

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

**Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.
Válido para o exercício de 2010, de forma facultativa e obrigatoriamente em 2011 para a
União, 2012 para os Estados e 2013 para os Municípios.**

(Portaria STN nº 467, de 06 de agosto de 2009)

2ª edição

VOLUME III

Procedimentos Contábeis Específicos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO
SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.
Válido para o exercício de 2010, de forma facultativa e obrigatoriamente em 2011 para a
União, 2012 para os Estados e 2013 para os Municípios.

(Portaria STN nº 467, de 06 de agosto de 2009)

2ª edição

VOLUME III

Procedimentos Contábeis Específicos

Brasília
2009

É permitida a reprodução total ou parcial desta publicação desde que citada a fonte.

Disponível também em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>

Impresso no Brasil

MINISTRO DA FAZENDA

Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO

Nelson Machado

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL

Arno Hugo Augustin Filho

SECRETÁRIOS-ADJUNTOS

Lísicio Fábio de Brasil Camargo

Marcus Pereira Aucélio

Paulo Fontoura Valle

Eduardo Coutinho Guerra

Cléber Ubiratan de Oliveira

COORDENADOR-GERAL DE CONTABILIDADE

Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADOR DE CONTABILIDADE

Gilvan da Silva Dantas

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

Francisco Wayne Moreira

EQUIPE TÉCNICA

Francisco Wayne Moreira

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

Caio César Sales Nogueira

Henrique Ferreira Souza

Bruno Ramos Mangualde

Carla de Tunes Nunes

Felipe Quitete Curi

Renato Lacerda Filho

Informações – STN:

Fone: (61) 3412-3011

Fax: (61) 3412-1459

Correio Eletrônico: ccont.df.stn@fazenda.gov.br

Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

COORDENAÇÃO EDITORIAL / REVISÃO DE TEXTO

Secretaria do Tesouro Nacional / Coordenação-Geral de Contabilidade

CRIAÇÃO CAPA: Coordenação-Geral de Desenvolvimento Institucional

TIRAGEM: 20.000

Ficha Catalográfica

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional

Manual de contabilidade aplicada ao setor público : aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios : procedimentos contábeis específicos / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. – 2. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

221 p. : il. ; 25 cm. – (Manual de contabilidade aplicada ao setor público ; v.3)

“Válido para o exercício de 2010, de forma facultativa e obrigatoriamente em 2011 para a União, 2012 para os Estados e 2013 para os Municípios (Portaria STN nº 467, de 06 de agosto de 2009)”

ISBN 978-85-87841-40-7

1. Contabilidade pública – Brasil. 2. Parceria público-privada – Brasil. 3. Operação de crédito – Brasil. 4. Dívida ativa – Brasil. 5. Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Brasil) (Fundeb). I. Brasil. Secretaria de Orçamento Federal. II. Título. III. Procedimentos contábeis específicos.

CDD: 657.61

CDU: 336.121.8(81)

APRESENTAÇÃO

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, nos termos da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e do Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, vem emitindo normas gerais para atender ao disposto no parágrafo 2º, do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, de forma a padronizar procedimentos para a consolidação das contas públicas e apresentar entendimentos gerais sobre os procedimentos contábeis nos três níveis de governo.

Este volume tem como objetivo a consolidação de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil das Operações de Crédito, da Dívida Ativa, das Parcerias Público-Privadas (PPP), do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), e do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

Ante o exposto, observa-se que o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público faz parte das ações da Secretaria do Tesouro Nacional que se apresenta em consonância com as “Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil”, documento elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade com vistas à:

- a) convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- b) implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público;
- c) implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;
- d) melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- e) possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

O referido documento estabelece três grandes diretrizes estratégicas, desdobradas em macro-objetivos, que contribuem para o desenvolvimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, cujas implantações deverão ocorrer a partir da celebração de parcerias entre o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e instituições que atuam, de forma direta ou indireta, com a Contabilidade aplicada ao Setor Público:

- a) Diretriz 1 - Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.
- b) Diretriz 2 - Estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS).
- c) Diretriz 3 - Fortalecer institucionalmente a Contabilidade aplicada ao Setor Público.

