



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento
Secretaria do Tesouro Nacional
Subsecretaria de Contabilidade Pública
Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

Nota Técnica SEI nº 57145/2022/ME

Assunto: **Impactos Contábeis e Fiscais da Emenda constitucional nº 109, de 15 de Março de 2021.**

Senhor Subsecretário,

SUMÁRIO EXECUTIVO

1. A presente nota técnica tem como objetivo destacar e apresentar orientações para a operacionalização e a contabilização das situações apresentadas na Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021, que estão relacionadas às normas gerais para consolidação das contas públicas estabelecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional.
2. Ademais, ela revoga a Nota Técnica SEI nº 34054/2021, visto que incorpora as orientações apresentadas na nota citada e traz orientações complementares quanto ao tratamento dos rendimentos dos duodécimos recebidos.
3. A atualização primeira nota técnica se dá devido à dúvida suscitada sobre aplicação dos rendimentos de aplicação financeira incidentes sobre o principal dos duodécimos.
4. Esta Coordenação-Geral realizou consulta à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, cuja resposta citou o parágrafo único do art. 8º da LRF, ao informar que no caso dos recursos vinculados, deve-se respeitar o objeto de destinação e que no caso do saldo financeiro de duodécimos a Constituição estabeleceu sua vinculação por meio do art. 168, o que impossibilita a sua utilização em outra finalidade.
5. Sumariza a Procuradoria ao firmar o entendimento no sentido de que a vedação constitucional de transferência a fundos de recursos financeiros oriundos de repasses duodecimais constante no §1º do art. 168 da Constituição Federal de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 109 de 2021, aplica-se também aos rendimentos de aplicação financeira incidentes sobre os referidos recursos.

RELATÓRIO

6. Como fonte para análise técnica desta Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação – CCONF, acompanham o Processo em tela os seguintes documentos:
 - Nota Técnica SEI nº 34054/2021/ME (17373183) - : Trata dos Impactos Contábeis e Fiscais da Emenda Constitucional nº 109, de 15 de Março de 2021;
 - Nota Técnica SEI nº 28741/2022/ME (25983092)- Consulta a respeito da aplicação das alterações introduzidas no art. 168 da Constituição Federal, pela EC nº 109/2021, nos rendimentos de aplicação financeira dos recursos de duodécimo.;
 - Parecer SEI nº 10704/2022/ME, de 03, de novembro de 2022 (26391141)- interpretação do §1º do art. 168 da Constituição Federal, introduzidos pela Emenda Constitucional n.º 109, de 2021, que tratada vedação à transferência a fundos de recursos financeiros oriundos de repasses duodecimais.

PRELIMINARES

7. Cabe esclarecer que à STN, na qualidade de órgão central de contabilidade da União, de acordo com o inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, compete a edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas, de acordo com o art. 50, § 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

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

[...]

§2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001,

Art. 17 Integram o Sistema de Contabilidade Federal:

I – a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central;

Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.

[...]

Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional

Art. 16. À Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF) compete:

I - promover a edição e a manutenção de manuais e instruções de procedimentos contábeis e de responsabilidade fiscal, do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), e dos classificadores orçamentários aplicáveis aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;

[...]

VII - coordenar o processo de elaboração das normas gerais para consolidação das contas públicas, enquanto não for implantado o Conselho de Gestão Fiscal de que trata o art. 67 da Lei Complementar nº 101, de 2000, por meio de manuais de contabilidade aplicados ao setor público e de demonstrativos fiscais;

8. Cumpre registrar que tal atribuição é exercida notadamente por meio do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, e do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, em que são apresentadas, respectivamente, as regras para a aplicação da contabilidade no setor público e para a elaboração dos demonstrativos fiscais exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal -LRF (Lei Complementar nº 101/2000).

ANÁLISE

9. A Emenda Constitucional nº 109, publicada em 15 de março de 2021, alterou, incluiu e revogou diversos dispositivos da Constituição Federal e dos Atos das Disposições Transitórias, além de permitir a utilização do superávit financeiro de fundos públicos para amortização da dívida pública ou para livre utilização, e de suspender condicionalidades para a realização de despesas com concessão de auxílio emergencial residual para enfrentar as consequências sociais e econômicas da pandemia da Covid-19.

10. Algumas das alterações têm impacto na gestão orçamentária, financeira e fiscal dos entes da Federação, razão pela qual passam a ser analisadas a seguir.

