, no link previdência no serviço público.

03.05.00 DÍVIDA ATIVA

03.05.01 INTRODUÇÃO

Este capítulo tem por objetivo instituir regras e procedimentos contábeis com vistas à harmonização dos registros referentes à Dívida Ativa, em razão dos conceitos a serem observados pelas entidades governamentais.

A Dívida Ativa, regulamentada a partir da legislação pertinente, abrange os créditos a favor da Fazenda Pública, cuja certeza e liquidez foram apuradas, por não terem sido efetivamente recebidos nas datas apuradas. É, portanto, uma fonte potencial de fluxos de caixa, com impacto positivo pela recuperação de valores, espelhando créditos a receber, sendo contabilmente reconhecida no Ativo.

Não se confunde com a Dívida Pública, que representa as obrigações do ente público para com terceiros, e que é contabilmente registrada no Passivo.

Neste Manual estão elencados procedimentos contábeis para registro e controle da Dívida Ativa, o encaminhamento para inscrição, a movimentação dos créditos inscritos e a respectiva baixa.

O conjunto de procedimentos de registro e acompanhamento dos créditos da dívida ativa buscou tratar contabilmente os créditos desde a efetivação até o momento da inscrição propriamente dita em Dívida Ativa, atribuindo ao órgão ou unidade do Ente Público responsável pelo crédito, a iniciativa dos lançamentos contábeis. O envio dos valores para o órgão ou unidade competente para inscrição é tratado como uma transferência de gestão de créditos, ainda no âmbito de um mesmo Ente Federativo.

Desta forma, ficam definidas, em termos de registro contábil, as responsabilidades distintas, conforme predisposto em Lei, dos órgãos ou unidades responsáveis originalmente pelos créditos e aqueles, dentro do mesmo ente Federativo, que detêm a atribuição legal da efetiva inscrição em Dívida Ativa, assim como pela apuração da certeza e liquidez dos valores inscritos.

Dentre os procedimentos, destaca-se o método destinado a qualificar o montante inscrito, com a constituição de um ajuste de perdas da dívida ativa a valor recuperável, de caráter redutor, no âmbito do Ativo.

As rotinas e procedimentos descritos neste Manual, tanto pela necessidade, quanto pela relevância, representam um impacto significativo na transparência das contas públicas nacionais. Sua aplicação, os benefícios dela decorrentes e seu aperfeiçoamento constituem tarefa de todos aqueles que, sob qualquer enfoque, detenham responsabilidade sobre a contabilidade aplicada ao setor público, em todas as esferas de governo.

03.05.01.01 CONCEITOS BÁSICOS

A Ciência Contábil tem por objeto o patrimônio, e é responsável por evidenciar suas variações, controlar e interpretar os fenômenos que nele ocorrem. Para tanto, é de suma importância o registro contábil real e tempestivo de todos os fenômenos econômicos, potenciais ou efetivos relacionados ao patrimônio das entidades, públicas ou privadas.

O Patrimônio Público pode ser definido como sendo o conjunto de bens e direitos, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados ou mantidos com recursos públicos, integrantes do patrimônio de qualquer entidade pública ou de uso comum, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios futuros inerentes à prestação de serviços públicos.

Dentro do Ativo dos entes Federativos são registrados créditos a favor da Fazenda Pública com prazos estabelecidos para recebimento. A Dívida Ativa constitui-se em um conjunto de direitos ou créditos de várias naturezas, em favor da Fazenda Pública, com prazos estabelecidos na legislação pertinente, vencidos e não pagos pelos devedores, por meio de órgão ou unidade específica instituída para fins de cobrança na forma da lei.

Portanto, a inscrição de créditos em Dívida Ativa representa contabilmente um fato permutativo resultante da transferência de um valor não recebido no prazo estabelecido, dentro do próprio Ativo, contendo, inclusive, juros e atualização monetária ou quaisquer outros encargos aplicados sobre o valor inscrito em Dívida Ativa.

Na contabilidade dos órgãos envolvidos, a inscrição de créditos em Dívida Ativa representa contabilmente um fato modificativo⁸³ que tem como resultado um acréscimo patrimonial no órgão ou unidade competente para inscrição em Dívida Ativa e um decréscimo patrimonial no órgão ou entidade originária do crédito. Assim, dentro do Ativo do ente Federativo ocorrerá simultaneamente um acréscimo e um decréscimo patrimonial.⁸⁴

O eventual cancelamento, por qualquer motivo, do crédito inscrito em Dívida Ativa representa a sua extinção e provoca diminuição na situação líquida patrimonial, relativamente à baixa do direito que é classificado como variação patrimonial diminutiva independente da execução orçamentária ou simplesmente variação passiva extraorçamentária. Da mesma forma, são classificados os registros de abatimentos, anistia ou quaisquer outros valores que representem diminuição dos valores originalmente inscritos em Dívida Ativa, mas não decorram do efetivo recebimento.

A Dívida Ativa integra o grupamento de Contas a Receber e constitui uma parcela do Ativo de grande destaque na estrutura patrimonial de qualquer órgão ou entidade pública.

Os montantes a serem registrados em Contas a Receber devem ser mensurados por seu valor líquido de realização, ou seja, pelo produto final em dinheiro ou equivalente que se espera obter, de forma a assegurar a fiel demonstração dos fatos contábeis. No entanto, nem sempre é possível assegurar que os valores registrados efetivamente serão recebidos, existindo um percentual de incerteza sobre a realização dos créditos.

É prudente instituir mecanismos que previnam a incerteza dos recebimentos futuros registrados no Ativo, revestindo o demonstrativo contábil de um maior grau de precisão.

Com o objetivo de evidenciar essa margem de incerteza empregam-se contas redutoras para os agrupamentos de contas de registro desses ativos, permitindo que o valor final dos créditos a

⁸³ Juridicamente a inscrição em Dívida Ativa é um ato formal de caráter declaratório da existência do crédito líquido e certo em favor da Fazenda Pública.

⁸⁴ Tratando-se de crédito de autarquias e fundações públicas federais, o acréscimo patrimonial aqui referido é de cunho representativo do crédito da entidade credora, que permanece com a sua titularidade.

receber seja uma expressão correta dos recebimentos futuros. No caso da Dívida Ativa, constituir-se-á um ajuste para perdas prováveis com o propósito de demonstrar o valor recuperável do ativo.

Esse ajuste corresponde à estimativa da entidade da parcela de créditos a receber cuja realização não ocorrerá. Tal estimativa deve ser apurada de forma criteriosa, tendo em vista o caráter de incerteza envolvido, tomando por base o estoque de créditos, as projeções futuras de recebimento, a qualificação dos créditos registrados quanto ao risco e a experiência das perdas históricas para créditos de perfil semelhante. A qualificação deve ser obtida mediante estudo técnico que avalie o grau de viabilidade de recuperação dos créditos inscritos.

03.05.01.02 BASE LEGAL

A Dívida Ativa é uma espécie de crédito público, cuja matéria é definida desde a Lei nº 4320/1964, sendo sua gestão econômica, orçamentária e financeira resultante de uma conjugação de critérios estabelecidos em diversos outros textos legais. O texto legal referido, que versa sobre normas gerais de direito financeiro e finanças públicas, institui os fundamentos deste expediente jurídico-financeiro, conforme seu art. 39:

“Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735/1979).

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.(Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735/1979).

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em Lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.(Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735/1979).

§ 3º - O valor do crédito da Fazenda Nacional em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional à taxa cambial oficial, para compra, na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da Dívida Ativa, incidindo, a partir da conversão, a atualização monetária e os juros de mora, de acordo com preceitos legais pertinentes aos débitos tributários. (Parágrafo incluído pelo decreto Lei nº 1.735/1979).

§ 4º - A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o art. 1º do Decreto-lei nº 1.025/1969 e o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.645/1978.(Parágrafo incluído pelo Decreto-lei nº 1.735/1979).

§ 5º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735/1979)."

A Lei nº 4320/1964 evidencia a natureza do crédito a favor do ente público, caracterizando a origem como tributária e não-tributária. O crédito tributário decorre da obrigação tributária, de acordo com o disposto no artigo 113 c/c os artigos 139 e seguintes do Código Tributário Nacional. O crédito não tributário decorre de obrigação prevista em lei, regulamento ou contrato.

A referência aos créditos que constituem a Dívida Ativa Não Tributária, contida no § 2º, do artigo 39 da Lei nº 4.320/1964, é meramente exemplificativa. Qualquer crédito da Fazenda Pública que não decorra de uma obrigação tributária é crédito não tributário e todos os créditos não tributários, cuja liquidez e certeza possam ser apuradas pela Administração, integram, em tese, a Dívida Ativa Não Tributária. Configura-se, desse modo, o caráter isonômico da inscrição, como forma de dispensar tratamento homogêneo a todos os devedores, independente da natureza de suas dívidas perante a Fazenda Pública.

Os créditos da Fazenda Pública vencidos, não quitados e não atingidos por nenhuma causa de extinção ou suspensão de exigibilidade, devem ser inscritos como Dívida Ativa, na forma de legislação própria e em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza. Essa regra, prescrita no § 1º do art. 39 da Lei 4.320/1964, aplica-se aos créditos de natureza tributária e não tributária.

Feita a inscrição e esgotadas as oportunidades, mediante cobrança amigável, para a quitação administrativa do débito, será proposta ação de cobrança judicial, instruída com a Certidão de Dívida Ativa (CDA) extraída do Termo de Inscrição.

Verifica-se, portanto, que o ato de inscrição em Dívida Ativa visa a desempenhar uma razão de dupla instrumentalidade: cumprir a finalidade contábil expressa na Lei nº 4.320/1964, que é essencialmente o objeto deste Manual, e viabilizar a criação do título executivo extrajudicial, consubstanciado na CDA.

Para os efeitos da cobrança judicial, os créditos tributários e os não tributários equiparam-se, por força do disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 6.830/1980, Lei de Execução Fiscal: "Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por Lei às entidades de que trata o art. 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública."

No âmbito federal, os créditos inscritos em Dívida Ativa compõem o cadastro de Dívida Ativa da União. A competência para a gestão administrativa e judicial da Dívida Ativa da União é da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGF5N). As autarquias e fundações públicas federais devem manter cadastro e controle próprio dos créditos inerentes às suas atividades. A competência para a apuração de certeza e liquidez, inscrição em Dívida Ativa e gestão administrativa e judicial desses créditos é da Procuradoria-Geral Federal (PGF).

As demais esferas governamentais, Estados, Distrito Federal e Municípios, disporão sobre competências de órgãos e entidades para gestão administrativa e judicial da Dívida Ativa pertinente.

03.05.01.03 A COMPETÊNCIA PARA INSCRIÇÃO NO GOVERNO FEDERAL

A inscrição em Dívida Ativa é ato jurídico que visa legitimar a origem do crédito em favor da Fazenda Pública, revestindo o procedimento dos necessários requisitos jurídicos para as ações de cobrança.

A Lei nº 6.830/1980, em seu art. 2º, parágrafo 3º, determina que cabe ao órgão competente apurar a liquidez e certeza dos créditos, qualificando a inscrição como ato de controle administrativo da legalidade. Depreende-se, portanto, que os Entes Públicos deverão outorgar a um órgão a competência para este procedimento, dissociando, obrigatoriamente, a inscrição do crédito em Dívida Ativa e a origem desse crédito.

Para o caso da União, a Constituição Federal, no art. 131, § 3º, atribui expressamente a representação da Dívida Ativa de natureza tributária da União à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN. A Lei Complementar nº 73/1993, no art. 12, atribui à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) competência para apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária e inscrevê-la para fins de cobrança amigável ou judicial, além da representação privativa na execução da dívida ativa de caráter tributário da União:

“Art. 12. À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

I - apurar a liquidez e certeza da dívida da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;

II - representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário.”

A mesma Lei Complementar, no art. 17, atribui aos órgãos jurídicos das autarquias e fundações públicas federais, como órgãos vinculados da Advocacia-Geral da União, a competência para apurar a liquidez e certeza dos créditos, de qualquer natureza, inscrevendo-os em dívida ativa, para fins de cobrança amigável ou judicial, bem como a representação judicial e extrajudicial das respectivas entidades.

“Art. 17. Aos órgãos jurídicos das autarquias e das fundações públicas compete:

I - a sua representação judicial e extrajudicial;

II - as respectivas atividades de consultoria e assessoramento jurídicos;

III - a apuração da liquidez e certeza dos créditos, de qualquer natureza, inerentes às suas atividades, inscrevendo-os em dívida ativa, para fins de cobrança amigável ou judicial.”

Com a criação da Procuradoria-Geral Federal pela Lei nº 10.480/2002, vinculada à Advocacia-Geral da União, foram-lhe atribuídas as competências para representar judicial e extrajudicialmente todas as autarquias e fundações públicas federais, exceto o Banco Central do Brasil, e apurar a liquidez e certeza dos créditos, de qualquer natureza, inerentes às suas atividades, inscrevendo-os em dívida ativa para fins de cobrança amigável ou judicial. Os órgãos jurídicos dessas entidades passaram a integrar a PGF, como órgãos de execução desta, mantidas as suas competências. É o que se depreende do disposto nos artigos. 9º e 10 da referida Lei:

“Art. 9º É criada a Procuradoria-Geral Federal, à qual fica assegurada autonomia administrativa e financeira, vinculada à Advocacia-Geral da União.

Parágrafo único. Incumbe à Advocacia-Geral da União a supervisão da Procuradoria-Geral Federal.

Art. 10. À Procuradoria-Geral Federal compete a representação judicial e extrajudicial das autarquias e fundações públicas federais, as respectivas atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, a apuração da liquidez e certeza dos créditos, de qualquer natureza, inerentes às suas atividades, inscrevendo-os em dívida ativa, para fins de cobrança amigável ou judicial.

[...]

§ 2º Integram a Procuradoria-Geral Federal as Procuradorias, Departamentos Jurídicos, Consultorias Jurídicas ou Assessorias Jurídicas das autarquias e fundações federais, como órgãos de execução desta, mantidas as suas atuais competências.”

Assim, como regra geral, as competências são distribuídas do seguinte modo:

1) a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN é responsável pela apuração da liquidez e certeza dos créditos da União, tributários ou não, a serem inscritos em Dívida Ativa, e pela representação legal da União.

2) a Procuradoria-Geral Federal (PGF) é competente para apurar a certeza e liquidez dos créditos das autarquias e fundações públicas federais, inscrevê-los em dívida ativa e proceder à cobrança amigável e judicial, bem como pela representação judicial e extrajudicial dessas entidades. Excetua-se a essa regra as contribuições sociais previdenciárias e a representação do Banco Central do Brasil.

A descentralização administrativa, no que concerne às pessoas jurídicas de direito público que integram a Administração Indireta da União, comporta uma variada gama de atividades institucionais inerentes à Administração Pública, com finalidades e áreas de atuação definidas. Nesse contexto encontram-se as autarquias e fundações públicas de fins educacionais, as entidades autárquicas denominadas *institutos* (IBAMA, INCRA, EMBRATUR, INMETRO, IPEA, IPHAN, INPI), *departamentos* (DNIT, DNOCS, DNPM), *comissões* (CNEN, CVM), *conselhos* (CADE, CNPq) e *superintendências* (SUSEP, SUFRAMA, SUDENE, SUDAM), as fundações destinadas à promoção do desenvolvimento social, artístico, da saúde, as assistenciais, de pesquisas e controles (CAPES, FUNARTE, FUNAI, FUNASA, IBGE, etc.), e as agências reguladoras (AEB, ANA, ANAC, ANEEL, ANS, ANATEL, ANTAQ, ANTT, ANVISA, ANCINE, ANP, CVM, CNEN, CADE)⁸⁵, todas incumbidas de atividades públicas setoriais e pontuais da Administração Federal.

Das atuações necessárias ao cumprimento de suas finalidades decorrem inúmeras situações creditícias em favor do Erário, cujos fatos geradores vão desde a simples prestação de um serviço até a imposição de penalidades pecuniárias, resultando em créditos de variadas espécies e naturezas jurídicas. Existem créditos decorrentes de atuações específicas de cada uma das autarquias e fundações públicas federais, tais como outorgas de direitos de uso de recursos naturais, preços públicos, receitas patrimoniais, sanções administrativas, ações regressivas acidentárias, taxas de serviço, de fiscalização, de licenciamento, de instalação e de

⁸⁵ Não obstante as denominações de “comissão” e “conselho”, as entidades CNEN, CADE e CVM foram qualificadas como agências reguladoras, em razão de suas atividades essenciais de controle e regulação.

funcionamento, e créditos que, em tese, ocorrem em todas as entidades representadas, como multas contratuais, reposições de servidores, ressarcimentos e indenizações ao Erário por motivos diversos, a exemplo dos danos ao patrimônio público e condenações do Tribunal de Contas da União (TCU), dentre outras possíveis.