Assim, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público busca promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, com o objetivo de torna-se obra de referência para a classe contábil brasileira. Ganham a comunidade contábil, a sociedade e o País.



PORTARIA Nº 467, DE 6 DE AGOSTO DE 2009.

Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL, no exercício das atribuições que lhe foram conferidas pelo Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 141, de 10 de julho de 2008, combinado com o inciso I do art. 4º do Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, que confere à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda - STN/MF a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, e tendo em vista o disposto no art. 50, § 2º, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 5º do Decreto nº 3.589, de 2000, complementadas pela atribuição definida nos incisos XV, XVI e XVII do art. 21 do Decreto nº 6.764, de 10 de fevereiro de 2009, e conforme art. 18 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001;

Considerando a necessidade de:

a) padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, com o objetivo de orientar e dar apoio à gestão patrimonial na forma estabelecida na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal;

b) elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, a ser utilizado por todos os entes da Federação, conforme o disposto no inciso II do art. 1º da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda; e

c) instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil de operações típicas do setor público dentre as quais destacam-se aquelas relativas às Operações de Crédito, à Dívida Ativa, às Parcerias Público-Privadas (PPP), ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), e ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas, resolve:

Art. 1º Aprovar os seguintes volumes como partes integrantes da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP:

- I - Volume II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais;
- II - Volume III - Procedimentos Contábeis Específicos;
- III - Volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP.

Parágrafo único. A Secretaria do Tesouro Nacional disponibilizará versão eletrônica do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público no endereço eletrônico
http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp.

Art. 2º Os registros patrimoniais no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observarão as orientações contidas no Volume II do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, sem prejuízo do atendimento dos instrumentos normativos vigentes.

Parágrafo único. As variações patrimoniais serão reconhecidas pelo regime de competência patrimonial, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público, conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas.

Art. 3º Todos os volumes aprovados por esta portaria deverão ser utilizados pelos entes, de forma facultativa, a partir de 2010 e, de forma obrigatória, a partir de 2011 pela União, de 2012 pelos Estados e Distrito Federal e de 2013 pelos Municípios.

Art. 4º O Volume III do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - Procedimentos Contábeis Específicos padroniza os procedimentos contábeis relativos ao FUNDEB, às Parcerias Público-Privadas, às Operações de Crédito, ao Regime Próprio da Previdência Social, à Dívida Ativa e a outros procedimentos de que trata.

Art. 5º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação e tem seus efeitos aplicados a partir do exercício financeiro de 2010, revogando-se a Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 14 de outubro de 2008, nos aspectos relacionados com procedimentos contábeis patrimoniais e específicos de que tratam os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais e III - Procedimentos Contábeis Específicos, à medida que os manuais sejam utilizados de forma obrigatória pelos entes.