Artigo 29-A – Constituição Federal de 1988

O artigo 29-A foi alterado pela EC nº 109, conforme exposto abaixo:

“Art. 29-A. O total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e os demais gastos com pessoal inativo e pensionistas, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159 desta Constituição, efetivamente realizado no exercício anterior”

11. A alteração promovida no art. 29-A incluiu os gastos com pessoal inativo e pensionista para o cumprimento do limite da despesa com pessoal em relação ao somatório da receita tributária e das transferências de impostos recebidas pelos municípios.

12. Essa alteração entrará em vigor a partir do exercício de 2025, dado que o art. 7º da referida Emenda estabeleceu que a vigência deste artigo se dará a partir do início da primeira legislatura municipal após a data de publicação da Emenda Constitucional.

Artigo 167-A – Constituição Federal de 1988

13. O art. 167-A instituiu nova regra fiscal que incentiva medidas de controle de gastos, especialmente de pessoal para os Estados e Municípios.

14. O caput estabelece que ao se apurar, no período de 12 (doze) meses, valor superior à 95% (noventa e cinco por cento) da relação entre despesas correntes e receitas correntes, no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, é facultado aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, ao Ministério Público, ao Tribunal de Contas e à Defensoria Pública do ente, enquanto permanecer a situação, aplicar, como mecanismo de ajuste fiscal, as vedações dispostas nos incisos de I a X, conforme texto a seguir:

"Art. 167-A. Apurado que, no período de 12 (doze) meses, a relação entre despesas correntes e receitas correntes supera 95% (noventa e cinco por cento), no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, é facultado aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, ao Ministério Público, ao Tribunal de Contas e à Defensoria Pública do ente, enquanto permanecer a situação, aplicar o mecanismo de ajuste fiscal de vedação da:

I - concessão, a qualquer título, de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração de membros de Poder ou de órgão, de servidores e empregados públicos e de militares, exceto dos derivados de sentença judicial transitada em julgado ou de determinação legal anterior ao início da aplicação das medidas de que trata este artigo;

II - criação de cargo, emprego ou função que implique aumento de despesa;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, ressalvadas:

a) as reposições de cargos de chefia e de direção que não acarretem aumento de despesa;

b) as reposições decorrentes de vacâncias de cargos efetivos ou vitalícios;

c) as contratações temporárias de que trata o inciso IX do caput do art. 37 desta Constituição; e

d) as reposições de temporários para prestação de serviço militar e de alunos de órgãos de formação de militares;

V - realização de concurso público, exceto para as reposições de vacâncias previstas no inciso IV deste caput;

VI - criação ou majoração de auxílios, vantagens, bônus, abonos, verbas de representação ou benefícios de qualquer natureza, inclusive os de cunho indenizatório, em favor de membros de Poder, do Ministério Público ou da Defensoria Pública e de servidores e empregados públicos e de militares, ou ainda de seus dependentes, exceto quando derivados de sentença judicial transitada em julgado ou de determinação legal anterior ao início da aplicação das medidas de que trata este artigo;

VII - criação de despesa obrigatória;

VIII - adoção de medida que implique reajuste de despesa obrigatória acima da variação da inflação, observada a preservação do poder aquisitivo referida no inciso IV do caput do art. 7º desta Constituição;

IX - criação ou expansão de programas e linhas de financiamento, bem como remissão, renegociação ou refinanciamento de dívidas que impliquem ampliação das despesas com subsídios e subvenções;

X - concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária.

§ 1º Apurado que a despesa corrente supera 85% (oitenta e cinco por cento) da receita corrente, sem exceder o percentual mencionado no caput deste artigo, as medidas nele indicadas podem ser, no todo ou em parte, implementadas por atos do Chefe do Poder Executivo com vigência imediata, facultado aos demais Poderes e órgãos autônomos implementá-las em seus respectivos âmbitos.

§ 2º O ato de que trata o § 1º deste artigo deve ser submetido, em regime de urgência, à apreciação do Poder Legislativo.

§ 3º O ato perde a eficácia, reconhecida a validade dos atos praticados na sua vigência, quando:

I - rejeitado pelo Poder Legislativo;

II - transcorrido o prazo de 180 (cento e oitenta) dias sem que se ultime a sua apreciação; ou

III - apurado que não mais se verifica a hipótese prevista no § 1º deste artigo, mesmo após a sua aprovação pelo Poder Legislativo.