A Coordenação-Geral de Cobrança e Recuperação de Créditos da Procuradoria-Geral Federal (CGCOB) cuida de todas as espécies de créditos das referidas entidades, em especial aquelas passíveis de inscrição em dívida ativa para fins de cobrança amigável e judicial, além de certos títulos judiciais cuja atividade de cobrança é da competência dos Serviços de Cobrança (Secob), a exemplo de honorários de sucumbência e sentenças referentes a ações regressivas. Entre os créditos que podem ser inscritos em dívida ativa, incluem-se aqueles resultantes de julgamentos do TCU. Não obstante as decisões do TCU com imputação de débito ou multa configurarem títulos executivos extrajudiciais, a inscrição dos créditos correspondentes viabiliza um controle mais efetivo por parte da Administração Pública, inclusive com geração de possíveis restrições relativas a regularidade fiscal e ao CADIN, em conformidade com orientação do TCU.

Em resumo, os créditos das cento e oitenta e oito autarquias representadas pela PGF incluem as espécies que dependem da inscrição para fins de cobrança amigável ou judicial (por exemplo, multas por infração administrativa, multas contratuais, taxas de polícia, taxas de serviço, de fiscalização, de licenciamento, de instalação e de funcionamento, preços públicos, receitas patrimoniais, outorgas de direitos de uso de recursos naturais, reposições de servidores, ressarcimentos, etc.), as espécies que não dependem, mas cujas inscrições serão feitas para os fins acima mencionados (imputações de débitos e multas pelo TCU) e os títulos judiciais referentes a sucumbências e ações regressivas.

De forma análoga, para os Estados e Municípios, a competência para inscrição em Dívida Ativa é atribuída, por intermédio de suas respectivas normas, aos representantes legais de cada esfera de governo, conforme já mencionado.

03.05.01.04 PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ E INSCRIÇÃO DE DÍVIDA ATIVA

A Lei de Execução Fiscal (LEF)⁸⁶, no § 3º do art. 2º, corrobora as normas de competência mencionadas no tópico antecedente, dispondo que a inscrição constitui-se no ato de controle administrativo da legalidade e “será feito pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito”. Interessa neste tópico ressaltar que o ato da inscrição confere legalidade ao crédito como dívida passível de cobrança. A Dívida Ativa inscrita goza da presunção de certeza e liquidez, e tem equivalência de prova pré-constituída contra o devedor, facultando ao Ente Público, representado pelos respectivos órgãos competentes, a iniciativa do processo judicial de execução. A LEF, define a inscrição nos termos do art. 2º, § 3º, e prescreve a presunção relativa de liquidez e certeza no art. 3º, *caput* e parágrafo único:

“Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.”

⁸⁶ Lei nº 6.830/1980

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por Lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em Lei ou contrato.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Art. 3º A Dívida Ativa regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite."

A presunção de certeza e liquidez pode ser derogada por prova inequívoca, cuja apresentação cabe ao sujeito passivo.

Dispõe o § 2º do art. 2º da Lei de Execução Fiscal que a Dívida Ativa compreende, além do valor principal, atualização monetária, juros, multa e demais encargos previstos. A incidência desses acréscimos, previstos desde a Lei nº 4.320/1964, é legal e de ocorrência natural, cabendo, portanto, o registro contábil oportuno. O pagamento de custas e emolumentos foi dispensado para os atos judiciais da Fazenda Pública, de acordo com o art. 39 da LEF.

03.05.01.05 FORMAS DE RECEBIMENTO

O pagamento dos valores inscritos pode ser efetuado em dinheiro ou em bens, aplicando-se de forma geral o disposto no artigo 708 da Lei nº 5.869/1973- Código de Processo Civil, e o Capítulo V – Título III da Lei nº 10.406/2002 - Código Civil:

*"Seção II
Do Pagamento ao Credor
Subseção I
Das Disposições Gerais*

Art. 708. O pagamento ao credor far-se-á:

I - pela entrega do dinheiro;

II - pela adjudicação dos bens penhorados;

III - pelo usufruto de bem imóvel ou de empresa.

*TÍTULO III
Do Adimplemento e Extinção das Obrigações*

*CAPÍTULO V
Da Dação em Pagamento*

Art. 356. O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida.

Art. 357. Determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda.

Art. 358. Se for título de crédito a coisa dada em pagamento, a transferência importará em cessão.

Art. 359. Se o credor for evicto da coisa recebida em pagamento, restabelecer-se-á a obrigação primitiva, ficando sem efeito a quitação dada, ressalvados os direitos de terceiros.”

O recebimento em bens tem regras especiais em alguns casos, como a dação em pagamento de imóveis para fins de reforma agrária e o recebimento de Títulos da Dívida Agrária (TDA).

Qualquer que seja a forma de recebimento de créditos, o fato constituirá em receita orçamentária, prevista especificamente ou não no orçamento do exercício de recebimento.

Alternativamente ao recebimento, existe ainda a possibilidade de compensação de créditos inscritos em Dívida Ativa com créditos contra a Fazenda Pública. Essa forma de extinção do crédito fiscal é estabelecida pela Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional, e complementada por leis federais, estaduais e municipais. A compensação não implica no ingresso de valores ou bens, constituindo um fato permutativo que anula um crédito registrado no Ativo com uma obrigação da Fazenda Pública para com terceiros.

03.05.01.06 NORMAS DE CONTABILIDADE APLICÁVEIS AO REGISTRO DA DÍVIDA ATIVA

O artigo 39 da Lei nº 4.320/1964 menciona a existência prévia dos créditos da fazenda pública anteriormente à arrecadação:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. [Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979]

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. [Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979]
(...)

Já o artigo 104 indica que as alterações verificadas no patrimônio podem decorrer de forma independente da execução orçamentária. Dessa maneira, há necessidade do adequado reconhecimento, mensuração e evidenciação patrimonial desses ativos:

*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. (grifo nosso)*

Tendo em vista que a legislação prevê a existência de créditos da Fazenda Pública, podendo ser ou não inscritos em Dívida Ativa, dependendo da fase em que se encontra, conforme estabelece o artigo supramencionado, faz-se necessário escriturar e evidenciar no balanço patrimonial, para fins de controle e transparência das contas públicas, independentemente do registro da receita orçamentária.

A inscrição do crédito em dívida ativa apenas muda o status do crédito, conforme prevê a legislação, como sendo um crédito cuja apuração da certeza e liquidez e cobrança estão sob a responsabilidade da Procuradoria da Fazenda.

Importante salientar que os conceitos patrimoniais não devem ser confundidos com os conceitos orçamentários. O tratamento diferenciado traz diferentes abordagens e reflexos nas demonstrações contábeis do Setor Público. Os créditos são reconhecidos e escriturados sob o aspecto patrimonial, não guardando relação direta com os aspectos orçamentários.

De acordo com o artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, à medida que os créditos são arrecadados, estes serão reconhecidos como receita no respectivo exercício. Assim faz-se o controle da execução do orçamento, que independe dos registros sob o enfoque patrimonial.

O patrimônio é o objeto da Ciência Contábil, que tem como objetivo a correta representação da situação patrimonial da entidade pública nos aspectos orçamentários, econômicos, financeiros e físicos. A contabilidade deve ser um instrumento gerencial que auxilie na tomada de decisão, registrando, controlando e interpretando os fatos ocorridos no patrimônio das entidades.

As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial, e financeira e do desempenho financeiro de uma entidade, devendo oferecer informações a respeito da correta posição patrimonial, de maneira que sejam úteis para a tomada de decisão por parte de seus usuários.

As demonstrações devem permitir realizar previsões e prospecções, fornecendo informações úteis para prever os recursos que podem ser gerados pelas operações em continuidade e os riscos e incertezas associados às mesmas.

As Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público nº 09 e 23 (IPSAS 09 e 23) trazem as definições das receitas com contraprestação e sem contraprestação. Essas receitas poderão ser inscritas em dívida ativa, nos casos previstos e citados neste capítulo do manual.

A receita com contraprestação, segundo as NICSP, é definida como sendo aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e dá diretamente valor igual a outra entidade. Já as receitas sem contraprestação são definidas como aquelas em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos sem dar valor aproximadamente igual em troca.

A Lei 4.320/1964 traz o conceito de Dívida Ativa, já tratado nesse capítulo, item 03.05.01.02 – Base Legal, definida como crédito a favor da Fazenda Pública, tanto de natureza tributária quanto não tributária, cujo recebimento não ocorreu no prazo legal estabelecido, mas que tiveram sua liquidez e certeza apurada pelo órgão competente. Entretanto, os valores podem conter um percentual de perda intrínseco, que deve ser determinado e deduzido do valor registrado no ativo.

Na ótica contábil, esses créditos, de acordo com as normas internacionais de contabilidade do setor público e baseadas nos princípios de contabilidade, devem integrar o ativo do ente público. No Brasil, por força do texto legal, ainda atende a requisitos jurídicos de legalidade e transparência.

São pertinentes as orientações contidas nas normas internacionais de contabilidade do setor público relativas aos valores registrados no ativo do ente público, em especial aquelas que tratam do prazo esperado de realização e da probabilidade de não ocorrer o recebimento de Ativos de realização futura.

A Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público 01 (IPSAS 01), no parágrafo 70, afirma que a entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes como grupos de contas separados no Balanço Patrimonial. O parágrafo 76 apresenta os casos em que um ativo é classificado como circulante e afirma que os demais ativos deverão ser classificados como não circulantes.

A Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público nº 26, ao tratar de ativos geradores de caixa, aborda o tema de ajustes para ativos de recebimento incerto, determinando que: no caso de o valor recuperável de um ativo ser menor do que o seu valor contábil, este deverá ser reduzido ao seu valor recuperável. Essa perda por redução ao valor recuperável deverá ser reconhecida imediatamente no resultado.

Os princípios contábeis são normatizados pela Resolução nº 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade, alterada pela Resolução nº 1.282/2010. No que se refere à dívida ativa, atenção maior deve ser dada aos princípios da oportunidade, da competência e prudência.

O princípio da oportunidade é base indispensável à fidedignidade da informação contábil quanto ao patrimônio da entidade, relativas a um determinado período. Esse princípio trata da integridade e tempestividade dos registros contábeis. A integridade diz respeito ao reconhecimento das variações em sua totalidade; e a tempestividade traz a obrigação do reconhecimento no momento em que ocorre a variação. Quando não obedecido o princípio da oportunidade, a informação contábil pode se tornar irrelevante.

Já o princípio da competência define que as alterações no ativo ou passivo que resultem em aumento ou diminuição no patrimônio líquido devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente de recebimento ou pagamento. Trata das receitas geradas e das despesas incorridas no período.

O princípio da prudência determina a adoção da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, dentre alternativas igualmente válidas. Adota-se o menor valor para os itens do ativo e o maior valor para os componentes do passivo. Esse princípio pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza.

Infere-se da NBC T 16.5, que estabelece critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, a obrigatoriedade de observar os princípios da oportunidade e da competência.

NBC T 16.5 – Registro Contábil

20. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente, no momento em que ocorrerem.

21. As transações no setor público, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser registradas mesmo na hipótese de existir somente razoável certeza de sua ocorrência.

22. As transações no setor público devem ser contabilizadas e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos exercícios financeiros com os quais se relacionam, reconhecidas, portanto, pelos respectivos fatos geradores.

23. Os registros contábeis das transações das entidades públicas devem ser efetuados considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma.

24. A entidade pública deve aplicar métodos de mensuração dos ativos e passivos, possibilitando o reconhecimento dos ganhos e perdas patrimoniais, inclusive aqueles decorrentes de ajustes de valores recuperáveis de ativo (ajuste impairment), em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade. (grifo nosso).

Os valores lançados como dívida ativa, pela própria natureza, carregam consigo um grau de incerteza com relação ao seu recebimento. Especialmente para o caso da União, a relação entre o valor registrado no ativo e o valor recebido ano a ano é pequeno, permitindo concluir-se que apenas essa parcela do valor contabilizado é efetivamente realizada.

No entanto, esses créditos inadimplentes figuram no ativo da entidade, ainda que no longo prazo, influenciando qualquer análise que se pretenda sobre os demonstrativos contábeis consolidados. Em atendimento aos princípios da oportunidade e da prudência, faz-se necessário instituir um mecanismo que devolva ao ativo a expressão real do valor contabilizado, tornando-o compatível com a situação da entidade.

O procedimento adequado, em termos contábeis, para melhor evidenciação desse ativo é constituição de um ajuste sobre os valores inscritos em dívida ativa. Esse ajuste permitirá que o saldo da dívida ativa apresentado represente o justo valor do ativo, o qual é, resultante do valor inscrito subtraído da conta redutora denominada ajuste a valor recuperável.

03.05.02 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

A seguir, serão descritos os roteiros contábeis para registro das diversas etapas do procedimento de reconhecimento dos créditos e inscrição dos mesmos em Dívida Ativa. Serão apresentados dois procedimentos alternativos que poderão ser usados conforme o nível de controle desejado pelas Entidades responsáveis pela gestão dos créditos inscritos em Dívida Ativa.

O primeiro procedimento, mais detalhado, trata os créditos de forma individual e requer uma maior integração entre as diversas etapas e unidades envolvidas. Assim, há lançamentos em uma unidade originária do crédito e outros em uma unidade responsável pela apuração da certeza e liquidez. Os entes que não segregam tais unidades, devem adaptar esses lançamentos para apenas uma única unidade.

O segundo procedimento trabalha com o uso de informações consolidadas por tipo de movimentação, tratando os valores registrados de forma global, permitindo que uma grande quantidade de lançamentos seja condensada, de modo a facilitar o registro. Este procedimento deve ser utilizado quando houver dificuldade de integração entre as diversas unidades participantes do processo.

03.05.02.01 PROCEDIMENTO DE REGISTRO INDIVIDUALIZADO

ORIGEM DO CRÉDITO INSRITO EM DÍVIDA ATIVA

Nos termos da Lei nº 4.320/1964, serão inscritos em Dívida Ativa os créditos da Fazenda Pública exigíveis pelo transcurso do prazo de pagamento, anteriormente reconhecidos e não pagos pelos respectivos devedores.

A Lei nº 6.830/1980, em seu art. 1º, parágrafo 3º, atribui essa apuração aos órgãos competentes na União, Estados, Distrito Federal e Municípios, caracterizando-a como ato de controle administrativo de legalidade.

Aos órgãos de contabilidade é reservada a tarefa de sistematizar a escrituração do crédito a receber, bem como daqueles que venham a ser inscritos em Dívida Ativa.

Aos órgãos ou unidades responsáveis pelos créditos a serem inscritos em Dívida Ativa, compete estabelecer o processo administrativo de reconhecimento da existência e quantificação do crédito a favor do ente Público, e encaminhá-lo para o órgão ou unidade competente para inscrição, nos prazos definidos em Lei.

Encaminhado o processo administrativo para inscrição em Dívida Ativa, cabe ao órgão competente a apuração da certeza e liquidez do crédito e verificação das condições gerais que permitam proceder à inscrição. O resultado dessa análise será a inscrição em Dívida Ativa ou a rejeição da inscrição, com consequente devolução do processo à origem.

O conjunto de procedimentos que culminará na inscrição em Dívida Ativa tem origem em um crédito anteriormente reconhecido a favor da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de origem tributária ou não tributária, registrado contabilmente no órgão ou entidade originários do crédito.

Esse órgão ou entidade é responsável pelo crédito público, cabendo-lhe a gestão até o recebimento ou a transferência para inscrição em Dívida Ativa. Essa inscrição é responsabilidade do órgão ou entidade competente para apuração da certeza e liquidez e a inscrição final em Dívida Ativa, nos termos da lei.

A existência desse crédito em favor da Fazenda Pública e sua inscrição em Dívida Ativa, configura fato contábil permutativo, pois não ocorre um aumento da situação patrimonial líquida, mas apenas uma modificação na substância patrimonial, trocando-se o crédito a receber não inscrito pelo crédito inscrito em dívida ativa.

A participação de órgãos distintos dentro do ente da Federação deve ser destacada contabilmente, em atendimento ao preceituado na Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – que estabelece, em seu art. 50, inciso III:

*“Seção II
Da Escrituração e Consolidação da Contas*

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[...]

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;”

É atribuição do órgão responsável pelo crédito, previamente ao encaminhamento para inscrição, reconhecer o valor como direito em seu Ativo. Somente poderão ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa os créditos vencidos, anteriormente reconhecidos e registrados no Ativo do ente público.