ARNO HUGO AUGUSTIN FILHO

SUMÁRIO

1	FUNDEB	12
1.1	INTRODUÇÃO	12
1.2	CARACTERÍSTICAS	12
1.2.1	<i>Composição Financeira</i>	12
1.2.2	<i>Natureza do FUNDEB</i>	14
1.2.3	<i>Destinação de Recursos</i>	14
1.2.4	<i>Distribuição de Recursos</i>	14
1.2.5	<i>Aplicação dos Recursos</i>	15
1.3	CONTABILIZAÇÃO	17
1.3.1	<i>Procedimentos Contábeis</i>	17
1.3.2	<i>Rendimentos de Aplicações Financeiras</i>	21
1.3.3	<i>Implantação do FUNDEB</i>	22
2	PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPP)	25
2.1	INTRODUÇÃO	25
2.1.1	<i>Definição</i>	25
2.1.2	<i>Contratação</i>	25
2.1.3	<i>Tipos</i>	26
2.1.4	<i>Objetos</i>	26
2.1.5	<i>Procedimentos Para Contratação</i>	27
2.1.6	<i>Vedações à Contratação</i>	27
2.1.7	<i>Garantias Concedidas Pelo Parceiro Público</i>	27
2.1.8	<i>Riscos</i>	27
2.1.9	<i>Limitações</i>	29
2.2	ASPECTOS ECONÔMICO-CONTÁBEIS DAS PPP	30
2.2.1	<i>Essência Econômica</i>	30
2.2.2	<i>Experiência Internacional em PPP</i>	30
2.2.2.1	Reino Unido	30
2.2.2.2	Eurostat	31
2.2.3	<i>Riscos Relevantes Para Definir a Essência Econômica</i>	32
2.2.3.1	Risco de Demanda	32
2.2.3.2	Risco de Construção	33
2.2.3.3	Risco de Disponibilidade	34
2.3	CONTABILIZAÇÃO DOS CONTRATOS DE PPP	35
2.3.1	<i>PROVISÃO PARA RISCOS DECORRENTES DE PPP</i>	36
2.3.1	<i>Formalização dos Contratos de PPP</i>	37
2.3.2	<i>Execução dos Contratos de PPP</i>	38
2.4	EXEMPLOS ILUSTRATIVOS	44
3	OPERAÇÃO DE CRÉDITO	54
3.1	INTRODUÇÃO	54
3.1.1	<i>Conceito de Operação de Crédito</i>	54
3.1.2	<i>Limites e Exigências Legais</i>	55
3.1.3	<i>O Papel da Contabilidade</i>	58
3.1.4	<i>Contas e Lançamentos Contábeis Utilizados</i>	61

3.2	OPERAÇÕES DE CRÉDITO MOBILIÁRIAS.....	61
3.2.1	<i>Aspectos Importantes da Legislação sobre Dívida Pública Mobiliária.....</i>	61
3.2.2	<i>Contratação da Operação de Crédito.....</i>	63
3.2.3	<i>Emissão dos Títulos como Fato Orçamentário.....</i>	63
3.2.4	<i>Apropriação dos Encargos ao longo do período (apropriação mensal de 1% ao mês):... 64</i>	64
3.2.5	<i>Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo para Curto Prazo).....</i>	64
3.2.6	<i>Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos.....</i>	64
3.2.7	<i>Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos.....</i>	65
3.2.8	<i>Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização.....</i>	65
3.2.9	<i>Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente à amortização.....</i>	65
3.2.10	<i>Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente ao Resgate de Títulos.....</i>	66
3.3	OPERAÇÕES DE CRÉDITO CONTRATUAIS.....	66
3.3.1	<i>Abertura de crédito (mútuo financeiro).....</i>	66
3.3.1.1	<i>Contratação da Operação de Crédito.....</i>	68
3.3.1.2	<i>Ingresso de Financeiro e Reconhecimento da Dívida Contratual.....</i>	69
3.3.1.3	<i>Reconhecimento dos encargos.....</i>	70
3.3.1.4	<i>Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos.....</i>	71
3.3.1.5	<i>Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos.....</i>	72
3.3.1.6	<i>Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização.....</i>	72
3.3.1.7	<i>Liquidação da despesa orçamentária correspondente à amortização.....</i>	73
3.3.1.8	<i>Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente à Prestação.....</i>	73
3.3.1.9	<i>Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo p/ Curto Prazo).....</i>	74
3.3.2	<i>aquisições financiadas de bens e Arrendamento mercantil financeiro.....</i>	75
3.3.2.1	<i>Contratação da Operação de Crédito.....</i>	80
3.3.2.2	<i>Recebimento do Bem Adquirido.....</i>	80
3.3.2.3	<i>Reconhecimento dos Encargos.....</i>	85
3.3.2.4	<i>Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos.....</i>	86
3.3.2.5	<i>Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos.....</i>	86
3.3.2.6	<i>Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização.....</i>	87
3.3.2.7	<i>Liquidação da Despesa Orçamentária correspondente à amortização.....</i>	88
3.3.2.9	<i>Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo para Curto Prazo).....</i>	89
3.3.2.10	<i>Considerações sobre o Arrendamento Mercantil Financeiro.....</i>	91
3.3.2.11	<i>Transação de Venda e Leaseback.....</i>	99
3.3.3	<i>Recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços.....</i>	102
3.3.3.1	<i>Ingresso do Recurso e Registro da Obrigação Contratual Correspondente.....</i>	103
3.3.3.2	<i>Desincorporação do Passivo Devido à Prestação do Serviço.....</i>	104
3.3.3.3	<i>Devolução do Adiantamento Devido ao Cancelamento da Operação (no mesmo exercício financeiro).....</i>	104
3.3.3.4	<i>Devolução do Adiantamento Devido ao Cancelamento da Operação (em exercício financeiro posterior).....</i>	105
3.3.4	<i>Assunção, reconhecimento e confissão de dívidas.....</i>	107
3.3.4.1	<i>Reconhecimento Contábil do Passivo.....</i>	107
3.3.4.2	<i>Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo para Curto Prazo).....</i>	108
3.3.4.3	<i>Prescrição da Dívida.....</i>	108
3.3.4.4	<i>Registro da Despesa Orçamentária.....</i>	108
3.3.5	<i>Assunção, sem autorização orçamentária, de obrigação para pagamento a posteriori de bens e serviços.....</i>	108
3.3.5.1	<i>Reconhecimento Contábil do passivo.....</i>	109
3.3.5.2	<i>Registro da Responsabilidade em Apuração.....</i>	109
3.3.6	<i>Parcelamento de dívidas.....</i>	110