§ 4º A apuração referida neste artigo deve ser realizada bimestralmente.

§ 5º As disposições de que trata este artigo:

I - não constituem obrigação de pagamento futuro pelo ente da Federação ou direitos de outrem sobre o erário;

II - não revogam, dispensam ou suspendem o cumprimento de dispositivos constitucionais e legais que disponham sobre metas fiscais ou limites máximos de despesas.

§ 6º Ocorrendo a hipótese de que trata o caput deste artigo, até que todas as medidas nele previstas tenham sido adotadas por todos os Poderes e órgãos nele mencionados, de acordo com declaração do respectivo Tribunal de Contas, é vedada:

I - a concessão, por qualquer outro ente da Federação, de garantias ao ente envolvido;

II - a tomada de operação de crédito por parte do ente envolvido com outro ente da Federação, diretamente ou por intermédio de seus fundos, autarquias, fundações ou empresas estatais dependentes, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente, ressalvados os financiamentos destinados a projetos específicos celebrados na forma de operações típicas das agências financeiras oficiais de fomento."

15. Importante ressaltar que, embora a adoção dos mecanismos de ajuste seja facultativa, até que todas as medidas previstas nos incisos I a X sejam adotadas por todos os Poderes e órgãos, serão vedadas, conforme o §6º do art. 167-A, ao ente da Federação que se encontrar nessa situação, a concessão de garantias por qualquer outro ente da Federação e a tomada de operações de crédito com outro ente, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.

16. Para a aplicação do disposto no caput do art. 167-A na verificação dos limites e condições para contratação de operações de crédito, o Manual de Instrução de Pleitos – MIP, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional, estabelece no item 17.01 que:

“a apuração de que trata o caput do art. 167-A da Constituição da República cabe aos Tribunais de Contas locais, por força do disposto no § 6º desse mesmo dispositivo”

17. Portanto, para esse fim, os tribunais de contas serão responsáveis por atestar o percentual da relação entre a receita e a despesa corrente e, caso esse percentual supere 95% (noventa e cinco por cento), atestar a adoção dos mecanismos de ajustes fiscal estabelecidos.

18. Tendo em vista que o objetivo da regra é vedar a concessão de aval e a possibilidade de contratação de operações de crédito aos entes que estiverem com a saúde financeira comprometida ou que não adotem medidas de controle de gastos quando a despesa corrente superar 95% da receita corrente, é pertinente que haja padronização na apuração da relação entre as receitas e as despesas correntes. Nesse sentido, propõe-se a identificação das receitas correntes e das despesas correntes com base no que dispõe a Lei nº 4.320, de 1964, a Portaria Interministerial MF/MPOG nº 163, de 2001, e os Manuais de

Contabilidade Aplicada ao Setor Público e de Demonstrativos Fiscais, MCASP e MDF, respectivamente, que apresentam as regras com vistas à consolidação das contas públicas.

19. Inicialmente, conforme dispõe o caput e o § 4º do art. 167-A, está definido que a apuração das receitas e despesas correntes deve ocorrer no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, deve considerar os últimos doze meses e deve ser realizada bimestralmente. Portanto, por se tratar de informações de execução orçamentária do ente da Federação como um todo a ser apurada bimestralmente, entende-se que, por analogia, é mais adequado utilizar as mesmas regras para a elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, ou seja, essa apuração deve consolidar as informações de todos os Poderes e órgãos e deve ocorrer até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, conforme esclarece o trecho transcrito a seguir, item 03.00.04 da 13ª. edição do MDF:

“O RREO, conforme estabelece a Constituição, deverá ser publicado pelo Poder Executivo até 30 dias após o encerramento de cada bimestre, consolidando as informações da execução orçamentário-financeira dos demais poderes e órgãos de cada ente da federação, de acordo com os demonstrativos dos quadros a seguir.”

20. Em relação à receita corrente, a Lei nº 4.320/1964 trata do conceito de receita e despesa corrente no art. 11, transcrito a seguir.

“Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.”