O lançamento de registro do crédito originário no Ativo do órgão ou entidade pública será:

Registro do Crédito a Receber

Código da Conta	Título da Conta
D 1.x.x.x.x.xx.xx	Créditos a Receber
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Aumentativa

O valor do crédito a receber deverá permanecer registrado no Ativo até o recebimento correspondente, ou reclassificado pelo vencimento do prazo de pagamento.

Verificada a falta do recebimento do valor vencido, pela inadimplência ou por ato de autoridade competente, cabe ao órgão ou entidade responsável pela gestão do crédito encaminhá-lo ao órgão ou entidade responsável pela inscrição em Dívida Ativa, com observância dos prazos legais.

Em termos de expectativa de realização, ocorre uma transferência do curto prazo para o longo prazo, tendo em vista que o inadimplemento torna incerta a realização do crédito. O procedimento inicia-se mediante a instauração de processo administrativo destinado a subsidiar a apuração da certeza e liquidez do crédito. Formalizado o processo administrativo, o crédito é encaminhado para inscrição pelo órgão competente.

CRÉDITOS PÚBLICOS PASSÍVEIS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

Os créditos a favor da Fazenda Pública que se encontram vencidos e não pagos devem ser contabilmente discriminados dos demais. Conforme o texto legal, qualquer crédito a favor da Fazenda Pública, seja de origem tributária ou não tributária, é passível de inscrição em Dívida Ativa. Atendendo a preceitos legais, devem ser registrados em contas de controle, o controle da inscrição do crédito em dívida ativa (procedimento obrigatório).

Adicionalmente, pode-se contabilizar (procedimento facultativo), também em contas de controle, o controle do encaminhamento do crédito passível de inscrição em dívida ativa para os órgãos responsáveis pela inscrição. Dessa maneira, é importante ressaltar, que quando esse Manual referir-se a contabilização do controle do encaminhamento do crédito passível de ser inscrito em Dívida Ativa (contas “Créditos a encaminhar para inscrição em Dívida Ativa” e “Créditos encaminhados para inscrição em Dívida Ativa”), trata-se de procedimentos contábeis facultativos. Porém, quando esse Manual referir-se a contabilização do controle da inscrição em Dívida Ativa (contas “Créditos a inscrever em Dívida Ativa” e “Créditos inscritos em Dívida Ativa”), trata-se de procedimentos contábeis obrigatórios.

Caso realizado, o controle do encaminhamento vai abrigar os valores desde a inadimplência até a transferência para o órgão ou unidade competente para inscrição. Contempla os valores ainda não encaminhados para inscrição, em elaboração de processo administrativo, ou pendentes de outras providências, que não permitam o encaminhamento para inscrição, inclusive aqueles devolvidos a qualquer título pelo órgão responsável pela inscrição.

A contabilização para os créditos com prazo de pagamento expirado a serem encaminhados para inscrição em Dívida Ativa deve ser, no âmbito do órgão de origem (este registro é facultativo):

Registro do crédito a ser encaminhado para Inscrição em Dívida Ativa (em contas de controle):

Código da Conta	Título da Conta
D 7.3.1.x.x.xx.xx	Créditos da Dívida Ativa
C 8.3.1.1.x.xx.xx	Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa

A contabilização do direito pelo órgão ou unidade de origem do crédito caracteriza a inscrição em Dívida Ativa no órgão competente como uma transferência de Ativos entre unidades de um mesmo ente da Federação. Por ocasião do encaminhamento do processo para apreciação da inscrição, mantém-se junto ao órgão de origem, primeiro gestor do crédito, o registro dos valores encaminhados para inscrição em contas de controle, e registra-se no órgão ou unidade competente para inscrição em contas de controle para fins de acompanhamento.

Cabe ao órgão ou unidade competente para inscrição a adoção de contas de controle com detalhamento de contas correntes mais adequado às necessidades de gestão.

A atualização monetária e juros ou encargos incidentes são calculados pelo órgão ou unidade de origem do crédito desde o vencimento até a data de encaminhamento.

Cabe ao órgão de contabilidade a disponibilização de contas contábeis, em níveis de detalhamento adequados às necessidades de gestão.

INSCRIÇÃO DO CRÉDITO EM DÍVIDA ATIVA

A contabilização referente à fase de encaminhamento dos créditos para inscrição, considerando a necessidade de perfeita identificação dos responsáveis pelo recurso público, deverá ser efetivada simultaneamente no órgão ou unidade competente para inscrição em Dívida Ativa e no órgão ou unidade originária do crédito, da seguinte forma:

No órgão ou entidade originária do crédito (em contas de controle) – este registro é facultativo:

Código da Conta	Título da Conta
D 8.3.1.1.x.xx.xx	Créditos a encaminhar para inscrição em Dívida Ativa
C 8.3.1.2.x.xx.xx	Créditos encaminhados para inscrição em Dívida Ativa

No órgão ou unidade competente para apuração da certeza e liquidez e inscrição em Dívida Ativa (em contas de controle)

Código da Conta	Título da Conta
D 7.3.2.x.x.xx.xx	Créditos da Dívida Ativa
C 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa

A contabilização referente à fase de efetiva inscrição em Dívida Ativa também terá lançamentos simultâneos nos órgãos envolvidos, da seguinte forma:

No órgão ou entidade originária do crédito (em contas patrimoniais)

Código da Conta	Título da Conta
D 3.5.1.2.2.xx.xx	Transferências concedidas independentes de execução orçamentária – Intra OFSS
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo

No órgão ou unidade competente para apuração da certeza e liquidez e inscrição em Dívida Ativa

- Em contas patrimoniais

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos a longo prazo
C 4.5.1.2.2.xx.xx	Transferências recebidas independentes de execução orçamentária – Intra OFSS

- Em contas de controle

Código da Conta	Título da Conta
D 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa
C 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber

O órgão responsável originalmente pelo crédito deve encaminhar para inscrição o valor do principal em atraso, acrescido da atualização monetária, dos juros e multas e de outros encargos pactuados ou legalmente incidentes até a data do encaminhamento, que serão incorporados ao valor original.

Exemplo de contabilização:

- Crédito em favor do Ente Público: R\$ 100,00

- Encargos incidentes após o vencimento: multa de 20% e atualização pela taxa SELIC mensal.

1º Lançamento (antes do vencimento):

a) *No órgão ou unidade originária do crédito:*

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo	
C 4.5.1.2.2.xx.xx	Transferências recebidas independentes de execução orçamentária – Intra OFSS	R\$ 100,00

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

Não há lançamento.

2º Lançamento (por ocasião do vencimento):

a) No órgão ou unidade originária do crédito (registro facultativo):

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.3.1.x.x.xx.xx	Créditos da Dívida Ativa	
C 8.3.1.1.x.xx.xx	Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa	R\$ 100,00

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

Não há lançamento.

3º Lançamento (por ocasião do encaminhamento para inscrição com atualização dos créditos a receber):

No órgão ou unidade originária do crédito (em contas patrimoniais):

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo	
C 4.4.2.x.x.xx.xx	–Juros e encargos de mora	R\$ 20,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo	
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Aumentativa – Atualização SELIC	R\$ 30,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.3.1.1.x.xx.xx	Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa	
C 8.3.1.2.x.xx.xx	Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa	R\$ 150,00

a) No órgão ou unidade competente para inscrição (em contas de controle):

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.3.2.x.x.xx.xx	Créditos da Dívida Ativa	
C 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa	R\$ 150,00

4º Lançamento (por ocasião da inscrição em Dívida Ativa):

a) No órgão ou entidade originária do crédito (em contas patrimoniais):

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.5.1.2.2.xx.xx	Transferências concedidas independentes de execução orçamentária – Intra OFSS	
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo	R\$ 150,00

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

- Em contas patrimoniais:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos a longo prazo	
C 4.5.1.2.2.xx.xx	Transferências recebidas independentes de execução orçamentária – Intra OFSS	R\$ 150,00

- Em contas de controle:

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa	
C 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa	R\$ 150,00

No caso de rejeição de créditos a serem inscritos em Dívida Ativa, deverão ser observados os seguintes registros contábeis:

No órgão de origem do crédito (em contas de controle):

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.3.1.2.x.xx.xx	Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa	
C 7.3.1.x.x.xx.xx	Créditos da Dívida Ativa	R\$ 150,00

a) No órgão competente para inscrição (em contas de controle):

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa	
C 8.3.2.2.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos	R\$ 150,00

Assim, o órgão competente para inscrição registra nas contas de controle a devolução, e o crédito volta à condição inicial (a encaminhar) no órgão originalmente responsável, aguardando a conclusão do processo administrativo ou a solução das pendências ou providências necessárias para permitir a inscrição.

O recebimento do crédito, ou o cancelamento do direito por qualquer motivo justificado, em qualquer circunstância ou instância, enseja a baixa do direito registrado no âmbito do órgão originalmente responsável pela gestão do crédito. Em caso de recebimento ou cancelamento parcial, a baixa deverá ser também parcial, de forma concomitante com o valor recebido.

Contornados os entraves para inscrição, e persistindo inadimplente o crédito, é reiniciado o processo de encaminhamento.

FLUXO-RESUMO DA CONTABILIZAÇÃO

FASE DE CONTABILIZAÇÃO	ÓRGÃO ORIGINÁRIO DO CRÉDITO	ÓRGÃO COMPETENTE PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA
Reconhecimento do Ativo	D 1.1.2.x.x.xx.xx Ativo / Créditos a curto prazo C 4.x.x.x.x.xx.xx Variação Aumentativa	Não há lançamentos.
Inadimplimento	D 7.3.1.x.x.xx.xx Créditos da Dívida Ativa C - 8.3.1.1.x.xx.xx Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa Obs: Este lançamento é facultativo.	Não há lançamentos.
Encaminhamento	D 8.3.1.1.x.xx.xx Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa C 8.3.1.2.x.xx.xx Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa Obs: Este lançamento é facultativo	D - 7.3.2.x.x.xx.xx Créditos da Dívida Ativa C - 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa
Inscrição	D3.5.1.2.2.xx.xx Transferências concedidas independentes de execução orçamentária - Intra OFSS C 1.1.2.x.x.xx.xx Créditos a curto prazo	D 1.2.1.1.x.xx.xx Créditos a longo prazo C 4.5.1.2.2.xx.xx Transferências recebidas independentes de execução orçamentária - Intra OFSS D 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa C 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa
Rejeição da Inscrição	D - 8.3.1.2.x.xx.xx Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa C - 7.3.1.x.xx.xx Créditos da Dívida Ativa	D 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa C 8.3.2.2.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos

Os lançamentos efetuados no encaminhamento para inscrição terão sequência pela efetiva inscrição ou pela devolução do processo administrativo por parte do órgão competente para inscrição.

As contas de controle destinam-se ao registro do processo de inscrição em dívida ativa entre as unidades respectivas do ente público, e terão seus saldos zerados a cada encerramento do exercício, com exceção dos saldos dos processos encaminhados pelos órgãos ou unidades originárias do crédito e ainda pendentes de devolução ou de inscrição definitiva pelos órgãos ou unidades competentes para inscrição.

03.05.02.02 PROCEDIMENTO DE REGISTRO GLOBAL

Quando for adotado o procedimento de registro global, não há o acompanhamento da fase de encaminhamento dos créditos, uma vez que o reconhecimento dos créditos pela Contabilidade dar-se-á no momento da inscrição em Dívida Ativa. Assim sendo, o registro ocorrerá da seguinte forma:

No órgão ou unidade competente para inscrição, registra-se o ativo “Dívida Ativa”

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos a longo prazo
C 4.5.1.2.2.xx.xx	Transferências recebidas independentes de execução orçamentária – Intra OFSS

No órgão ou unidade originário do crédito, efetua-se a baixa do crédito a receber

Código da Conta	Título da Conta
D 3.5.1.2.2.xx.xx	Transferências concedidas independentes de execução orçamentária – Intra OFSS
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo

Nesse procedimento não é feito o acompanhamento dos créditos rejeitados, os quais estarão sujeitos apenas a controles extracontábeis, sendo registrados no sistema contábil apenas após a resolução das pendências identificadas ao longo do processo de avaliação da liquidez e certeza do crédito.

Os demais procedimentos, após a inscrição, terão o mesmo tratamento a ser descrito nos próximos itens.

03.05.03 DÍVIDA ATIVA DE CURTO PRAZO

Em observância aos dispositivos legais pertinentes, os créditos classificáveis em Dívida Ativa devem ser inicialmente registrados no Ativo Não Circulante, Realizável a Longo Prazo, considerando a incerteza intrínseca de sua condição.

No entanto, a ação de cobrança dos órgãos competentes pela gestão do estoque da Dívida Ativa, em todas as esferas de governo, gera um fluxo real de recebimentos, mensurável em cada exercício. Esse fluxo constitui-se em uma base de valores históricos representativa para uma estimativa de recebimentos futuros.

O sucesso das ações de cobrança acaba resultando em cronogramas de recebimento, firmados com datas e parcelas definidas, por vezes em contratos registrados com garantias reais.

Dessa forma, devem-se reclassificar os créditos inscritos de acordo com a expectativa de sua realização, enquadrando-os como Dívida Ativa de Curto Prazo e Dívida Ativa de Longo Prazo.

No circulante devem ser registrados os valores inscritos cuja expectativa de recebimento é até o encerramento do próximo exercício.

Nos Entes Públicos cujos órgãos ou entidades responsáveis pela inscrição mantenham um controle interno suficiente para estabelecer e manter os parcelamentos e renegociações de Dívida Ativa, firmados com valores e datas certas para pagamento, o montante registrado no circulante pode ser estimado com base nas datas de recebimento estabelecidas.

Como exemplo de cálculo, para o órgão do exemplo anterior, cujo estoque de créditos a receber inscrito em Dívida Ativa seja de R\$ 1.000,00, mantém um sistema de controle interno dos valores inscritos em Dívida Ativa e renegociados com datas e parcelas a receber definidas, que permite determinar com certeza que o Ente Público tem datas e parcelas de recebimentos renegociados e já firmados da seguinte forma:

Exercício x4:	R\$ 305,00
Exercício x5:	R\$ 274,00
Exercício x6:	R\$ 106,00
	<hr/>
Total	R\$ 685,00

Total vencível até o final do exercício seguinte:

Exercício x4:	R\$ 305,00
Exercício x5:	R\$ 274,00
	<hr/>
Total:	R\$ 579,00

Desta forma, para o registro da Dívida Ativa do exercício x4, o órgão competente para inscrição vai registrar no curto prazo o montante de R\$ 579,00, correspondentes ao montante de parcelas firmadas para recebimento até o fim do exercício seguinte. Ao não circulante, caberia o montante de R\$ 421,00, correspondente à diferença entre o total inscrito (R\$ 1.000,00) e o valor determinado para o circulante.

Alternativamente, para os órgãos ou entidades que não possuam condições de efetuar o procedimento descrito anteriormente, o montante a ser lançado no circulante pode ser determinado pelo fluxo histórico de recebimentos, e expresso pela média anual de recebimentos efetivos dos últimos três exercícios. O não circulante abriga o restante do estoque de créditos inscritos em dívida ativa.

Como exemplo de cálculo, um ente público hipotético, no exercício x4, tem um estoque de créditos da ordem de R\$ 1.000,00. Nos últimos três anos, vem observando que o recebimento desses créditos apresenta os seguintes valores:

Exercício x1:	R\$ 130,00
Exercício x2:	R\$ 175,00
Exercício x3:	R\$ 232,00
<hr/>	
Total:	R\$ 537,00

Média anual: R\$ 537,00 divididos por 3 anos = R\$ 179,00

Desta forma, para o registro da Dívida Ativa do exercício x4, o órgão ou entidade competente para inscrição vai registrar no circulante o montante de R\$ 179,00, correspondentes à média anual dos últimos três exercícios, e no não circulante o restante, no valor de R\$ 821,00.

03.05.04 ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, JUROS, MULTAS/ENCARGOS

Os créditos inscritos em Dívida Ativa são objeto de atualização monetária, juros e multas, previstos em contratos ou em normativos legais, que são incorporados ao valor original inscrito. A atualização monetária deve ser lançada no mínimo mensalmente, de acordo com índice ou forma de cálculo pactuada ou legalmente incidente. O lançamento contábil será do tipo:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.1.1x.x.xx.xx	Créditos a longo prazo
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Aumentativa - Multa

Os lançamentos para juros, multas e outros encargos de exercícios anteriores seguem a mesma composição de contas, porém variando a respectiva conta de variação patrimonial.

03.05.05 BAIXA DA DÍVIDA ATIVA INSCRITA

Todo recebimento de Dívida Ativa, qualquer que seja a forma, deverá corresponder a uma receita orçamentária e simultânea baixa contábil de crédito registrado anteriormente no Ativo. O recebimento da Dívida Ativa sem a baixa do Ativo configura a ocorrência de receita sem o respectivo cancelamento do direito a receber, gerando uma informação incorreta nos demonstrativos contábeis do ente público. As baixas da Dívida Ativa podem ocorrer:

pelo recebimento;

pelos abatimentos ou anistias previstos legalmente; e

pelo cancelamento administrativo ou judicial da inscrição.