4.1	INTRODUÇÃO	125
4.2	CONTABILIZAÇÃO	125
4.2.1	<i>Contribuição Patronal.....</i>	125
4.2.2	<i>Contribuição do Servidor</i>	127
4.2.3	<i>Contribuições Patronais Recolhidas Fora do Prazo ao RPPS.....</i>	129
4.2.4	<i>Repasses Previdenciários.....</i>	132
4.2.5	<i>Pagamento de Benefícios Previdenciários</i>	133
4.2.6	<i>Compensação Previdenciária</i>	134
4.2.7	<i>Equilíbrio Orçamentário</i>	137
4.2.8	<i>Outros registros contábeis de receitas do RPPS</i>	138
5	DÍVIDA ATIVA	145
5.1	INTRODUÇÃO	145
5.1.1	<i>Conceitos Básicos.....</i>	145
5.1.2	<i>Base Legal.....</i>	147
5.1.3	<i>A Competência para Inscrição no Governo Federal.....</i>	148
5.1.4	<i>Presunção de Certeza e Liquidez e Inscrição de Dívida Ativa</i>	151
5.1.5	<i>Formas de Recebimento</i>	152
5.1.6	<i>Normas de Contabilidade Aplicáveis ao Registro da Dívida Ativa.....</i>	152
5.2	PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS.....	154
5.2.1	<i>Procedimento de Registro Individualizado</i>	155
5.2.1.1	<i>Origem do Crédito Inscrito em Dívida Ativa.....</i>	155
5.2.1.2	<i>Créditos Públicos Passíveis de Inscrição em Dívida Ativa</i>	156
5.2.1.3	<i>Inscrição do Crédito em Dívida Ativa</i>	157
5.2.1.4	<i>Fluxo-Resumo da Contabilização</i>	160
5.2.2	<i>Procedimento de Registro Global</i>	161
5.3	DÍVIDA ATIVA DE CURTO PRAZO.....	162
5.4	ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, JUROS, MULTAS/ENCARGOS	163
5.5	BAIXA DA DÍVIDA ATIVA INSCRITA.....	164
5.6	RPPS – REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL.....	165
5.7	DESPESAS RELACIONADAS À DÍVIDA ATIVA.....	166
5.8	RECEBIMENTOS DE DÍVIDA ATIVA EM BENS OU DIREITOS	166
5.9	PARCELAMENTO DE DÍVIDA ATIVA.....	166
5.10	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	167
5.11	COBRANÇA DE DÍVIDA ATIVA.....	167
5.12	RESOLUÇÃO SENADO FEDERAL 33 DE 13 DE JULHO DE 2006.....	167
5.13	AJUSTE DA DÍVIDA ATIVA A VALOR RECUPERÁVEL	169
5.13.1	<i>Conceito</i>	169
5.13.2	<i>Normas Gerais Para a Constituição da Provisão</i>	170
5.13.3	<i>Responsabilidade Pelo Cálculo e Registro Contábil do Ajuste</i>	171
5.13.4	<i>Forma de Mensuração da Provisão</i>	171
5.13.4.1	<i>Metodologia baseada na avaliação de estoque para cálculo da provisão</i>	172
5.13.4.2	<i>Atualização da Conta de Provisão para Ajuste a Valor Recuperável</i>	176
5.13.5	<i>Metodologia Baseada no Histórico de Recebimentos Passados.....</i>	178
5.13.5.1	<i>Atualização Anual do Ajuste</i>	181
6	PERGUNTAS E RESPOSTAS	189
	ANEXO I	206