21. A Portaria Interministerial MF/MPOG nº 163, de 2001, por sua vez, definiu que, na classificação por natureza da receita orçamentária, as receitas correntes serão identificadas pelos códigos que indicam a categoria econômica da receita. Portanto, as receitas correntes são identificadas pelas categorias econômicas a seguir:

1. Receitas Correntes
7. Receitas Correntes Intraorçamentárias

22. Com base no disposto no art. 35 da Lei nº 4.320, de 1964, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas. Portanto, para a apuração do total das receitas correntes, considera-se adequado utilizar a fase da arrecadação que, conforme disposto no item 3.5.3 da Parte I da 9ª edição do MCASP, corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente.

23. Sobre a identificação das despesas correntes, o art. 12 da Lei nº 4.320, de 1964, estabelece que as despesas são classificadas em duas categorias econômicas: correntes e de capital, sendo que a Portaria Interministerial MF/MPOG nº 163, de 2001, que regulamentou a referida Lei, identifica a categoria econômica por meio da classificação por natureza da despesa orçamentária da forma a seguir:

“3 – Despesas Correntes: Despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.”

24. Em relação à fase para a apuração das despesas correntes, é importante observar, de forma conjunta, o disposto em dois dispositivos da Lei nº 4.320/64. O art. 35 define que pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas e o § 3º do art. 60 permite o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento. Portanto, tendo em vista que serão consideradas as despesas correntes dos últimos 12 meses, para se evitarem distorções causadas pelo empenho global, propõe-se a adoção da mesma sistemática já utilizada para a apuração da despesa com pessoal estabelecida no MDF, conforme trechos transcritos a seguir, constantes nas páginas 536, 537 e 538.

DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)

Identifica os valores das despesas executadas, mês a mês e acumulados nos últimos doze meses, incluído o mês de referência. O período de cálculo da despesa com pessoal deve, a exemplo do cálculo da RCL, adotar uma base móvel de 12 meses.

Para efeito desse demonstrativo identificam-se como despesas executadas:

a) as despesas liquidadas, assim consideradas por ter ocorrido a entrega do correspondente material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.320/64;

b) as despesas empenhadas, mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar não Processados.

(...)

Como para apuração da despesa total com pessoal soma-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, nos demonstrativos elaborados no primeiro e no segundo quadrimestre de cada exercício, os valores de restos a pagar não processados inscritos em 31 de dezembro do exercício anterior continuarão a ser informados nesse campo. Esses valores não sofrem alteração pelo seu processamento, e somente no caso de cancelamento podem ser excluídos, devendo esse fato ser informado em nota explicativa.

25. Dessa forma, para fins de apuração das despesas correntes, entende-se como mais adequado que sejam consideradas as despesas liquidadas nos últimos 12 meses e as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em restos a pagar não processados, referentes ao mês de dezembro que integra esses 12 meses. Esse formato aproxima a apuração da fase do empenho, atendendo ao disposto no art. 35 da LRF, e evita que empenhos globais realizados em meses diferentes no decorrer dos anos possam compor a apuração de um mesmo período de 12 meses.

26. Em relação às transferências constitucionais dos Estados aos Municípios, como o item 3.6.4.2 da Parte I do MCASP 9ª. edição, estabelece que: “as transferências intergovernamentais constitucionais ou legais podem ser contabilizadas pelo ente transferidor como uma despesa ou como dedução de receita, dependendo da forma como foi elaborado o orçamento do ente”, essas duas possibilidades de contabilização das transferências constitucionais acarretam impactos diferenciados na apuração da relação entre receitas correntes e despesas correntes.

27. Nesse sentido, com a finalidade de evitar tais divergências relativas aos valores dos estados decorrentes da forma de contabilização das transferências constitucionais previstas no art. 158 e 159 da Constituição Federal, recomenda-se que os Estados utilizem para as referidas transferências obrigatórias por repartição de receita os registros como dedução de receita, de maneira que a apuração em tela considere essa premissa.

28. Entende-se, portanto, que os critérios adequados para apuração são os resumidos a seguir.

- A apuração da relação entre a receita corrente e a despesa corrente deverá ser realizada bimestralmente.
- A apuração bimestral deverá considerar 12 (doze) meses móveis, no mesmo formato da apuração da Receita Corrente Líquida - RCL e da despesa total com pessoal apurada para fins dos limites previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF.
- Para a apuração das receitas correntes, deverá ser considerada a fase da arrecadação.
- Para apuração das despesas correntes, deverão ser consideradas as despesas liquidadas nos 12 (doze) meses mais as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em restos a pagar não processados - RPNP, no mês de dezembro.
- As receitas e despesas intraorçamentárias serão consideradas para essa apuração.
- Em relação à repartição de receitas estaduais com os municípios, previstas no art. 158 e 159 da Constituição Federal, recomenda-se a utilização dos respectivos registros como dedução de receita, para que a apuração seja sensibilizada com base nessa premissa.
- O percentual deverá ser apresentado com duas casas decimais.