As formas de recebimento da Dívida Ativa são definidas em lei, destacando-se duas formas: em espécie ou na forma de bens, tanto pela adjudicação quanto pela dação em pagamento. A receita relativa à Dívida Ativa tem caráter orçamentário, e pertence ao exercício em que for realizada. No caso de recebimento de dívida ativa na forma de bens, caso haja previsão de receita orçamentária específica para esta transação, haverá registro de receita orçamentária mesmo que não tenha havido o ingresso de recursos financeiros.

O abatimento ou anistia de quaisquer créditos a favor do Erário depende de autorização por intermédio de lei, servindo como instrumento de incentivo em programas de recuperação de créditos, observando o art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

O cancelamento decorre de determinação de autoridade competente no sentido de baixar o crédito inscrito em Dívida Ativa, tanto em nível administrativo quanto judicial.

A compensação de créditos inscritos em Dívida Ativa com créditos contra a Fazenda Pública também é orientada na forma da lei específica, porém não resulta em ingresso de valores ou bens, configurando fato permutativo dentro do patrimônio do ente público.

O registro das receitas oriundas do recebimento da Dívida Ativa deve ser discriminado em contas contábeis de acordo com a natureza do crédito original. Também devem ser classificados em contas específicas os recebimentos referentes a multas, juros e outros encargos.

a) Contabilização da baixa por Recebimento do Principal:

a. No órgão competente para inscrição:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos a longo prazo

b) Contabilização da baixa por Recebimento de Juros, Multas e Outros Encargos:

a. No órgão competente para inscrição:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos a longo prazo

c) Contabilização da baixa por Abatimentos e Anistias

a. No órgão competente para inscrição:

Código da Conta	Título da Conta
D 3.6.x.x.x.xx.xx	Varição Patrimonial Diminutiva – Baixa de Dívida Ativa por abatimento
C 1.x.x.x.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

Código da Conta	Título da Conta
D 3.6.x.x.x.xx.xx	Varição Patrimonial Diminutiva – Baixa de Juros da Dívida Ativa por abatimento
C 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

d) Contabilização de Cancelamentos:

a. No órgão competente para inscrição:

Código da Conta	Título da Conta
D 3.6.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Baixa de Dívida Ativa por cancelamento
C 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos a longo prazo

Código da Conta	Título da Conta
D 3.6.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Baixa de Juros Dívida Ativa por cancelamento (ou multas, ou outros encargos)
C 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

03.05.06 RPPS – REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

Os órgãos administradores do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) que inscreverem na Dívida Ativa do RPPS os créditos a receber de devedores que sejam integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social registrarão como receita intra-orçamentária o respectivo recebimento e não como receita orçamentária, de acordo com a Portaria MPS nº 95/2007.

A Dívida Ativa inscrita pelo RPPS que tenha como devedor o ente público de relacionamento não deverá ser registrada em seu Ativo, porém deverá ser registrada em contas de controle, para fins de acompanhamento. Ao contrário, esses valores deverão estar registrados no Passivo do respectivo ente público devedor.

03.05.07 DESPESAS RELACIONADAS À DÍVIDA ATIVA

As despesas a que a Fazenda Pública seja obrigada em decorrência de condenações judiciais⁸⁷ vinculadas a cobranças de processos judiciais inscritos em Dívida Ativa deverão ser reconhecidas e pagas pelo processo normal, sem trânsito pelas contas relativas à Dívida Ativa.

Despesas acessórias ou de pequena monta, relacionadas aos processos de cobrança, também deverão ser apropriadas como encargos, sem reflexo na Dívida Ativa.

03.05.08 RECEBIMENTOS DE DÍVIDA ATIVA EM BENS OU DIREITOS

Os recebimentos em bens ou direitos que configurem a quitação de Dívida Ativa, nos termos previstos em textos legais, devem refletir-se pela baixa do direito inscrito em Dívida Ativa e reconhecimento de receita orçamentária, bem como a incorporação do bem ou direito correspondente com reconhecimento de despesa orçamentária, independentemente de sua destinação, caso esta transação esteja especificamente consignada no Orçamento Geral do ente. Qualquer que seja a forma de recebimento da Dívida Ativa não poderá acarretar prejuízos na distribuição das receitas correspondentes.

⁸⁷ Lei nº 6.830/1980, artigo 39, § único

O registro será pelo valor do bem recebido, nos termos do auto de arrematação/adjudicação na hipótese de leilão; ou do laudo de avaliação na hipótese de dação em pagamento.

O recebimento em bens ou direitos envolverá os seguintes lançamentos contábeis:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.x.x.x.xx.xx	Bem ou direito
C 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos a longo prazo

Ressalte-se que, caso esta operação esteja consignada especificamente no Orçamento Geral do ente, deverá haver o registro de execução da receita e despesa orçamentária.

Em qualquer dos procedimentos adotados (orçamentário ou extraorçamentário), o recebimento da Dívida Ativa em bens não poderá acarretar prejuízos na distribuição das receitas correspondentes.

03.05.09 PARCELAMENTO DE DÍVIDA ATIVA

A inclusão de valores inscritos em Dívida Ativa em Programas de Recuperação de Dívidas legalmente instituídos ou renegociações administrativas, efetuadas pelo órgão ou entidade competente, que possibilitem a fixação de datas e valores de recebimentos futuros deverá ser expresso em termos contábeis. A parcela com vencimento determinado para datas até o encerramento do exercício subsequente deverá ser reclassificada para a Dívida Ativa de curto prazo, permanecendo a parcela restante no longo prazo.

A concessão de abatimentos, reduções e anistias sobre os valores da Dívida Ativa – principal, atualização monetária, juros, multas e outros encargos – deverá ser registrada como baixa de Dívida Ativa, em conta de Variação Patrimonial Diminutiva específica para o tipo de baixa.

05.05.10 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Caso particular que merece destaque é o lançamento de valores que são relativos a exercícios anteriores, já encerrados. Nesse caso será necessário efetuar-se um ajuste pela baixa ou inscrição do principal da Dívida Ativa, e atualização monetária, juros, multa e outros encargos relativos. O registro do encaminhamento segue o mesmo roteiro anterior, porém a inscrição ocorrerá em conta de patrimônio líquido denominada “Ajustes de Exercícios Anteriores”:

No caso de aumento da Dívida Ativa:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos a longo prazo
C 2.3.7.1.1.03.xx	Ajustes de Exercícios Anteriores

No caso de diminuição da Dívida Ativa:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.3.7.1.1.03.xx	Ajustes de Exercícios Anteriores
C 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

03.05.11 COBRANÇA DE DÍVIDA ATIVA

Os procedimentos relativos ao serviço de cobrança da Dívida Ativa - tanto administrativos quanto judiciais - deverão observar todos os preceitos legais objetivando o controle, a transparência e o recebimento justo dos valores devidos à Fazenda Pública.

O serviço de cobrança, desde que cumpridos os regramentos legais, deverá receber registro contábil individualizado, através de contas correntes próprias.

Qualquer que seja o benefício da Dívida Ativa, a baixa correspondente redundará em receita orçamentária.

03.05.12 RESOLUÇÃO SENADO FEDERAL 33 DE 13 DE JULHO DE 2006.

A resolução do Senado Federal de nº 33, de 13 de julho de 2006, trouxe aos Estados, Distrito Federal e Municípios autorização para transferir créditos de suas respectivas dívidas ativas a instituições financeiras para cobrança.

Assim define o art. 1º da referida resolução:

“Art. 1º Podem os Estados, Distrito Federal e Municípios ceder a instituições financeiras a sua dívida ativa consolidada, para cobrança por endosso-mandato, mediante a antecipação de receita de até o valor de face dos créditos, desde que respeitados os limites e condições estabelecidos pela Lei Complementar nº 101/2000 e pelas Resoluções nºs 40 e 43, de 2001, do Senado Federal.”

Trata-se, portanto, de uma antecipação de receita sem transferência de risco à Instituição Financeira, a qual prestará um serviço de cobrança com antecipação de recursos, não respondendo a Instituição Financeira pela solvência do devedor. Esta operação não configura securitização de recebíveis.

Atenção:

A resolução Senado Federal 33/2006 é objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 3786). Portanto, salientamos que o presente trabalho tem por objetivo demonstrar o tratamento contábil a ser dispensado no registro das operações realizadas com base na resolução, não tendo qualquer cunho de natureza jurídica. Ou seja, não é propósito do presente manual apresentar qualquer julgamento a respeito do caso, o qual é de estrita competência da Suprema Corte.

A operação assemelha-se a um desconto de duplicatas, mas não apresenta a transferência de propriedade do crédito, obrigando o cobrador a seguir os mesmos procedimentos desdobrando-se nas seguintes fases:

1º Passo: Após o endosso-mandato, no momento do encaminhamento da documentação necessária para cobrança à instituição financeira, registra-se em contas de controle a movimentação da documentação física, sem impacto no patrimônio, pois o crédito inscrito em dívida ativa só será baixado após o recebimento definitivo.

Lançamento contábil (em contas de controle):

Código da Conta	Título da Conta
D 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa
C 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa em Cobrança Terceirizada

2º Passo: No momento em que a instituição financeira efetuar o crédito do valor antecipado, registra-se a receita orçamentária e a obrigação resultante da operação.

Lançamento contábil:

- *Em contas patrimoniais:*

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 2.2.9.1.x.xx.xx	Varição patrimonial aumentativa (VPA) diferida

- *Em contas de controles orçamentários:*

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar – Dívida Ativa
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada – Dívida Ativa

3º Passo: A instituição financeira informa o recebimento do crédito e encaminha a documentação para baixa do mesmo.

Baixa por recebimento (durante a amortização)

- Em contas de controle:

Código da Conta	Título da Conta
D 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa em Cobrança Terceirizada
C 7.3.2.x.x.xx.xx	Créditos em Dívida Ativa

- Em contas patrimoniais:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.2.9.1.x.xx.xx	Variação patrimonial aumentativa (VPA) diferida
C 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos a longo prazo

Baixa por recebimento (após a amortização)

- Em contas patrimoniais:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos a longo prazo

- Em contas de controle:

Código da Conta	Título da Conta
D 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa em Cobrança Terceirizada
C 7.3.2.x.x.xx.xx	Créditos em Dívida Ativa

- Em contas de controles orçamentários:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar – Dívida Ativa
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada – Dívida Ativa

03.05.13 AJUSTE DA DÍVIDA ATIVA A VALOR RECUPERÁVEL

03.05.13.01 CONCEITO

Os valores inscritos em dívida ativa, embora gozem de diversas prerrogativas jurídicas que ampliem significativamente as possibilidades de cobrança, apresentam por certo grande probabilidade de conterem em seu escopo créditos que não se realizarão. Este fato pode ser comprovado por diversos fatores, tais como baixa de valores por cancelamento, valores inscritos que não foram recebidos em um horizonte de tempo razoável para a execução dos mesmos, gerando baixa liquidez do ativo em questão, valores questionados judicialmente, e que, portanto, podem ser realizados a menor, entre outros.

Para que a contabilidade possa evidenciar com precisão e clareza o patrimônio do ente público faz-se necessário que os valores a receber que apresentem significativa probabilidade de não realização, bem como os ativos que não geram os benefícios econômicos esperados, sejam ajustados a valor recuperável. O ajuste deve ser feito por intermédio da utilização de uma conta redutora do ativo que esteja mensurado acima do valor provável de realização.

O procedimento de ajuste vai ao encontro das Normas Internacionais de Contabilidade, encontrando-se embasado pelo Conselho Federal de Contabilidade, que incluiu o procedimento nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

O ajuste é instituído para prevenir possíveis perdas financeiras derivadas da falta de pagamento dos valores devidos à Fazenda Pública. Ressalte-se que a incerteza reside no ato da efetiva realização, ou recebimento futuro, e não no devedor ou mesmo no crédito, que são bem determinados pelas etapas anteriores à inscrição em Dívida Ativa.

O valor do ajuste deve ser reavaliado em cada período no qual sejam elaboradas demonstrações contábeis, e ajustada para refletir a melhor estimativa corrente. Caso não seja mais provável que uma saída de recursos incorporando benefícios econômicos e serviços potenciais serão exigidos para liquidar a obrigação, ela deve ser revertida.

Os princípios empregados no processo de constituição do ajuste também são utilizados para se estimar o efeito financeiro de uma provável entrada de benefícios econômicos e serviços potenciais, os quais dão origem a ativos contingentes, em atenção às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC).

03.05.13.02 NORMAS GERAIS PARA A CONSTITUIÇÃO DA CONTA DE AJUSTE

A constituição da conta de ajuste de perdas para o recebimento de créditos inscritos em Dívida Ativa atende ao Princípio da Prudência, estabelecido pela Resolução CFC nº 750/1993, alterada pela Resolução CFC 1.282/2010 que impõe a escolha da hipótese que resulte o menor Patrimônio Líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O procedimento de registro do ajuste redutor da Dívida Ativa vai ao encontro dos Princípios de Contabilidade, e do Manual de Estatísticas de Finanças Públicas do FMI, cujos focos têm sido a divulgação de demonstrativos contábeis com ativos que retratem a real situação patrimonial do setor público.

A Contabilidade Pública brasileira vem dispensando maior atenção aos conceitos da Lei nº 4.320/1964, predominantemente à execução orçamentária e financeira, com ênfase nas operações de arrecadação e pagamento da Administração Pública. Assim, o estabelecimento do ajuste para perdas de Dívida Ativa em relação aos créditos da Dívida Ativa, no sentido de demonstrar o real valor dos créditos provenientes de receitas tributárias e não tributárias, contribui para o processo de fortalecimento da visão patrimonial, além de maior qualidade e transparência na informação contábil, observando o disposto nos artigos 83 a 89 da referida Lei.

03.05.13.03 RESPONSABILIDADE PELO CÁLCULO E REGISTRO CONTÁBIL DO AJUSTE

O ajuste de perdas incidirá sobre os valores devidamente inscritos em Dívida Ativa. Os créditos assim qualificados encontram-se sob a gestão do órgão competente pela inscrição em cada esfera de governo, uma vez que já ocorreu a transferência de Ativos.

Portanto, a responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste de perdas de créditos inscritos em Dívida Ativa será do órgão competente para apurar a certeza e liquidez dos créditos e efetuar a inscrição em Dívida Ativa.

Esse órgão deve promover uma avaliação criteriosa dos créditos inscritos em Dívida Ativa, de modo a efetuar a valoração dos mesmos, classificando-os de acordo com os graus de dificuldade de recuperação. Avaliar-se-iam quais créditos possuem alta dificuldade de cobrança, e que, portanto, devem ter seus valores usados como balizadores do cálculo do ajuste. Deve ser observada a existência de créditos cujos custos de cobrança excedam os valores recuperáveis, sendo os mesmos alocados como valores formadores do cálculo do ajuste.

Para definição final de quais valores devem constituir a estimativa do ajuste de perdas de dívida ativa, ou mesmo para definição da não constituição do ajuste, as justificativas que balizarem o processo devem estar apoiadas em estudo técnico de avaliação da recuperabilidade dos créditos.

Os créditos devem ser classificados segundo critérios técnicos que discriminem o tipo de crédito, tributário ou não-tributário, o tempo de constituição, o prazo decorrido desde o fato gerador até o momento da avaliação, o andamento das ações de cobrança, o ajuizamento ou não de ação judicial.

03.05.13.04 Forma de Mensuração do ajuste de perdas

A constituição do ajuste para perdas de dívida ativa sobre contas a receber encerra um caráter de incerteza, pela própria natureza futura de realização dos recebimentos. Especialmente no caso da Dívida Ativa, a diversidade da origem dos créditos a favor do ente público, somada aos variados graus de estruturação dos mecanismos de cobrança nas três esferas de governo, torna bastante complexa a tarefa de estimar o valor do ajuste.

Logo, devem ser levados em consideração diversos aspectos para uma correta mensuração do ajuste, de modo a não superestimar e nem subavaliar o Patrimônio Real do ente público.

A mensuração do ajuste deve seguir, prioritariamente, os parâmetros elencados no item anterior, balizados em estudos especializados que delineiem e qualifiquem os créditos inscritos, de modo a permitir o cálculo do valor justo do ativo.

A seguir serão descritas as metodologias que poderão ser utilizadas na mensuração do valor recuperável dos créditos inscritos em Dívida Ativa. A entidade pública deverá optar por uma delas, divulgando em Notas Explicativas a metodologia utilizada e a memória de cálculo do valor.