1 FUNDEB

1.1 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, de 19 de dezembro de 2006 e regulamentado pela Medida Provisória 339, de 28 de dezembro do mesmo ano, convertida na Lei 11.494, de 20 de junho de 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 e os percentuais de receitas que o compõem terão alcançado o patamar de 20% de contribuição.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, 25% das receitas dos impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios se encontram vinculados à Educação. Com a Emenda Constitucional n.º 14/96, cerca de 60% desses recursos da educação passaram a ser sub-vinculados ao Ensino Fundamental (60% de 25% = 15% dos impostos e transferências), sendo que parte dessa sub-vinculação 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 n.º 53/2006, a sub-vinculação 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, sendo 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 n.º 9.394/96), que estabelece a responsabilidade do governo distrital em relação a toda a educação básica.

1.2 CARACTERÍSTICAS

1.2.1 COMPOSIÇÃO FINANCEIRA

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

Contribuição de Estados, DF e Municípios, de:

⇒ 16,66 % em 2007; 18,33 % em 2008 e 20 % a partir de 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 87/96).

⇒ 6,66 % no 1º em 2007; 13,33 % em 2008 e 20 % a partir de 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)	16,66%	18,33 %	20 %	20 %
-FPE				
- Cota-Parte IPI Exportação				
-ITCD				
-IPVA	6,66%	13,33 %	20 %	20 %
MUNICÍPIOS				
-Cota-Parte ICMS				
-FPM				
-Desoneração ICMS (LC 87/96)	16,66%	18,33 %	20 %	20 %
-Cota-Parte IPI Exportação				
- Cota-Parte ITR				
- Cota-Parte IPVA	6,66%	13,33 %	20 %	20 %

1.2.2 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.”

1.2.3 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).”

1.2.4 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% a partir 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% a partir de 2009.

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

- 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.

1.2.5 APLICAÇÃO DOS RECURSOS

Na Emenda Constitucional n.º 53/06 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 deveriam ser aplicados na “manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental público, e na valorização do seu magistério”. A expressão “manutenção e desenvolvimento do ensino” nos remetia à LDB, artigos 70 e 71.

Na regulamentação do FUNDEB, entretanto, se expressa, com clareza, que os recursos deverão ser aplicados na forma do artigo 70 da LDB (art. 21 da Lei nº 11.494/07), 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 11.494/07 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.

1.3 CONTABILIZAÇÃO

1.3.1 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 Governamentais”, 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 dedução da variação patrimonial aumentativa, acompanhados de estorno parcial da receita orçamentária realizada no valor da parcela deduzida.

A operacionalização das deduções das receitas orçamentárias é descrita no Volume I do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 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, para os entes que não utilizam a sistemática do conta-corrente contábil, no âmbito de cada estado, é demonstrada no quadro que segue:

Origem das Receitas	Entes Beneficiários	Tipo de Receitas	Registros contábeis (os exemplos consideram o percentual de 20%, a ser utilizado a partir do terceiro ano de vigência do FUNDEB)
UNIÃO	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Cotas-parte do FPE, FPM, ITR, IPI- Exportação e Desoneração do ICMS (LC nº. 87/ 1996 – Lei Kandir).	<p><u>Pelo reconhecimento do crédito</u></p> <p>D: Créditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa-Transferências Governamentais-----100%</p> <p><u>Pelo crédito da transferência</u></p> <p>D: Ativo Disponível -----80% C: Créditos em Circulação -----80%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar-----100% C: Receita Orçamentária Realizada-----100%</p> <p><u>Pelo valor deduzido para formação do FUNDEB</u></p> <p>D: Receita Orçamentária Realizada -----20% C: Receita Orçamentária a Realizar-----20%</p> <p>D: *Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções--- -----20% C: Créditos em Circulação-----20%</p>
ESTADOS	ESTADOS	Imposto s/ Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Bens e Direitos	<p><u>Pelo reconhecimento do crédito</u></p> <p>D: Créditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa – Impostos -- 100%</p> <p><u>Pelo crédito da transferência</u></p> <p>D: Ativo Disponível -----80% C: Crédito em Circulação -----80%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar-----100% C: Receita Orçamentária Realizada-----100%</p>