Artigo 168 – Constituição Federal de 1988

29. No artigo 168, foram incluídos dois parágrafos que disciplinam regras relacionadas ao repasse dos duodécimos aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública.

“Art. 168. Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 1º É vedada a transferência a fundos de recursos financeiros oriundos de repasses duodecimais. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021)

§ 2º O saldo financeiro decorrente dos recursos entregues na forma do caput deste artigo deve ser restituído ao caixa único do Tesouro do ente federativo, ou terá seu valor deduzido das primeiras parcelas duodecimais do exercício seguinte. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021).”

30. Esses dispositivos têm como objetivo evitar que os recursos dos duodécimos, não utilizados pelos órgãos na execução das despesas do exercício, sejam guardados para utilização em outros exercícios.

31. Nesse sentido, o § 1º veda a transferência a fundos de recursos oriundos dos duodécimos, ou seja, as sobras de recursos repassados como duodécimos não poderão ser destinadas aos fundos criados por esses Poderes. Dessa forma, para a composição desses fundos, somente poderão ser destinados recursos próprios arrecadados pelos órgãos, de acordo com legislações específicas.

32. O § 2º disciplina que o saldo financeiro, ou seja, a sobra dos recursos recebidos como duodécimos pelos órgãos e não utilizados na execução das dotações da Lei Orçamentária Anual, incluindo-se a inscrição em restos a pagar, deve ser restituída ao caixa único do Tesouro do ente da Federação ou poderá ser considerada adiantamento dos valores de duodécimos que serão repassados no exercício seguinte.

33. Ressalta-se que a execução das dotações inclui as inscrições em restos a pagar visto que há compromissos a serem cumpridos com tais valores. Portanto, na apuração da sobra dos recursos de duodécimos, devem ser deduzidas as despesas inscritas em restos a pagar no exercício.

34. Os repasses de duodécimos são em essência transferência financeira, já que os valores são consignados na Lei Orçamentária Anual. Sendo assim, não há registros de natureza orçamentária. Entretanto, os registros de natureza patrimonial e de controle devem ocorrer tanto no órgão repassador dos recursos quanto nos órgãos recebedores.

35. O repasse de duodécimos deve ocorrer por transferência financeira e, portanto, a classificação da fonte de recursos dos valores repassados deve ser mantida pelos órgãos que recebem duodécimos.

36. Assim, será possível apurar o superávit por meio da fonte de recursos, conjugando-se com os registros em contas de natureza de controle, DDR – Disponibilidade por Destinação de Recursos.

37. Ressalta-se que, para que seja possível a identificação do superávit de duodécimos, ao final do exercício, é imprescindível que a classificação por fonte de recursos original seja mantida na execução orçamentário do órgão recebedor.

Rendimentos das Aplicações Financeiras oriundos de Repasses de Duodécimos

38. Em relação aos recursos de duodécimos, não existe vinculação de aplicação pelos Poderes e órgãos, pois esses são recursos livres para serem utilizados nas despesas definidas pelos próprios Poderes e órgãos no orçamento.

39. No entanto, a EC nº 109/2021 determinou que os recursos não utilizados até o final de cada exercício sejam devolvidos ao Poder Executivo ou sejam considerados adiantamento dos recursos que serão repassados no exercício seguinte, o que caracteriza uma destinação definida na legislação.

40. Como prática da boa gestão dos recursos públicos, é incentivado que os valores disponíveis sejam mantidos em aplicações financeiras que gerem retorno financeiro com o objetivo de proteger os

recursos dos efeitos da inflação. Contudo, a apropriação dos rendimentos de recursos oriundos dos repasses de duodécimos por parte de fundos especiais instituídos pelos entes é controversa, tendo em vista os objetivos presumíveis da instituição da regra estabelecida pela Emenda Constitucional, que tenta evitar que os recursos públicos fiquem represados nos Poderes ou órgãos quando há falta de recursos para a realização dos serviços públicos de responsabilidade do Poder Executivo.