METODOLOGIA COM BASE NA AVALIAÇÃO DE ESTOQUE PARA CÁLCULO DO AJUSTE

A avaliação do estoque da dívida consiste na classificação dos créditos quanto ao grau de risco e tipo de recuperação, conforme a fase em que os processos se encontrem. A mensuração dar-se-ia por meio da aplicação de percentuais específicos para cada fase e tipo de recuperação nos quais o crédito seja classificado, o percentual estabelecido deve expressar a probabilidade de default, ou seja, de inadimplência.

Como exemplo de classificação, citamos o trabalho desenvolvido no âmbito do Ministério da Previdência Social, que efetuou o *RATING* da Dívida Ativa do INSS:

Estoque da dívida em fase de procuradoria por fase e tipo de recuperação – 2006

Créditos com baixa dificuldade na recuperação:

FASE	DESCRIÇÃO DA FASE	VALOR R\$	QTD	SITUAÇÃO
500	Parcelamento de Clube de Futebol	9.580.077,16	163	PARCELAMENTO
512	Encaminhamento p/ Inclusão em Parcm Admin	278.505.131,91	183	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
530	Parcelamento de Prefeitura (Município)	19.753,17	1	PARCELAMENTO
540	Parcelamento de Prefeitura da MP 1571/97	3.151.386.907,04	4.314	PARCELAMENTO
598	Precatório/Requisitório (Órgãos Públicos)	84.433.766,31	477	JUDICIAL
760	Pré-Parcelamento	87.479.985,33	434	PARCELAMENTO
761	Parcelamento Simplificado	6.654.077,75	1.812	PARCELAMENTO
766	Parcelamento Manual	16.472.796,35	209	PARCELAMENTO
767	Parcelamento de Órgão Público	9.540.099,77	172	PARCELAMENTO
768	Parcelamento sem Garantia	1.272.688.946,37	14.894	PARCELAMENTO
769	Parcelamento com Garantia	1.272.669,60	17	PARCELAMENTO
770	Opção Refis/Exigibilidade Suspensa	10.179.255.511,08	38.091	PARCELAMENTO
771	Opção Refis/Lei nº 10.684/03	4.687.842.649,48	29.890	PARCELAMENTO
772	Parcelamento Lei nº 11.196/05	54.245.363,09	158	PARCELAMENTO
885	Levantamento de Depósito com Quitação	28.057.888,78	590	JUDICIAL
SUBTOTAL		19.867.435.623,19	91.405	

Créditos com média dificuldade na recuperação:

FASE	DESCRIÇÃO DA FASE	VALOR R\$	QTD	SITUAÇÃO
506	Crédito em Diligência no âmbito administrativo	130.762.754,70	307	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
510	Retorno da Diligência	126.546.623,99	1.824	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
513	Retorno a Proc. – Cancel/Resc – Fase 512	83.220.248,55	246	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
514	Pré-Inscrição de Crédito de LDCG	462.377.012,62	7.113	EXTRAJUDICIAL
516	Cadastramento de Crédito de Sucumbência	28.540.917,89	749	EXTRAJUDICIAL
517	Créd. Previdenciário Sub Judice Não Inscr	353.294.320,33	530	EXTRAJUDICIAL
518	Pré-Inscrição de Crédito	4.778.247.675,66	15.017	EXTRAJUDICIAL
520	Inscrição de Crédito em Dívida Ativa	8.103.990.047,50	20.184	EXTRAJUDICIAL
522	Retorno da Avocatória	3.636.636,99	14	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
524	Recebimento da Graf Após Análise	34.402.183,88	72	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
534	Pré ajuizamento/Distribuição (eletr.)	297.844.683,32	342	EXTRAJUDICIAL
535	Ajuizamento/Distribuição	45.980.236.584,94	210.113	JUDICIAL
536	Ajuizamento/Distrib. de Ação Depósito	86.092.506,36	678	JUDICIAL
537	Com Juiz para despacho/Sentença (537)	98.198,26	4	JUDICIAL
543	Suspensão de Exigibilidade com Depósito	5.073.271.724,24	6.260	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
578	Pedido de Concordata Suspensiva	4.272.566,86	29	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
594	Citação do Devedor	9.098.067.082,69	45.170	JUDICIAL
595	Citação do(S) Sócio(S)	4.680.529.129,40	27.860	JUDICIAL
596	Pedido de Carta Precatória	434.493.222,80	2.748	JUDICIAL
597	Expedição/Cumprimento de Carta Precatória	545.099.923,35	2.678	JUDICIAL
609	Suspensão e/ou Sobrestamento da Ação	1.867.493.036,51	24.560	JUDICIAL
610	Créd. em Cobr. Amig. Val. até 5000 Reais	50.720.170,64	24.819	EXTRAJUDICIAL
624	Pedido de Penhora e/ou Reforço de Penhora	19.701.799.737,34	86.675	JUDICIAL
630	Pedido de Arresto	26.215.930,76	240	JUDICIAL
632	Penhora Regular e Suficiente	2.745.211.477,77	5.832	JUDICIAL
634	Pedido decretação prisão do deposit. infiel	93.429.107,82	591	JUDICIAL
635	Revogação da prisão deposit.infiel	291.093,37	17	JUDICIAL

640	Hasta Pública / Designada	1.806.620.242,29	18.807	JUDICIAL
670	Aguardando cadastr. embargos	4.561.759,76	49	JUDICIAL
675	Embargos do Devedor	3.793.030.399,21	7.231	JUDICIAL
683	Embargos de Terceiros	84.581.069,81	776	JUDICIAL
691	Impugnação aos Embargos	5.246.572.241,96	12.124	JUDICIAL
693	Perícia	126.909.573,28	165	JUDICIAL
730	Intimação	1.676.965.101,14	14.477	JUDICIAL
780	Rescisão de parcelamento de sucumbência	1.972.345,45	36	EXTRAJUDICIAL
792	Rescisão/Exclusão de Créditos de parcm Especi	449.379.361,97	949	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
797	Parcelamento Rescindido	1.565.677.753,72	20.195	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
798	Rescisão/Cancelamento de Parcm Manual	1.401.656,67	72	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
799	Parcelamento Cancelado	506.436.177,96	10.546	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
810	Despacho Interlocutório	547.751.880,43	4.158	JUDICIAL
811	DI - Declarada Incompetência do Juízo - Remet	220.678,48	7	JUDICIAL
820	Desistência de ação	394.570.645,67	1.111	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
824	Com Juiz para Prolação de Sentença	33.735.049,65	102	JUDICIAL
825	Com Juiz para despacho/sentença (825)	283.824.839,01	1.498	JUDICIAL
826	Sentença	513.814.959,25	1.679	JUDICIAL
850	Recurso e/ou Apelações	1.359.289.199,23	7.137	JUDICIAL
869	Contra-Razões ao Recurso	913.696.880,06	2.985	JUDICIAL
877	Subida dos Autos	861.208.280,25	2.562	JUDICIAL
889	Crédito com Resíduo de Parcelamento	8.943.846,21	1.187	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
SUBTOTAL		124.971.333.540,00	592.525	

Créditos com alta dificuldade na recuperação:

FASE	DESCRIÇÃO DA FASE	VALOR R\$	QTD	SITUAÇÃO
519	Emissão de Peças Processuais	163.995.445,62	9.976	EXTRAJUDICIAL
521	Crédito em Grau de Avocatória	837.257,86	3	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
542	Suspensão de Exigibilidade sem Depósito	8.276.531.758,31	5.995	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
560	Pedido de Concordata Preventiva	252.803.422,81	266	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
608	Suspensão da Ação Art.40 Lei nº 6830/80	2.225.074.635,46	47.826	JUDICIAL
616	Créd. Inscrito sem Condição de Ajuizamento	119.267.886,39	9.032	EXTRAJUDICIAL
667	Arquivamento Provisório da Ação	283.161.626,04	5.972	JUDICIAL
721	Decretação de Falência	131.957.579,45	889	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
722	Encerramento de Falência	857.141,04	22	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
748	Pedido de Restituição	237.965.456,25	2.840	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
756	Pedido Habilitação ou Pagamento/Reserva	2.747.993.191,56	10.271	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
812	Recebido em Razão D.I. do Juízo de Origem	667.008,44	4	JUDICIAL
SUBTOTAL		14.441.112.409,23	93.096	
TOTAL GERAL DO ESTOQUE		159.279.881.572,42	777.026	

Fonte: Relatório Dívida Ativa - INSS

Após a classificação dos créditos, deve ser feita estimativa dos valores recuperáveis em cada uma das fases descritas. A título de exemplo poderíamos supor que foi verificado que os créditos classificados como de baixa dificuldade na recuperação e que estejam na fase 761 – Parcelamento Simplificado possuem probabilidade de recuperação de 90%. Neste caso, seria lançado em conta de ajuste o valor relativo a 10% do total de créditos posicionados nesta fase, ou seja, para o caso em questão R\$ 665.407,78.

Vamos supor um exemplo com percentuais de recuperação já definidos para constituição do ajuste.

Exemplo:

A Prefeitura do Município de Boa Gestão possui créditos inscritos em dívida ativa no montante de R\$ 116.000,00. Com a finalidade de melhor acompanhamento da recuperação destes créditos e objetivando a elaboração de uma melhor estratégia de gestão da Dívida Ativa, a mesma faz uma

avaliação criteriosa dos valores inscritos e faz o “rating”. Após parecer jurídico de avaliação do grau de recuperabilidade dos respectivos créditos foi constatado o que segue:

ESTOQUE DA DÍVIDA POR FASE E TIPO DE RECUPERAÇÃO – EXERCÍCIO X1

Tipo de Recuperação	Fase	Valor R\$	Percentual Aplicado	Valor Provisão
Baixa dificuldade de recuperação	A	4.000,00	5	200,00
	B	3.000,00	10	300,00
	C	15.000,00	15	2.250,00
Média dificuldade de recuperação	D	3.800,00	20	760,00
	E	7.000,00	25	1.750,00
	F	36.000,00	30	10.800,00
Alta dificuldade de recuperação	G	2.200,00	35	770,00
	H	27.000,00	45	12.150,00
	I	18.000,00	70	12.600,00
Total		116.000,00	-	41.580,00

Foi verificada, ainda, a probabilidade que um crédito classificado em determinados grau e fase possui de não recuperação, percentual este determinado pelo histórico geral da classificação ou por uma estimativa futura, caso não haja registro histórico. A informação deve constar do estudo efetuado para classificação dos créditos.

Com base nas informações anteriores, efetua-se o lançamento contábil do ajuste:

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.6.1.4.1.00.00	Varição Patrimonial Diminutiva com Ajuste de Perdas de Créditos - Consolidação	
C 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	R\$ 41.580,00

Desta forma teremos a seguinte situação:

Dívida Ativa	74.420,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	116.000,00
(-) Ajuste de perdas de Dívida Ativa	(41.580,00)

1. Atualização da Conta de Ajuste de Perdas de Dívida Ativa

Os valores inscritos em dívida ativa devem ser avaliados pelo menos anualmente, para fins de elaboração das demonstrações contábeis. Assim sendo, anualmente deve ser evidenciada a movimentação dos créditos entre as diversas fases de execução e o impacto no cálculo da conta redutora. Claro está que a movimentação dos créditos ocorre em uma frequência inferior a anual, permitindo, inclusive que a atualização do valor seja até mesmo diária, mas para fins práticos a atualização anual é suficiente, tendo em vista ser esse o prazo para divulgação das demonstrações contábeis.

Nos exercícios seguintes à primeira constituição do ajuste, deve ser observado se o valor calculado para o ajuste é maior ou menor do que o valor registrado nessa conta ao término do exercício. Se o novo valor obtido para o ajuste for maior do que o registrado anteriormente, o valor que falta na conta de Ajuste deverá ser complementado. Caso o novo valor obtido seja menor do que o valor registrado anteriormente, o procedimento a ser adotado deve ser o de reverter o saldo a maior da conta Ajuste para a conta de Variação Patrimonial Ativa.

Exemplo:

Suponhamos que no exercício posterior, após os registros de movimentação dos créditos entre as diversas fases, as apropriações de novas inscrições e as baixas ocorridas ao longo do exercício, foi divulgado novo relatório:

ESTOQUE DA DÍVIDA POR FASE E TIPO DE RECUPERAÇÃO – EXERCÍCIO X2

Tipo de Recuperação	Fase	Valor R\$	Percentual Aplicado	Valor Provisão
Baixa dificuldade de recuperação	A	10.000,00	5	500,00
	B	3.000,00	10	300,00
	C	8.000,00	15	1.200,00
Média dificuldade de recuperação	D	4.500,00	20	900,00
	E	5.000,00	25	1.250,00
	F	39.000,00	30	11.700,00
Alta dificuldade de recuperação	G	3.200,00	35	1.120,00
	H	27.000,00	45	12.150,00
	I	20.000,00	70	14.000,00
Total		119.700,00	-	43.120,00

Observa-se que ocorreu um aumento no valor do ajuste, sendo necessário efetuar a complementação do valor.

Valor ajustado anteriormente	41580,00
Novo valor a ser ajustado	43.120,00
Complementação	1.540,00

O lançamento contábil é o que se segue:

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.6.1.4.1.00.00	Variação Patrimonial Diminutiva com Ajuste de Perdas de Créditos - Consolidação	
C 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	R\$ 1.540,00

No final do exercício de X2, teremos:

Dívida Ativa	76.580,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	119.700,00
(-) Ajuste de perdas de Dívida Ativa	(43.120,00)

Suponhamos que no exercício de X3, após um programa bem sucedido de recuperação de créditos, o Município de Boa Gestão divulgue novo relatório com redução significativa do estoque e melhoria na qualificação do mesmo, tendo como efeito a redução do valor do ajuste para perdas de dívida ativa.

ESTOQUE DA DÍVIDA POR FASE E TIPO DE RECUPERAÇÃO – EXERCÍCIO X3

Tipo de Recuperação	Fase	Valor R\$	Percentual Aplicado	Valor Provisão
Baixa dificuldade de recuperação	A	3.000,00	5	150,00
	B	2.000,00	10	200,00
	C	-	15	-
Média dificuldade de recuperação	D	3.500,00	20	700,00
	E	8.000,00	25	2.000,00
	F	30.000,00	30	9.000,00
Alta dificuldade de recuperação	G	3.200,00	35	1.120,00
	H	25.500,00	45	11.475,00
	I	18.000,00	70	12.600,00
Total		93.200,00	-	37.245,00

Nesta situação, como o valor do novo ajuste é menor que o registrado, devemos proceder à reversão do excesso:

Valor ajustado anteriormente	43.120,00
Novo valor a ser ajustado	37.245,00
Redução	(5.875,00)

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	
C 4.9.7.2.0.00.00	Reversão de Ajustes de Perdas	R\$ 41.580,00

No final do exercício de X3, teremos:

Dívida Ativa	55.955,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	93.200,00
(-) Ajuste de perdas de Dívida Ativa	(37.245,00)

METODOLOGIA BASEADA NO HISTÓRICO DE RECEBIMENTOS PASSADOS

Essa metodologia deve ser aplicada caso a apresentada na seção anterior não puder ser utilizada. Nela, o cálculo do ajuste baseia-se em duas variáveis principais:

média percentual de recebimentos passados; e
saldo atualizado da conta de créditos inscritos em Dívida Ativa.

A média percentual de recebimentos passados utiliza uma média ponderada dos recebimentos com relação aos montantes inscritos dos três últimos exercícios.

Essa média ponderada de recebimentos é calculada em cada um dos 3(três) últimos exercícios pela divisão da média mensal de recebimentos em cada exercício pela média anual dos saldos mensais.

A partir da média ponderada dos recebimentos dos três últimos exercícios, calcula-se a média percentual de recebimentos pela divisão da soma desses percentuais dividida pelo número de meses correspondentes ao exercício orçamentário do ente governamental.

Em termos matemáticos:

Média mensal de recebimentos = Total de recebimentos no exercício $\div$ 12

Média anual de saldos mensais = soma dos saldos mensais $\div$ 12

Média ponderada de recebimentos = Média mensal de recebimentos $\div$ Média de saldos de valores inscritos em Dívida Ativa.