			<p><u>Pelo valor deduzido para formação do FUNDEB</u></p> <p>D: Receita Orçamentária Realizada-----20% C: Receita Orçamentária a Realizar-----20%</p> <p>D: *Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções--20% C: Creditos em Circulação-----20%</p>
		ICMS	<p><u>Pelo reconhecimento do crédito</u></p> <p>D: Creditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa-Impostos---100%</p> <p><u>Pelo crédito da transferência</u></p> <p>D: Ativo Disponível -----80% C: Creditos em Circulação -----80%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar-----100% C: Receita Orçamentária Realizada-----100%</p> <p><u>Pelo valor deduzido para formação do FUNDEB</u></p> <p>D: Receita Orçamentária Realizada -----20% C: Receita Orçamentária a Realizar-----20%</p> <p>D: Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções--20% C: Creditos em Circulação-----20%</p>
		IPVA	<p><u>Pelo reconhecimento do crédito</u></p> <p>D: Creditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa-Imposto--100%</p> <p><u>Pelo crédito da transferência</u></p> <p>D: Ativo Disponível -----80% C: Creditos em Circulação -----80%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar-----100% C: Receita Orçamentária Realizada-----100%</p> <p><u>Pelo valor deduzido para formação do FUNDEB</u></p> <p>D: Receita Orçamentária Realizada -----20% C: Receita Orçamentária a Realizar-----20%</p>

			D: *Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções-- 20% C: Creditos em Circulação-----20%
	MUNICÍPIOS	Cotas-parte do ICMS, IPVA e IPI-Exportação (LC nº 61/1989).	<u>Pelo reconhecimento do crédito</u> D: Creditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa-Transferências- 100% <u>Pelo crédito da transferência</u> D: Ativo Disponível -----80% C: Creditos em Circulação -----80% D: Receita Orçamentária a Realizar-----100% C: Receita Orçamentária Realizada-----100% <u>Pelo valor deduzido para formação do FUNDEB</u> D: Receita Orçamentária Realizada -----20% C: Receita Orçamentária a Realizar-----20% D: Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções-- 20% C: Creditos em Circulação-----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 distribuídos aos entes beneficiados devem ser registrados como “Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências” no momento da ocorrência do fato gerador e na conta de receita orçamentária realizada no código de receita orçamentária “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 orçamentária 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:

TRANSFERÊNCIAS MULTIGOVERNAMENTAIS DE ENTIDADES E/OU FUNDOS	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Transferência do FUNDEB	<u>Pelo reconhecimento do crédito</u> D: Creditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa-Transferências--100% <u>Pelo recebimento de recursos do FUNDEB</u> D: Ativo Disponível -----100% C: Cred em Circulação -----100% D: Receita Orçamentária a Realizar---- -----100% C: Receita Orçamentária Realizada---- -----100%
		Transferência de complementação de recursos do FUNDEB	<u>Pelo reconhecimento do crédito</u> D: Creditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa-Transferências-100% <u>Pelo recebimento de complementação da União aos recursos do FUNDEB</u> D: Ativo Disponível -----100% C: Creditos em Circulação -----100% D: Receita Orçamentária a Realizar---- -----100% C: Receita Orçamentária Realizada---- -----100%

1.3.2 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.

1.3.3 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 9.424/96), mediante a utilização dos coeficientes de participação definidos em 2006, sem o pagamento de complementação da União.