41. Dada a controvérsia em relação à vinculação dos rendimentos de aplicação financeira oriundos dos recursos de repasses de duodécimos, foi realizada consulta à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, por meio da Nota Técnica nº 28741 (SEI nº 25890594) com o seguinte questionamento:

"[A] vedação constitucional de transferência a fundos de recursos financeiros oriundos de repasses duodecimais trazida pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021, aplica-se tão somente ao principal dos duodécimos, ou também aos rendimentos de aplicação financeira incidentes sobre eles?"

42. Ao analisar o tema, o referido órgão de consultoria jurídica cita o parágrafo único do art. 8º da LRF, ao informar que no caso dos recursos vinculados, deve-se respeitar o objeto de destinação e que no caso do saldo financeiro de duodécimos a Constituição estabeleceu sua vinculação por meio do art. 168, o que impossibilita a sua utilização em outra finalidade.

43. E suma, o entendimento aventado pela PGFN, no Parecer SEI nº 10704/2022/ME, de 03, de novembro de 2022, foi no sentido de que a vedação constitucional de transferência a fundos de recursos financeiros oriundos de repasses duodecimais constante no §1º do art. 168 da Constituição Federal de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 109 de 2021, **aplica-se também aos rendimentos de aplicação financeira incidentes sobre os referidos recursos.**

44. Corroborando com tal entendimento, o item 5.5 da Parte I do MCASP 9ª Edição orienta que:

"Para identificação da classificação a ser utilizada, deve-se observar a norma que definiu a vinculação. Destaca-se que em relação às receitas de rendimentos de aplicação financeira e de ressarcimento de despesas, não havendo definição nas normas em sentido contrário, adota-se como regra que essas receitas observem a mesma classificação do recurso original."

45. Portanto, a partir da Emenda Constitucional nº 109/2021 passou a ser expressamente vedada a transferência dos recursos provenientes dos repasses duodecimais a Fundos, ou seja, os recursos provenientes dos repasses duodecimais, incluindo os rendimentos de aplicações financeiras desses recursos, devem ser utilizados nas dotações orçamentárias previstas na LOA. Eventuais sobras desses recursos devem ser devolvidas ao caixa único do Tesouro do ente federativo ou ter seu valor deduzido das primeiras parcelas duodecimais do exercício seguinte, em caso de diferimento.

46. Nos parágrafos 54 a 62 desta Nota são apresentados as orientações e o roteiro de contabilização dos repasses de duodécimos, especialmente quanto às devoluções e ao mecanismo de diferimento, que constitui a possibilidade de compensação financeira em exercício seguinte, dos valores de duodécimos que foram repassados a maior no final do exercício.

Artigo 169 – Constituição Federal de 1988

47. Com o objetivo de se evitar divergências em relação ao entendimento estabelecido no artigo 18 da Lei Complementar nº 101, de 2000 – LRF, incluiu-se o termo “pensionistas” no art. 169 da Constituição Federal:

"Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo e pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não pode exceder os limites estabelecidos em lei complementar."

48. Ressalta-se que o Manual de Demonstrativos Fiscais já apresenta esse conceito e, portanto, nas regras para apuração da despesa com pessoal desse manual, já estão incluídas as despesas com os pensionistas.

Artigo 5º - Emenda Constitucional nº 109

49. A Emenda Constitucional instituiu no art. 5º a possibilidade de utilização do superávit dos fundos públicos para outros fins, conforme apresentado a seguir:

“Art. 5º Até o final do segundo exercício financeiro subsequente à data da promulgação desta Emenda Constitucional, o superávit financeiro das fontes de recursos dos fundos públicos do Poder Executivo, apurados ao final de cada exercício, poderá ser destinado à amortização da dívida pública do respectivo ente.

§ 1º Se o ente não tiver dívida pública a amortizar, o superávit financeiro das fontes de recursos dos fundos públicos do Poder Executivo será de livre aplicação.

*§ 2º Não se aplica o disposto no **caput** deste artigo:*

I - aos fundos públicos de fomento e desenvolvimento regionais, operados por instituição financeira de caráter regional;

II - aos fundos ressalvados no inciso IV do art. 167 da Constituição Federal.”