Exemplo numérico, para o exercício X1:

Soma dos saldos mensais de valores inscritos em Dívida Ativa no exercício X1: 75.000

Média anual de saldos mensais: $75.000 \div 12 = 6.250$

Soma dos recebimentos mensais no exercício: 3.150

Média mensal de recebimentos: $3.150 \div 12 = 262,50$

Média ponderada de recebimentos para o exercício X1: $(262,50 \div 6.250) \times 100 = 4,20\%$

Considerando para os exercícios X2 e X3 com a mesma forma de cálculo:

Média ponderada de recebimentos para o exercício X2: 12,75%

Média ponderada de recebimentos para o exercício X3: 9,00%

Podemos calcular então a média percentual de recebimentos para fins de cálculo do ajuste:

Média % de recebimentos = $(4,20\% + 12,75\% + 9,00\%) \div 3 = 8,65\%$

O valor do ajuste do Ente Público será igual ao saldo da conta de valores inscritos em Dívida Ativa menos o percentual da média percentual de recebimentos multiplicado pelo mesmo saldo da conta de valores inscritos em Dívida Ativa.

Em termos matemáticos:

Ajuste de Perdas = Saldo conta Créditos Inscritos em Dívida Ativa – (média % de recebimentos x Saldo da conta Créditos Inscritos em Dívida Ativa).

Exemplo numérico:

Utilizando a média percentual de recebimentos do exemplo anterior, calculamos a ajuste de perdas para o primeiro mês do exercício X4:

Média % de recebimentos = 8,65%

Saldo de valores inscritos em Dívida Ativa ao final de X3: 10.000

% Média de recebimentos = 8,65%

Valor do Ajuste de Perdas: $10.000 - (8,65\% \times 10.000) = 10.000 - 865 = 9.135$

Assim, a composição das contas para abertura do exercício X4 seria:

Dívida Ativa	865,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	10.000,00
(-) Ajuste de perdas de Dívida Ativa	(9.135,00)

Observa-se que o saldo líquido da Dívida Ativa que vai impactar no Ativo do ente público é igual ao montante calculado pela multiplicação da média percentual de recebimentos pelo total dos valores inscritos em Dívida Ativa, refletindo apenas a expectativa de recebimento dos ativos inscritos.

No mês seguinte à primeira constituição do ajuste, o cálculo deve ser refeito alterando-se apenas o saldo dos valores inscritos em Dívida Ativa, mantendo-se a média percentual de recebimentos para todo o exercício.

Deve ser observado se o valor calculado conforme a metodologia acima para o ajuste é maior ou menor do que o valor registrado nessa conta ao término do mês anterior. Se o novo valor obtido para o ajuste for maior do que o registrado anteriormente, o valor que falta na conta de Ajuste de Perdas deverá ser complementado. Caso o novo valor obtido seja menor do que o valor registrado anteriormente, o procedimento a ser adotado deve ser o de reverter o saldo a maior da conta Ajuste de Perdas por meio da conta de Variação Patrimonial Aumentativa.

Exemplo de cálculo:

Considerando o saldo de valores inscritos em Dívida Ativa para o encerramento do primeiro e segundo meses de X4, e utilizando os números do exemplo anterior:

Para o primeiro mês:

Saldo do fim de janeiro X4: 90.000

Média % de recebimentos: 8,65%

Cálculo do novo Ajuste: $90.000 - (8,65\% \times 90.000) = 90.000 - 7.785 = 82.215$

Valor provisionado anteriormente: 9.135

Diferença para o novo Ajuste: $82.215 - 9.135 = 73.080$

Lançamento a ser efetuado:

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.6.1.4.1.00.00	Variação Patrimonial Diminutiva com Ajuste de Perdas de Créditos - Consolidação	
C 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	R\$ 73.080,00

A composição das contas para o segundo mês do exercício X4 seria:

Dívida Ativa	7.785,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	90.000,00
(-) Ajuste de perdas de Dívida Ativa	(82.215,00)

Observa-se que o valor líquido da Dívida Ativa sofreu um aumento, não pelo aumento da expectativa relativa de recebimento, mas apenas pelo aumento do montante do estoque de Dívida Ativa a cobrar.

Para o segundo mês:

Saldo do fim de fevereiro X4: 1.000

Média % de recebimentos: 8,65%

Cálculo do novo Ajuste: $1.000 - (8,65\% \times 1.000) = 1.000 - 86,50 = 913,50$

Valor ajustado anteriormente: 82.215

Diferença para o novo ajuste: $82.215 - 913,50 = 81.301,50$

Lançamento a ser efetuado:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	
C 4.9.7.2.0.00.00	Reversão de Ajustes de Perdas	R\$ 81.301,50

A composição das contas para o segundo mês do exercício X4 seria:

Dívida Ativa	86,50
Valores Inscritos em Dívida Ativa	1.000,00
(-) Ajuste de perdas de Dívida Ativa	913,50

No exemplo ocorreu uma variação desproporcional de valores do saldo, exagerada de forma proposital para fins de ilustração. No entanto, é comum uma movimentação na Dívida Ativa dentro do exercício tanto pelo crescimento natural – pela via da atualização monetária – quanto pelos recebimentos, ajustes, cancelamentos e novas inscrições.

Ao fim do exercício X4, será conhecido um novo valor de recebimentos ocorridos durante o exercício X4. Esse valor tomará o lugar, na fórmula de cálculo da média percentual de

recebimentos do valor obtido no exercício X1, para fins de cálculo do ajuste inicial do exercício X5.

Cumpra ressaltar que o uso da média percentual de recebimentos destina-se a captar o grau de sucesso do ente público na cobrança de seus créditos inscritos em Dívida Ativa – refletindo seus esforços na recuperação do recurso público. Contudo, o uso do saldo atual a cada mês dentro do exercício visa refletir as mutações do estoque da Dívida Ativa a ser cobrada.

Assim, o incremento de recuperação de créditos inscritos em Dívida Ativa terá reflexos ainda dentro do exercício, pela diminuição do saldo de valores inscritos, e também em exercícios posteriores, pela melhoria da relação média percentual de recebimentos.

1 Atualização Anual do Ajuste

Em decorrência das características e peculiaridades dos entes da Federação, é facultado aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes constituir e atualizar o ajuste da Dívida Ativa anualmente.

A metodologia de cálculo tem base em uma média percentual dos recebimentos ao longo dos três últimos exercícios anteriores ao que incidirá a ajuste que está sendo calculada. A seguir é apresentado um exemplo de metodologia de cálculo do Ajuste de Perdas da Dívida Ativa:

O quadro a seguir apresenta uma série histórica de seis exercícios, que será utilizada como base para constituir ao primeiro Ajuste de Perdas de Dívida Ativa ao término do Ano 3.

R\$ milhares						
ESPECIFICAÇÃO	<Ano 1>	<Ano 2>	<Ano 3>	<Ano 4>	<Ano 5>	<Ano 6>
A = Saldo da Conta Dívida Ativa no Início do Exercício Financeiro	10.000	12.000	15.000	20.000	25.000	26.000
B = Saldo de Recebimentos da Conta Dívida Ativa ao término do Exercício Financeiro	1.000	1.500	500	1.000	8.000	4.500
C = Saldo de Inscricões durante o Exercício Financeiro	3.000	4.500	5.500	6.000	9.000	8.500
D = Saldo da Dívida Ativa ao final do Exercício Financeiro D = A - B + C	12.000	15.000	20.000	25.000	26.000	30.000
Recebimento da Dívida Ativa (%) F = (B ÷ A) x 100	10	12,5	3,3	5	32	16

O cálculo do recebimento da Dívida Ativa em termos percentuais relaciona o valor absoluto recebido com o saldo dos valores inscritos ao início do exercício, captando assim a relação entre o saldo a ser recebido – base de valor para as ações do gestor de cobrança – e o resultado obtido. Essa relação introduz um fator de ponderação da estatística calculada.

A seguir, calcula-se a média aritmética dos percentuais de recebimento, com base na média simples dos valores percentuais de recebimento para os três exercícios considerados como base para o ano em que se estima a provisão:

$$(10\% + 12,5\% + 3,3\%) \div 3 = 8,6\%$$

Temos, então, que, para os três exercícios anteriores obteve-se uma média de 8,6% de recebimento, indicando que os esforços de cobrança do ente público não lograram receber efetivamente o restante do saldo disponível. Esse restante é o inverso do percentual calculado, ou, em termos percentuais:

$$100\% - 8,6\% = 91,4\%$$

Esse cálculo indica que, para o exemplo, é razoável estimar que 91,4% do saldo da conta Créditos Inscritos em Dívida Ativa não serão recebidos no próximo período. Portanto, esse será o montante a ser provisionado ao término do exercício 3, que em termos de valores pode ser calculado por:

$$91,4\% \times 20.000 = 18.280$$

O valor de 20.000 é o valor inscrito em Dívida Ativa ao término do exercício 3. O lançamento a ser efetuado será:

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.6.1.4.1.00.00	Variação Patrimonial Diminutiva com Ajuste de Perdas de Créditos - Consolidação	
C 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	R\$ 18.280,00

Para o próximo exercício – ano 4 na tabela acima – haverá necessidade de um recálculo do ajuste da dívida Ativa ao término do exercício 4, repetindo-se os passos dos itens 8.1.4 em diante, excluindo-se o percentual de recebimentos do Ano 1 (10%) e incluindo-se o percentual do Ano 4 (5%):

$$\text{Média dos Percentuais de Recebimento: } (12,5\% + 3,3\% + 5\%) \div 3 = 6,93\%$$

$$\text{Percentual do Ajuste de Perdas: } 100\% - 6,93\% = 93,07\%$$

$$\text{Percentual do valor inscrito em dívida ativa ao término do exercício 4: } 93,07\%$$

$$\text{Montante a ser ajustado ao término do exercício 4: } 93,07\% \times 25.000 = 23.268$$

O valor de 25.000 é o valor inscrito em Dívida Ativa ao término do exercício 4. O valor do registro de complementação do ajuste ao final do exercício 4 será:

$$23.268 - 18.280 = 4.988$$

O lançamento a ser efetuado será:

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.6.1.4.1.00.00	Varição Patrimonial Diminutiva com Ajuste de Perdas de Créditos - Consolidação	R\$ 4.988,00
C 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	

Da mesma forma, o recálculo do ajuste da Dívida Ativa ao término do exercício 5, excluindo o percentual de recebimentos do Ano 2 (12,5%) e incluindo-se o percentual do Ano 5 (32%):

$$\text{Média dos Percentuais de Recebimento: } (3,3\% + 5\% + 32\%) \div 3 = 13,43\%$$

$$\text{Percentual do Ajuste de Perdas: } 100\% - 13,43\% = 86,57\%$$

$$\text{Percentual do valor inscrito em dívida ativa ao término do exercício 5: } 86,57\%$$

$$\text{Montante a ser ajustado ao término do exercício 5: } 86,57\% \times 26.000 = 22.508$$

O valor de 26.000 é o valor inscrito em Dívida Ativa ao término do exercício 5. Valor do registro de reversão do ajuste ao final do exercício 5:

$$22.508 - 23.268 = - 760$$

O valor de 23.268 é o saldo do ajuste(credor) constituída no exercício anterior, resultante dos créditos de 22.280 e 4.988, dos anos 3 e 4, respectivamente.

O lançamento será:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	R\$ 760,00
C 4.9.7.2.0.00.00	Reversão de Ajustes de Perdas	

Para esse ano 5 ocorreu uma baixa de provisão, diminuindo o saldo da conta Ajuste de Perdas de Dívida Ativa, e afetando positivamente o saldo líquido da Dívida Inscrita. Esse efeito reflete a entrada de um percentual de recebimento de 32% no ano 5 em confronto com a exclusão de um percentual de 12,5% do ano 4. Assim, o melhor retorno das ações de cobrança do ente público implicou uma redução do valor ajustado, com efeito positivo no saldo líquido para os créditos inscritos em Dívida Ativa.

03.05.15 FORMALIDADES ESSENCIAIS À CONSTITUIÇÃO E INSCRIÇÃO DO CRÉDITO

No corpo do presente trabalho foram apresentados os conceitos básicos da Dívida Ativa e os fundamentos legais pertinentes à matéria, necessários e suficientes para cumprir seu objetivo como Manual de Procedimentos Contábeis. Este apêndice contém informações, em caráter suplementar ao tópico 5, relativas à constituição e inscrição do crédito. Na exposição sobre a presunção de certeza e liquidez e da inscrição foi mencionada a norma do § 3º do art. 2º da Lei de Execuções Fiscais (LEF), que confere o controle da legalidade ao ato de inscrição.

Para melhor compreensão do sentido da referida norma, observe-se que a efetiva inscrição do crédito em Dívida Ativa não se confunde com os procedimentos de cobrança que necessariamente devem anteceder-lhe, a cargo da autoridade administrativa à qual compete constituir o crédito. Desse modo, o controle administrativo da legalidade é um procedimento que comporta ao menos duas fases fundamentais.

A primeira cuida da constituição do crédito, mediante um procedimento de cobrança administrativa, com registro dos dados relativos ao crédito, tais como identificação de sua origem e dos respectivos obrigados, o cálculo do montante da dívida – assim entendido o principal original acrescido dos consectários legais ou contratuais – e os atos administrativos e comunicações concernentes à cobrança.

Tratando-se de crédito tributário, o art. 142 do Código Tributário Nacional prescreve o instituto do lançamento, “assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. Semelhante critério aplica-se aos créditos inerentes às atividades das autarquias e fundações públicas federais. Os atos e os documentos pertinentes ao processo de cobrança administrativa, comprovadores da origem do crédito, da apuração do montante devido, das notificações, das eventuais impugnações, recursos e respectivos julgamentos, bem como as certidões exaradas pela autoridade responsável pela cobrança, etc., constituem instrumentos imprescindíveis ao processo de apuração da certeza e liquidez do crédito, a serem examinados, em momento próprio, pelo órgão competente para efetivar a inscrição.

Exauridos a fase de constituição do crédito e o prazo final fixado para pagamento, não havendo quitação ou ocorrência de qualquer fato extintivo ou suspensivo da cobrança, os documentos pertinentes são enviados à autoridade responsável pela inscrição em Dívida Ativa, que procederá ao controle da legalidade. Após confirmar a inexistência de falhas ou defeitos na apuração do crédito e nos procedimentos de cobrança administrativa, procederá à inscrição.

A autoridade responsável pela inscrição não está legalmente autorizada a corrigir eventuais falhas e irregularidades ocorridas na fase de constituição do crédito e detectadas no momento da inscrição, cabendo-lhe remeter os autos do processo administrativo à autoridade responsável pela constituição do crédito.⁸⁸

⁸⁸ Embora esse não seja um entendimento pacífico na doutrina, essa tese restritiva encontra amparo nas normas dos §§ 1º e 3º do art. 22 do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967 (Lei nº Orgânica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional), que afasta a possibilidade de apreciação do mérito da constituição do crédito pela autoridade responsável pela inscrição. Afigura-se correto o entendimento de que os vícios na constituição do crédito devem ser sanados pelo órgão competente para constituir-lo, evitando-se riscos de potenciais arguições de inconsistências em sede de embargos à execução.

Somente depois de apurada a certeza⁸⁹ e liquidez do crédito, poderá ele ser inscrito em Dívida Ativa. A inscrição em Dívida Ativa e a correspondente Certidão de Dívida Ativa extraída do Termo de Inscrição somente terão eficácia executiva se observados requisitos procedimentais, mediante processo administrativo compatível com a natureza do crédito e indispensável à confirmação da exigibilidade da obrigação

A inscrição é atividade administrativa vinculada, realizada mediante procedimento próprio do órgão administrativo, de modo a assegurar ao interessado a garantia do devido processo legal e a oportunidade de defesa. Já foi dito que a Administração cria unilateralmente o seu próprio título e que este goza da presunção de certeza e liquidez, só se admitindo impugnação judicial por prova inequívoca. Por isso, a inscrição do crédito em Dívida Ativa não prescinde da prévia ciência do interessado, mediante notificação, oferecendo-lhe oportunidade de pagá-lo ou impugná-lo.

A Lei nº 9.784/1999 consagrou, no seu art. 53, o entendimento do Supremo Tribunal Federal constante da Súmula nº 473, no sentido de que a Administração deve (ou, segundo o STF, pode) anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos. Dos atos eivados de vício de legalidade não se originam direitos, reforça o Enunciado da referida Súmula. Em qualquer hipótese, ressalva-se a possibilidade de apreciação judicial. Infere-se que a presunção de certeza e liquidez do crédito pode ser afastada administrativa ou judicialmente.

Por conseguinte, a impugnação apresentada na esfera administrativa pelo interessado deve ser apreciada pela autoridade competente, aplicando-se as normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal, “visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração”, em consonância com o disposto na lei supracitada, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Em suma, observado o devido processo legal administrativo legitima-se a inscrição em Dívida Ativa na forma da Lei de Execução Fiscal, com franca possibilidade jurídica de execução judicial, se não quitada a dívida em tempo hábil. É de todo conveniente que o devedor seja notificado da inscrição de seu débito em Dívida Ativa, com indicação do montante devido e data fixada para a quitação, concedendo-lhe mais uma oportunidade de quitá-lo administrativamente ou, se for o caso, solicitar parcelamento. Com esse procedimento, abre-se mais uma oportunidade de recebimento do crédito e cumpre-se o disposto na norma de competência sobre a possibilidade de cobrança amigável.⁹⁰

⁸⁹ A demonstração da certeza do crédito poderá valer-se da confissão de dívida, seja mediante declaração ou pedido de parcelamento do débito formulado pelo devedor. A Lei nº 10.522, de 2002, dispõe no § 5º do art. 11 que “o pedido de parcelamento constitui confissão irretratável de dívida, mas a exatidão do valor dele constante poderá ser objeto de verificação”.