50. O dispositivo permite que, até o final do exercício de 2023, o superávit financeiro das fontes de recursos dos fundos públicos do Poder Executivo seja utilizado para amortização da dívida pública ou, caso o ente não possua dívida a amortizar, seja utilizado para qualquer finalidade. Como exceção a essas possibilidades, o dispositivo cita os fundos públicos de fomento e desenvolvimento regionais, operados por instituição financeira de caráter regional, e os fundos ressalvados no inciso IV do art. 167 da Constituição Federal. O inciso IV citado está destacado a seguir a título de esclarecimento.

“IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).”

51. Nesse contexto, é de se entender que o art. 5º da EC nº 109 tem como foco os recursos do próprio ente que compõem os seus fundos públicos, ressalvados os recursos que se destinam a repartições, os destinados ao cumprimento do mínimo de manutenção e desenvolvimento do ensino e ações e serviços públicos de saúde, e os destinados à gestão tributária. O objetivo foi permitir a utilização de recursos represados em razão da criação de fundos pelos próprios entes para a redução da dívida pública.

52. Logo, não é adequada a utilização para outras finalidades de recursos de fundos criados por legislação federal que sejam compostos por receitas transferidas de outros entes, nem tampouco a utilização de recursos dos fundos do regime próprio de previdência social.

53. Ressalta-se que na execução das despesas decorrentes da utilização dos recursos de superávit dos fundos para a nova finalidade deve ser preservada a classificação por fonte ou destinação de recursos original dos fundos públicos, de forma que seja dada a devida transparência da utilização dos recursos desses fundos. Caso seja necessária a realização de transferência de recursos entre órgãos diferentes para a execução das novas despesas com os recursos dos fundos, devem ocorrer somente transferências financeiras sem execução intraorçamentária.

Contabilização dos Duodécimos

54. De acordo com o artigo 168 da Constituição Federal, os duodécimos correspondem às parcelas mensais dos recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública.

55. Em regra, o repasse efetuado pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo deve ser registrado, em conta com código e descrição específicos para o repasse dos duodécimos, no Legislativo como Transferências Recebidas para Execução Orçamentária – Intra OFSS (Código 4.5.1.1.2.00.00), nas Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA), e no Executivo como Transferências Concedidas para Execução Orçamentária – Intra OFSS (Código 3.5.1.1.2.00.00), nas Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD), conforme estabelecido no item 3.5 da Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor público (DCASP) do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, 9ª Edição:

“Transferências Financeiras Recebidas e Concedidas

Refletem as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da administração direta e indireta. Podem ser orçamentárias ou extraorçamentárias. Aquelas efetuadas em cumprimento à execução do Orçamento são as cotas, repasses e sub-repasses. Aquelas que não se relacionam com o Orçamento em geral decorrem da transferência de recursos relativos aos restos a pagar. Esses valores, quando observados os demonstrativos consolidados, são compensados pelas transferências financeiras concedidas.”

56. É importante destacar que a elaboração e evidenciação em Notas Explicativas é de suma importância em situações como o repasse dos duodécimos (incluindo os saldos a devolver e do diferimento) a fim de dar maior transparência aos atos e fatos da Administração Pública. O seguinte trecho do MCASP, item 8.1 da Parte V, corrobora tal recomendação:

“8.1. DEFINIÇÃO

Notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP e são consideradas parte integrante das demonstrações. Seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários. Portanto, devem ser claras, sintéticas e objetivas. Englobam informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações.”

Roteiro de contabilização dos repasses de duodécimos nos casos de devoluções e de diferimento

57. Inicialmente cabe salientar que o fato gerador deve ser informado, independente do recebimento dos recursos.

58. Os códigos das contas contábeis poderão ser detalhados além do nível que está detalhado no PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, versão Federação. As contas utilizadas na contabilização a seguir utilizaram detalhamentos do PCASP Federação e do PCASP Estendido.

59. Todas as transferências realizadas para fins dos repasses dos duodécimos são consideradas financeiras, mas sem execução orçamentária.

Devoluções

60. O repasse das devoluções efetuado pelo Poder Legislativo ao Poder Executivo deve ser registrado, em conta com código e descrição diferentes do repasse ordinário.

a) Fato gerador da Devolução no Legislativo

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.1.2.2.01.xx Outras Transferências - Devolução de Repasse

C 2.1.8.9.2.01.07 e Saldos Duodécimos a Devolver - Executivo (F)

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

C 8.2.1.1.3.03.xx DDR Comprometida por Liq e Entr Compensatórias

b) Fato gerador da Devolução no Executivo

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.8.2.xx.xx Transferências de Recursos – Devoluções a Receber (F)

C 4.5.1.2.2.01.xx VPA – Devolução de Repasse Concedido

c) Recolhimento dos Recursos- Executivo/Pagamento da Obrigação - Legislativo

c.1. Pagamento da Obrigação por parte do Legislativo

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.9.2.01.07 Saldos Duodécimos a Devolver - Executivo (F)

C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.03.xx DDR Comprometida por Liq e Entr Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

c.2. Recebimento dos recursos da devolução por parte do Executivo

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 1.1.3.8.2.xx.xx Transferências de Recursos – Devoluções a Receber (F)

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

Diferimento

61. Não havendo a utilização da integralidade dos recursos repassados ao Legislativo e não havendo devolução ao Executivo ao final do exercício, poderá ocorrer, no exercício corrente, compensação entre o valor da sobra de caixa não devolvido e o valor que deveria ser repassado a título de duodécimo no anterior.

62. Considerando que em 31/12/X1 houve repasse de duodécimo a maior:

a) Fato gerador da Devolução no Legislativo

Natureza da informação: patrimonial
D 3.5.1.2.2.01.xx Outras Transferências - Devolução de Repasse
C 2.1.8.9.2.01.07 Saldos Duodécimos a Devolver - Executivo (F) R\$1.000

b) Fato gerador da Devolução no Executivo

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.8.2.xx.xx Transferências de Recursos – Devoluções a Receber (F) R\$ 1.000
C 4.5.1.2.2.01.xx VPA – Devolução de Repasse Concedido

c) Repasse de duodécimos: compensação de recursos entre Executivo e Legislativo

c.1. No Executivo: quando houver o reconhecimento de nova obrigação de repassar o duodécimo.

Natureza da informação: patrimonial
D 3.5.1.2.2.xx.xx Outras Transferências - Repasse Duodécimo
C 2.1.8.9.2.xx.xx Duodécimos a Pagar – Legislativo (F)

D. 2.1.8.9.2.xx.xx Duodécimos a Pagar – Legislativo (F)
C. 1.1.3.8.2.xx.xx Transferências de Recursos – Devoluções a Receber (F)

c.2. No Legislativo: quando houver o reconhecimento do direito em relação ao recebimento do duodécimo.

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.8.2.xx.xx Transferências de Recursos – Repasse Duodécimo a Receber (F)
C 4.5.1.2.2.xx.xx VPA – Repasse Duodécimo

D 2.1.8.9.2.01.07 Saldos Duodécimos a Devolver – Executivo (F)
C 1.1.3.8.2.xx.xx Transferências de Recursos – Repasse Duodécimo a Receber (F)

CONCLUSÃO

63. Ante o exposto, recomenda-se a ampla divulgação da presente Nota Técnica bem como a revogação da Nota Técnica SEI nº 34054/2021/ME , com o intuito de atualizar o entendimento quanto aos impactos contábeis e fiscais em decorrência da Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021, após a emissão do Parecer SEI nº 10704/2022/ME, de 03, de novembro de 2022.

À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

GABRIELA LEOPOLDINA ABREU

Gerente de Normas e Procedimento Contábeis

Documento assinado eletronicamente

CLÁUDIA MAGALHÃES DIAS RABELO DE SOUSA

Coordenadora de Normas Contábeis e Fiscais da Federação

De acordo. Encaminhe-se ao Subsecretário de Contabilidade Pública.

Documento assinado eletronicamente

ALEX FABIANE TEIXEIRA

Coordenador - Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

Aprovo, publique-se.

Documento assinado eletronicamente

HERIBERTO HENRIQUE VILELA DOS NASCIMENTO

Subsecretário de Contabilidade Pública



Documento assinado eletronicamente por **Gabriela Leopoldina Abreu, Gerente de Normas e Procedimentos Contábeis**, em 27/12/2022, às 16:38, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Claudia Magalhaes Dias Rabelo de Sousa, Coordenador(a)**, em 27/12/2022, às 16:41, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Alex Fabiane Teixeira, Coordenador(a)-Geral**, em 27/12/2022, às 16:49, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Heriberto Henrique Vilela do Nascimento, Subsecretário(a) de Contabilidade Pública**, em 27/12/2022, às 17:01, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **30569875** e o código CRC **35C57D4F**.

Referência: Processo nº 17944.102475/2021-15.

SEI nº 30569875