⁹⁰ Cf. arts. 12, I, 17, III, da Lei nº complementar nº 73, de 1993, e art. 10 da Lei nº 10.480, de 2002, que mencionam as finalidades da inscrição em dívida ativa para fins de cobrança amigável ou judicial.

03.06.00 PRECATÓRIOS

03.06.01 INTRODUÇÃO

Os precatórios correspondem a ordens judiciais contra o ente público federal, estadual, municipal ou distrital, determinando o pagamento de importância por parte da fazenda pública. Sua constituição decorre de decisão judicial transitada em julgado e a forma de execução é prevista na Constituição Federal de 1988 (CF/88).

A Carta Magna, desde a sua promulgação, define critérios para a quitação dos precatórios pendentes de pagamento. Contudo, mesmo com os relevantes esforços envolvidos na regularização das obrigações, muitos entes da Federação ainda possuem valores expressivos a pagar a título de precatórios. Diante desse cenário, a Emenda Constitucional nº 62/2009 alterou o art. 100 da CF/88, que trata do regime jurídico dos precatórios, instituindo, por meio do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, um novo regime de pagamento para aqueles precatórios pendentes, denominado regime especial de pagamento.

§ 15. Sem prejuízo do disposto neste artigo, lei complementar a esta Constituição Federal poderá estabelecer regime especial para pagamento de crédito de precatórios de Estados, Distrito Federal e Municípios, dispondo sobre vinculações à receita corrente líquida e forma e prazo de liquidação. "

(§ 15 do Art. 100 da Constituição Federal de 1988, conforme Emenda Constitucional nº 62, de 9 de dezembro de 2009)

"Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 97:

Art. 97. Até que seja editada a lei complementar de que trata o § 15 do art. 100 da Constituição Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios que, na data de publicação desta Emenda Constitucional, estejam em mora na quitação de precatórios vencidos, relativos às suas administrações direta e indireta, inclusive os emitidos durante o período de vigência do regime especial instituído por este artigo, farão esses pagamentos de acordo com as normas a seguir estabelecidas, sendo inaplicável o disposto no art. 100 desta Constituição Federal, exceto em seus §§ 2º, 3º, 9º, 10, 11, 12, 13 e 14, e sem prejuízo dos acordos de juízos conciliatórios já formalizados na data de promulgação desta Emenda Constitucional."

(Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, conforme Emenda Constitucional nº 62, de 9 de dezembro de 2009)

Pelo regime especial, os entes que encontravam-se em mora na quitação de precatórios vencidos na data da referida emenda, devem centralizar os pagamentos dos precatórios nos Tribunais de Justiça locais, optando por um dos dois critérios abaixo:

I – pelo depósito mensal em conta especial de valor baseado em percentual variável de, no mínimo, 1% a 2% sobre 1/12 da Receita Corrente Líquida – RCL – apurada no segundo mês anterior ao pagamento;

II – pela adoção do regime especial, pelo prazo de até 15 anos, que consiste em depósito em conta especial correspondente, anualmente, ao saldo total de precatórios somado à atualização prevista, sendo diminuído das amortizações e dividido pelo número de anos restantes no regime especial de pagamento.

A Resolução nº 115/2010 do Conselho Nacional de Justiça definiu que “a mora é caracterizada pelo atraso de qualquer natureza no pagamento de precatórios consolidado até 9 de dezembro de 2009, proveniente de depósitos insuficientes ou não pagamento de verba anual orçamentária de 2008 ou das parcelas das moratórias concebidas pelos Arts. 33 e 78 do ADCT e, uma vez instaurado, abarca os novos débitos formados durante a vigência do regime especial.”

Para os entes que não fizeram a opção pelo regime mensal ou anual no prazo de 90 dias, estipulado pelo art. 3º da Emenda Constitucional nº 62/2009, serão cobrados os depósitos no regime anual, conforme estabelece o art. 18 da Resolução nº 115/2010 do CNJ.

Os referidos depósitos devem ser realizados a crédito de uma conta especial de propriedade do ente, porém administrada pelo Tribunal de Justiça (TJ), conforme previsão constitucional a seguir apresentada:

*§ 4º As contas especiais de que tratam os §§ 1º e 2º serão administradas pelo Tribunal de Justiça local, para pagamento de precatórios expedidos pelos tribunais.
(§ 4º do Art. 97 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).*

Dessa forma, para viabilizar a adequada implementação do regime especial, foi criada uma série de novos mecanismos operacionais, inclusive relacionados à contabilização dos fatos relacionados aos precatórios.

Nesse sentido, após análise e consulta a alguns entes da Federação, percebeu-se que a operacionalização da forma de execução dos precatórios não é realizada de modo uniforme, merecendo, portanto, uma definição de padrões a serem observados pelas entidades incluídas no regime especial.

Desse modo, este capítulo tem por objetivo instituir regras e procedimentos contábeis com vistas à harmonização dos registros referentes aos precatórios, enquadrados no regime especial, conforme Emenda Constitucional nº 62/2009.

03.06.02 CONTABILIZAÇÃO DOS PRINCIPAIS FATOS RELACIONADOS A PRECATÓRIOS – REGIME ESPECIAL

Esta seção descreve os principais fatos e respectivos registros contábeis, baseados no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP. Além dos registros patrimoniais e orçamentários, incentiva-se a utilização do mecanismo de destinação de recursos, com o objetivo de propiciar uma melhor transparência no recebimento e na aplicação dos recursos vinculados aos precatórios – regime especial.

Ressalta-se que a execução do pagamento dos precatórios pelo Tribunal de Justiça pode ocorrer de duas formas distintas: com o ente devedor não pertencendo à esfera do Tribunal de Justiça (e.g. Tribunal de Justiça executando o pagamento de precatórios de um Município) ou com o ente devedor pertencendo à esfera do Tribunal de Justiça (e.g. Tribunal de Justiça executando o pagamento de precatórios do Estado).

03.06.02.01 ENTE DEVEDOR NÃO PERTENCE À ESFERA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

1. Incorporação dos Precatórios Após Decisão Judicial

	Código da Conta	Título da Conta
D	3.1.1.1.1.xx.xx	Remuneração a pessoal ativo civil - abrangidos pelo RPPS – Consolidação - Sentenças Judiciais
C	2.x.x.x.x.xx.xx	Precatórios (P) ⁹¹

2. Registro dos Depósitos Efetuados nas Contas Especiais

A Constituição Federal de 1988 dispõe, no § 4º do inciso II do art. 97, que a conta especial para pagamento de precatórios será administrada pelo Tribunal de Justiça. Não obstante, tal disponibilidade financeira deve ser escriturada no próprio ente devedor do precatório. Desse modo, os recursos não deixam de pertencer a esse ente, cabendo ao Tribunal apenas a competência relativa à sua administração.

A movimentação dos recursos para a conta especial requer execução orçamentária. Os registros contábeis, conforme representação no PCASP, são os seguintes:

2.a) Pela Execução da Despesa e Movimentação do Recurso Para a Conta Especial

Destaca-se que no momento do empenho há necessidade de se classificar a despesa orçamentária. Nesse sentido, recomenda-se buscar junto ao Tribunal de Justiça a informação sobre qual será o passivo/precatório a ser extinto (e.g., de pessoal, de fornecedores, etc.). Em geral, a natureza de despesa corresponde à 3.1.90.91, uma vez que a maior parte dos precatórios dos entes públicos são obrigações com pessoal.

No momento do pagamento, ocorre uma transferência interna ao próprio ente público, em que o recurso financeiro vai para sua conta especial, administrada pelo Tribunal de Justiça. Nesse caso, não há qualquer desembolso externo ou mesmo necessidade de registro patrimonial por parte do Tribunal de Justiça.

Seguem os lançamentos contábeis.

	Código da Conta	Título da Conta
D	6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível
C	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar

	Código da Conta	Título da Conta
D	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar
C	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação

⁹¹ As contas do passivo podem ser discriminadas conforme necessidades específicas do ente.

	Código da Conta	Título da Conta
D	2.x.x.x.x.xx.xx	Precatórios (P)
C	2.x.x.x.x.xx.xx	Precatórios (F)

	Código da Conta	Título da Conta
D	8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos
C	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR – Comprometida por Empenho

	Código da Conta	Título da Conta
D	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação
C	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

	Código da Conta	Título da Conta
D	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR – Comprometida por Empenho
C	8.2.1.1.3.xx.xx	DDR – Comp. por Liq. e Entradas Compensatórias

	Código da Conta	Título da Conta
D	1.1.3.5.1.xx.xx	Depósitos restituíveis e valores vinculados – conta especial (F)
C	1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalente de caixa em moeda nacional

	Código da Conta	Título da Conta
D	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C	6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado liquidado pago

	Código da Conta	Título da Conta
D	8.2.1.1.3.xx.xx	DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR – Utilizada

	Código da Conta	Título da Conta
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C	8.2.1.1.3.xx.xx	DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias

3. Pagamento do Precatório por Parte do Tribunal de Justiça

Os registros contábeis do pagamento do precatório pelo Tribunal de Justiça por meio dos recursos disponibilizados na conta especial, que ocorre conforme regras e prioridades definidas por critérios próprios, somente podem ser realizados no ente devedor quando da comunicação do tribunal para esse ente. Além disso, ressalta-se que eventuais controles em contas de compensação podem ser utilizados pelo tribunal para controlar os fluxos de pagamento de precatórios.

Assim, o passivo gerado no ente pelo reconhecimento da obrigação, conforme decisão judicial, somente poderá ser baixado com o recebimento da informação, fornecida pelo Tribunal, acerca do efetivo pagamento ao credor do precatório. Nesse momento ocorre também a redução do saldo contábil da conta especial, administrada pelo Tribunal de Justiça, a partir da qual foi

realizado o pagamento do precatório. Dessa forma, no ente devedor, os registros são os seguintes:

	Código da Conta	Título da Conta
D	2.x.x.x.xx.xx	Precatórios (F)
C	1.1.3.5.x.xx.xx	Depósitos restituíveis e valores vinculados – conta especial (F)

	Código da Conta	Título da Conta
D	8.2.1.1.3.xx.xx	DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR – Utilizada

03.06.02.02 ENTE DEVEDOR PERTENCENTE À ESFERA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Se a unidade transferidora pertencer à mesma esfera do Tribunal de Justiça, pode haver opção pela consignação ou descentralização de crédito para que o tribunal realize a execução orçamentária, caso observado em alguns entes da esfera estadual/distrital, ou pode haver opção pela execução orçamentária na própria unidade devedora do precatório.

No primeiro caso, a descentralização orçamentária para o Tribunal de Justiça deverá ser acompanhada de uma descentralização financeira. Desse modo, além do pagamento do precatório, também a execução orçamentária será realizada pelo próprio Tribunal de Justiça.

No segundo caso, o Tribunal fica responsável apenas pelo pagamento dos precatórios a partir dos recursos disponibilizados na conta especial e pela notificação das unidades após o pagamento, tal qual apresentado no item 03.06.02.01.

03.06.03 ASPECTOS RELEVANTES A SEREM OBSERVADOS NA CONTABILIZAÇÃO DE PRECATÓRIOS

03.06.03.01 RENDIMENTOS DECORRENTES DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS DOS RECURSOS DISPONIBILIZADOS NA CONTA ESPECIAL

Uma vez que a conta especial pertence ao ente devedor do precatório, sendo apenas administrada pelo Tribunal de Justiça, os rendimentos decorrentes das aplicações financeiras dos depósitos nessa conta também pertencem a esse mesmo ente. Como tais rendimentos são utilizados, em geral, para o pagamento de precatórios, deverão ser reconhecidos como receita orçamentária – que acompanha o registro da variação patrimonial aumentativa financeira – e como despesa orçamentária – que evidencia a execução orçamentária para o pagamento dos precatórios, seguindo a mesma dinâmica apresentada anteriormente, com a ressalva da não necessidade de registro da transferência do recurso das disponibilidades do ente para a sua conta especial, uma vez que tais recursos já se encontram sob a gestão do tribunal.

Assim, os registros contábeis relacionados à situação em que o ente devedor não pertença à mesma esfera do Tribunal de Justiça deverão apresentar tanto os aspectos patrimoniais quanto os aspectos orçamentários desses rendimentos, conforme a seguir.

1. Reconhecimento da Receita Orçamentária Decorrente da Aplicação Financeira

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.3.5.x.xx.xx	Depósitos restituíveis e valores vinculados – Conta Especial (F)
C 4.4.5.1.x.xx.xx	Remuneração de depósitos bancários

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada ⁹²

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

2. Apropriação da Despesa Orçamentária Decorrente da Disponibilização dos Rendimentos para Pagamento dos Precatórios

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 2.x.x.x.x.xx.xx	Precatórios (P)
C 2.x.x.x.x.xx.xx	Precatórios (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR – Comprometida por empenho

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR – Comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias

⁹² Informar Natureza de Receita referente ao rendimento de aplicações financeiras conforme classificações presentes no anexo do MCASP.

	Código da Conta	Título da Conta
D	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C	6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado liquidado pago

	Código da Conta	Título da Conta
D	8.2.1.1.3.xx.xx	DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR – Utilizada

	Código da Conta	Título da Conta
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Disponibilidades por destinação
C	8.2.1.1.3.xx.xx	DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias

3. Baixa do Passivo de Precatórios por meio do Uso dos Recursos de Rendimentos

O registro contábil, no ente devedor, segue a mesma dinâmica que a do pagamento usual dos precatórios, ou seja:

	Código da Conta	Título da Conta
D	2.x.x.x.x.xx.xx	Precatórios (F)
C	1.1.3.5.x.xx.xx	Depósitos restituíveis e valores vinculados – Conta especial (F)

	Código da Conta	Título da Conta
D	8.2.1.1.3.xx.xx	DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR – Utilizada

Ressalta-se aqui a distinção entre a necessidade de recebimento da informação do Tribunal de Justiça para a baixa do passivo e do reconhecimento orçamentário da receita decorrente dos rendimentos dos recursos presentes na conta especial. A baixa do passivo só pode ser realizada a partir do momento em que o Tribunal de Justiça informa ao ente quais foram os credores que tiveram pagos os precatórios que detinham. O reconhecimento da receita dos rendimentos, por sua vez, já pode ser realizado quando da identificação dos mesmos por parte do ente (por exemplo, por meio de consulta ao extrato da conta).

03.06.03.02 IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

De modo análogo ao rendimento das aplicações financeiras, uma vez que a conta especial pertence aos entes devedores dos precatórios, o imposto de renda retido na fonte pertence a esses mesmos entes. Contudo, uma vez que os recursos estão administrados pelo Tribunal de Justiça, este será responsável por realizar as retenções decorrentes do pagamento dos precatórios. Quando do pagamento dessas retenções, o ente deverá reconhecer a receita orçamentária decorrente do IRRF. Neste momento, os lançamentos serão os seguintes:

No momento da retenção:

	Código da Conta	Título da Conta
D	2.x.x.x.xx.xx	Precatórios (F)
C	4.1.1.2.x.xx.xx	VPA – Impostos sobre patrimônio e a renda

No momento do recolhimento:

	Código da Conta	Título da Conta
D	1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C	1.1.3.5.x.xx.xx	Depósitos restituíveis e valores vinculados – Conta Especial (F)

	Código da Conta	Título da Conta
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada ⁹³

	Código da Conta	Título da Conta
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
D	8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de Recursos

03.06.03.03 CONSTITUIÇÃO DE PROVISÃO PARA DEMANDAS JUDICIAIS

Em observância aos princípios de contabilidade e às disposições das normas internacionais de contabilidade, o ente deverá constituir provisão (conta do passivo) para as demandas judiciais que ainda não foram julgadas, quando:

- a) For constatado que a entidade tem uma obrigação presente como consequência de um evento passado, independentemente de sua formalização legal (essência sobre a forma);
- b) For provável a saída de recursos para liquidar a obrigação; e
- c) Puder ser feita estimativa confiável do montante da obrigação.

Dessa forma, o lançamento contábil no ente devedor para este fato será:

	Código da Conta	Título da Conta
D	3.x.x.x.xx.xx	VPD
C	2.x.x.x.xx.xx	Provisão

Tal provisão deverá ser baixada em contrapartida à obrigação de precatórios (quando da materialização da decisão judicial ou quando da concretização da obrigação) ou por meio de sua reversão, quando aplicável. Nestas duas situações, os lançamentos são os seguintes:

⁹³ Informar Natureza de Receita referente ao ingresso de receita decorrente de imposto de renda retido na fonte conforme classificações presentes no anexo do MCASP.

1. Baixa da Provisão por meio de Constituição da Obrigação

	Código da Conta	Título da Conta
D	2.x.x.x.xx.xx	Provisão (P)
C	2.x.x.x.xx.xx	Precatórios (P)

2. Reversão da Provisão

	Código da Conta	Título da Conta
D	2.x.x.x.xx.xx	Provisão (P)
C	4.x.x.x.xx.xx	VPA

03.07.00 CONSÓRCIOS PÚBLICOS

03.07.01 INTRODUÇÃO

Os consórcios públicos são parcerias formadas por dois ou mais entes da Federação para a gestão associada de serviços públicos e foram previstos inicialmente no artigo 241 da Constituição Federal de 1988 (CF/88):

“Art. 241. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos.”

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Com o objetivo de regulamentar o artigo 241 da CF/88, foi editada a Lei nº 11.107/2005, que estabelece normas gerais para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios contratarem consórcios públicos, cuja regulamentação ocorreu através do Decreto nº 6.017/2007.

A Lei nº 11.107/2005, por sua vez, estabeleceu a competência do Poder Executivo da União de editar as normas gerais de contabilidade pública que serão observadas pelos consórcios públicos para que sua gestão financeira e orçamentária se realize na conformidade dos pressupostos da responsabilidade fiscal.

Atualmente, esse assunto encontra-se regulamentado por meio da Portaria STN nº 72/2012, que é a base para os procedimentos contábeis descritos nesse capítulo.

Os entes públicos que contratarem consórcios públicos para a realização de serviços públicos de interesse comum, na condição de entes consorciados, deverão aplicar as normas desse manual no que se refere à contabilização e evidenciação de suas informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais.

03.07.02 ASPECTOS LEGAIS

De acordo com a Lei nº 11.107/2005, o consórcio público adquirirá personalidade jurídica de direito público, no caso de constituir associação pública, e de direito privado, mediante o atendimento dos requisitos da legislação civil.

Adquirido personalidade jurídica, nos termos legais, o consórcio público poderá:

- Firmar convênios, receber auxílios, subvenções sociais e econômicas de outras entidades e órgãos;
- Promover desapropriações e instituir servidões;
- Ser contratado pela Administração Pública direta ou indireta com dispensa de licitação;
- Executar atividades de arrecadação de tarifas e demais preços públicos;
- Outorgar concessão, permissão ou autorização de obras ou serviços públicos mediante autorização prevista no contrato de consórcio público.

No caso de se revestir de personalidade jurídica de direito privado, o consórcio público observará as normas de direito público no que concerne à realização de licitação, celebração de contratos, prestação de contas e admissão de pessoal, que será regido pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

O consórcio público com personalidade jurídica de direito público integra a administração indireta de todos os entes da Federação consorciados, possui natureza autárquica, nos termos do inciso IV do art. 41 da Lei nº 10.406/2002 e, por isso, a execução orçamentária das receitas e despesas do consórcio público deverá obedecer às normas gerais de direito financeiro aplicáveis às entidades públicas, regulamentadas por esse Manual.

Os consórcios públicos de direito privado também são entendidos como integrantes da administração indireta de todos os entes consorciados tendo, portanto, as mesmas implicações contábeis e fiscais aplicáveis aos consórcios públicos de direito público.

O consórcio público será constituído por contrato de consórcio público celebrado entre os entes consorciados. O contrato de rateio é o instrumento pelo qual os entes da Federação consorciados comprometem-se a transferir recursos financeiros para a realização das despesas do consórcio público, consignados em suas respectivas leis orçamentárias anuais.

O contrato de rateio será formalizado em cada exercício financeiro e seu prazo de vigência não será superior ao das dotações que o suportam, com exceção dos contratos que tenham por objeto exclusivamente projetos consistentes em programas e ações contemplados em plano plurianual ou a gestão associada de serviços públicos custeados por tarifas ou outros preços públicos.

É vedada a aplicação dos recursos entregues por meio de contrato de rateio para o atendimento de despesas genéricas, inclusive transferências ou operações de crédito.

Além dos recursos financeiros transferidos pelos entes da Federação consorciados, com base no contrato de rateio, constituem recursos dos consórcios públicos:

- Bens móveis ou imóveis recebidos em doação;
- Transferências de direitos operadas por força de gestão associada de serviços públicos;
- Tarifas e outros preços públicos;
- Auxílios, contribuições e subvenções sociais ou econômicas de outras entidades e Órgãos do governo que não compõem o consórcio público;
- Receita de prestação de serviços;
- Outras receitas próprias.

Os bens recebidos em doação com ônus somente integrarão o patrimônio após o cumprimento das condições estabelecidas pelo doador, devendo ser objeto de controle individualizado.

Com o objetivo de permitir o atendimento dos dispositivos da Lei Complementar nº 101/2000, o consórcio público deve fornecer as informações necessárias para que sejam consolidadas, nas contas dos entes consorciados, todas as despesas realizadas com os recursos entregues em virtude de contrato de rateio, de forma que possam ser contabilizadas nas contas de cada ente da Federação na conformidade dos elementos econômicos e das atividades ou projetos atendidos (Lei nº 11.107/2005).

03.07.03 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS

03.07.03.01 LEI ORÇAMENTÁRIA DO ENTE CONSORCIADO

Para o atendimento dos objetivos estabelecidos para o consórcio público, cada ente da Federação consorciado consignará em sua lei orçamentária anual ou em créditos adicionais, por meio de programações específicas, dotações suficientes para suportar as despesas com transferências a consórcio público, nos limites das obrigações assumidas decorrente do contrato de rateio.

Será excluído do consórcio público o ente que não consignar, em sua LOA, dotação suficiente para suportar despesas assumidas mediante contrato de rateio.

A lei orçamentária anual e os créditos adicionais do ente da Federação consorciado deverão discriminar as transferências a consórcio público, quanto à natureza, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza e modalidade de aplicação, conforme definido na Portaria STN/SOF nº 163/2001.

Assim, na execução da LOA do ente consorciado, este deverá seguir, no mínimo, a seguinte classificação quanto à natureza da despesa relativa a transferências a consórcios públicos em virtude de contrato de rateio:

C.G.MA.70

- Categoria econômica (**C**)

3. CORRENTE

4. CAPITAL

- Grupo de natureza da despesa (**G**)

1. PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS

3. OUTRAS DESPESAS CORRENTES

4. INVESTIMENTOS

5. INVERSÕES FINANCEIRAS

- Modalidade de aplicação (**MA**)

71. PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS

73. OUTRAS DESPESAS CORRENTES

74. INVESTIMENTOS

- Elemento de despesa

70. RATEIO PELA PARTICIPAÇÃO EM CONSÓRCIO PÚBLICO

O consórcio público registrará a execução orçamentária da despesa nos respectivos códigos de fonte/destinação de recursos, criado no âmbito do consórcio público para a gestão orçamentário-financeira e que vincule o ingresso de recursos à respectiva aplicação.

Caso ocorra a contratação direta de consórcios públicos por ente da Federação, essa será identificada por meio de modalidade de aplicação específica distinguindo-se, ainda, se a contratação direta ocorre com consórcio público do qual o ente participa (modalidade de aplicação 93) ou não participa (modalidade de aplicação 94):

93 - Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Participe.

Despesas orçamentárias de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, além de outras operações, exceto no caso de transferências, delegações ou descentralizações, quando o receptor dos recursos for consórcio público do qual o ente da Federação participe, nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005.

94 - Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Não Participe.

Despesas orçamentárias de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, além de outras operações, exceto no caso de transferências, delegações ou descentralizações, quando o receptor dos recursos for consórcio público do qual o ente da Federação não participe, nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005.

Maiores informações a respeito das classificações orçamentárias das despesas de ente consorciado com consórcio público são encontradas na Parte I deste Manual (Procedimentos Contábeis Orçamentários).

03.07.03.02 RECEBIMENTO PELO CONSÓRCIO PÚBLICO

As receitas de transferências recebidas pelos consórcios públicos em virtude do contrato de rateio deverão ser classificadas em códigos de fonte/destinação de recursos, desenvolvidos pelos consórcios, que reflitam as finalidades da transferência.

Os recursos recebidos mediante contrato de rateio, quando utilizados em exercícios seguintes, deverão atender ao objeto de sua vinculação, conforme parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 101/2000. Caso a não utilização desses recursos no exercício em que foram recebidos implique o não atendimento dos limites mínimos anuais previstos no § 2º do art. 198 e no art. 212 da Constituição Federal (ações e serviços públicos de saúde e manutenção e desenvolvimento de ensino, respectivamente) a diferença será acrescida ao montante mínimo do exercício subsequente, sem prejuízo da base anual de impostos e transferências prevista constitucionalmente.

No consórcio público, deverão ser classificados como receita orçamentária de transferência correspondente ao ente transferidor, nas seguintes naturezas:

- 1721.37.00** – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
- 1722.37.00** – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
- 1723.37.00** – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios.
- 2421.37.00** – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
- 2422.37.00** – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
- 2423.37.00** – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios.

03.07.03.03 ORÇAMENTO DO CONSÓRCIO PÚBLICO

O consórcio público deverá elaborar o seu próprio documento orçamentário, entendendo-se esse como sendo um instrumento não legislativo que dispõe sobre a previsão de receitas e despesas necessárias à consecução dos fins do consórcio público, inclusive as relativas ao contrato de rateio, aprovado pelos entes consorciados.

O orçamento do consórcio público deverá discriminar as despesas a serem executadas, observando os critérios de classificação funcional, programática, por natureza de despesa e por fonte/destinação de recursos. A discriminação quanto à natureza de despesa deverá ser feita, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação, conforme definido na Portaria STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001. Os consórcios públicos que executam ações de saúde poderão utilizar, além da modalidade de aplicação 90 (aplicação direta), as modalidades de aplicação 95 e 96 descritas na Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários, deste Manual.

É de suma importância ressaltar que a classificação funcional e por grupo de natureza de despesa do consórcio público deverá ter a mesma classificação do ente consorciado transferidor. Dessa forma, o consórcio público deve executar a despesa seguindo os mesmos objetivos originalmente estabelecidos pela transferência realizada pelo ente consorciado.

O consórcio público deverá prestar as informações necessárias para subsidiar a elaboração das leis orçamentárias anuais dos entes consorciados pelo menos trinta dias antes do menor prazo para encaminhamento dos respectivos projetos de lei ao Poder Legislativo.

03.07.03.03 CONTABILIZAÇÃO

A execução orçamentária das receitas e despesas do consórcio público deverá obedecer às normas gerais de direito financeiro aplicáveis às entidades públicas, sendo que o registro contábil orçamentário abrangerá as etapas de previsão e execução das receitas e das despesas, nas respectivas classificações orçamentárias.

Os entes da Federação consorciados evidenciarão sua participação no consórcio público em seu balanço patrimonial como ativo não circulante – investimentos, devidamente atualizado por equivalência patrimonial.

O método de equivalência patrimonial é o método contábil em que a participação do ente no consórcio público é inicialmente contabilizada pelo custo e posteriormente ajustada pela mudança na participação do ente no patrimônio líquido do consórcio em que atue como ente consorciado, bem como dos resultados da equivalência patrimonial.

A doação de bens por parte dos entes consorciados e a transferência de recursos em virtude de contrato de rateio serão registradas, do ponto de vista patrimonial, como aumento de participação no consórcio público.

Dessa forma, ainda que as transferências recebidas pelo consórcio público, por meio do contrato de rateio, se constituem receita orçamentária no respectivo consórcio, do ponto de vista patrimonial serão registradas diretamente no patrimônio líquido, não impactando o resultado patrimonial do período. Em caso de dissolução do consórcio, o patrimônio líquido será repartido na proporção da participação dos entes consorciados, definida pelo contrato de rateio do exercício vigente.

03.07.03.04 TRANSPARÊNCIA E ASPECTOS FISCAIS

Para fins de transparência na gestão fiscal, o consórcio público deverá dar ampla divulgação, inclusive em meio eletrônico de acesso público, aos seguintes documentos:

- I. O orçamento do consórcio público;
- II. O contrato de rateio;
- III. As demonstrações contábeis previstas na parte V desse Manual; e
- IV. Os seguintes demonstrativos fiscais:
 - a) Do Relatório de Gestão Fiscal:
 - 1) Demonstrativo da Despesa com Pessoal;
 - 2) Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa; e
 - 3) Demonstrativo dos Restos a Pagar.
 - b) Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária:
 - 1) Balanço Orçamentário;
 - 2) Demonstrativo da Execução das Despesas por Função e Sub-Função.

Os documentos citados anteriormente deverão ser disponibilizados na internet, publicando-se na imprensa oficial de cada ente da Federação consorciado a indicação do local em que poderão ser obtidos os textos integrais.

Os entes consorciados efetuarão na contabilidade o registro das informações do consórcio público necessárias à consolidação de demonstrativos fiscais. Para tanto, o consórcio público deverá encaminhar, preferencialmente a cada mês, para o ente consorciado, as informações sobre a execução da despesa por grupo de natureza da despesa, função e subfunção, de acordo com o seguinte modelo exemplificativo:

Prestação de Contas dos Consórcios Públicos – Execução da despesa por Grupo de natureza da despesa e função e subfunção nas proporções definidas pelo contrato de rateio ⁹⁴

Função/ Subfunção	Natureza da Despesa	Execução Orçamentária do Exercício				Execução de Restos a Pagar				
		Transferências Recebidas por meio do Contrato de Rateio	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Despesas Pagas	Restos a Pagar Não Processados			Restos a Pagar Processados e Não processados Liquidados	
						Liquidados	Pagos	Cancelados	Pagos	Cancelados
12/361	319008									
Educação/ Ensino	319011									
Fundamental	319013									
	319016									
	319092									
	319094									
	319100									
	319113									
	319192									
	335039									
	335041									
	339008									
	339014									
	339030									
	339031									
	339032									
	339033									
	339034									

Dessa forma, é importante observar que a consolidação das contas dos entes consorciados deverá observar a execução orçamentária e financeira efetivada nos consórcios dos quais o ente faz parte, para efeito dos seguintes demonstrativos fiscais:

RGF	Demonstrativo de Pessoal
RREO	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE)
	Demonstrativo das Despesas com Saúde – União
	Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde – Estados, DF e Municípios

⁹⁴ O modelo apresentado nesse capítulo é exemplificativo. Cada consórcio público deverá elaborar um quadro completo com todas as despesas por natureza da despesa, bem como função e subfunção, a ser encaminhado para o ente consorciado, na proporção de sua participação no contrato de rateio.

A fim de eliminar duplicidades na elaboração dos demonstrativos enumerados anteriormente, não deverão ser computadas as despesas executadas pelos entes da Federação consorciados na modalidade de aplicação referente a transferências a consórcios públicos em virtude de contrato de rateio. Dessa forma, as despesas executadas pelos entes consorciados na modalidade de aplicação referente às transferências a consórcios (modalidade de aplicação 71) não deverão ser computadas para que não haja duplicidade na elaboração dos demonstrativos.

A insuficiência de caixa, caso exista, deverá ser demonstrada em destaque no Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa (RGF do Executivo de cada ente consorciado) na proporção de sua participação.

O encaminhamento de contas pelos consórcios para os entes consorciados deverá ser feito até 15 dias após encerramento do período de referência.

Caso o consórcio público não encaminhe as contas dentro do prazo estabelecido, as apurações nos demonstrativos ocorrerão da seguinte forma:

- Todo o valor transferido pelo ente consorciado para pagamento de pessoal entrará na despesa bruta com pessoal ativo do Ente consorciado;
- Nenhum valor transferido pelo ente consorciado para pagamento de despesas com educação e saúde será computado para os limites dos demonstrativos de educação e saúde.

O consórcio que descumprir o prazo também estará sujeito ao impedimento de recebimento de transferências voluntárias. Para retornar a recebê-las, o consórcio poderá fazer retificações nos valores ou enviá-los a qualquer tempo, desde que comprovadas junto ao tribunal ao qual o ente é jurisdicionado.

Além das informações contidas no anexo acima e para fins de cumprimento dos dispositivos legais, o consórcios também deverá fornecer informações sobre operações de crédito, dívida consolidada e insuficiência de caixa a serem consideradas nos demonstrativos fiscais de cada ente consorciado, na proporção de sua participação no consórcio público.