A partir de 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 339/06, convertida na Lei 11.494, de 20 de junho de 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 artigo 8º e do artigo 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;”

Anexo A - Lançamentos Contábeis do FUNDEB no atual Plano de Contas da União:

Origem das Receitas	Entes Beneficiários	Tipo de Receitas	Registros contábeis (os exemplos consideram o percentual de 20%, a ser utilizado a partir do terceiro ano de vigência do FUNDEB)
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 crédito da transferência</u> D – Ativo Disponível.....100% C - Receita Bruta – Conta 1721.XX.XX.....100% <u>Pelo valor deduzido para formação do FUNDEB</u> D - Dedução de Receita – conta 91721.XX.XX...20% C - Ativo Disponível20%
		Imposto s/ Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Bens e Direitos	<u>Pelo crédito do imposto</u> D - Ativo Disponível.....100% C - Receita Bruta – conta 1112.07.00.....100% <u>Pelo valor deduzido para formação do FUNDEB</u> D - Dedução de Receita – Conta 91112.07.00...20% C - Ativo Disponível.....20%
ESTADOS	ESTADOS	ICMS	<u>Pelo crédito do imposto</u> D - Ativo Disponível.....100% C - Receita Bruta – conta 1113.02.00.....100% <u>Pelo valor deduzido para formação do FUNDEB</u> D - Dedução de Receita – Conta 91113.....20% C - Ativo Disponível..... 20%
		IPVA	<u>Pelo crédito do imposto</u> D - Ativo Disponível.....100% C - Receita Bruta – conta 1112.05.00.....100% <u>Pelo valor deduzido para formação do FUNDEB</u> D - Dedução de Receita – Conta 91112.05.00.....20% C - Ativo Disponível20%
		Cotas-parte do ICMS, IPVA e IPI-Exportação (LC nº 61/1989).	<u>Pelo crédito da transferência</u> D - Ativo Disponível.....100% C -: Receita Bruta – Conta 1722.01.XX100% <u>Pelo valor deduzido para formação do FUNDEB</u> D - Dedução da Receita – Conta 91722.01.XX20% C - Ativo Disponível20%

TRANSFERÊNCIAS MULTIGOVERNAMENTAIS DE ENTIDADES E/OU FUNDOS	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Transferência do FUNDEB	<u>Pelo recebimento de recursos do FUNDEB</u> D - Ativo Disponível100% C - Transf. do FUNDEB - Conta 1724.01.00..100%
		Transferência de complementa ção de recursos do FUNDEB	<u>Pelo recebimento de complementação da União aos recursos do FUNDEB</u> D - Ativo Disponível100% C - Transf. de Comp. ao FUNDEB-Conta 1724.02.00100%

2 PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPP)

2.1 INTRODUÇÃO

2.1.1 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 se diferenciam das concessões comuns, assim entendida a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995 (Lei de Concessão e Permissão para prestação de serviços públicos), quando não envolver contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado (§3º do art. 2º da Lei 11.079).

A diferenciação em relação às PPP acontece principalmente pelo fato destas serem adequadas a projetos que seriam economicamente inviáveis sem a participação do Governo, além de haver a repartição de riscos entre as partes.

Segundo o artigo 4º da Lei 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."

2.1.2 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.

2.1.3 TIPOS

As PPP podem ser de dois tipos:

a) Concessão patrocinada: é a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei no 8.987/95, 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 através 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: é o 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 8.987/95 (Lei de Concessão e Permissão para prestação de serviços públicos), sendo chamadas de concessões comuns.

2.1.4 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, tal como a gestão de um prédio público, ou de um presídio.

2.1.5 PROCEDIMENTOS PARA CONTRATAÇÃO

A contratação de uma PPP deve ser precedida de licitação na modalidade de concorrência pública. A Lei nº 11.079/2004 em seu artigo 10 estabelece que a abertura do processo licitatório seja 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.

2.1.6 VEDAÇÕES À CONTRATAÇÃO

Segundo o artigo 2º da Lei nº 11.079/04, 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.

2.1.7 GARANTIAS CONCEDIDAS PELO PARCEIRO PÚBLICO

Segundo o artigo 8º da Lei das PPP's, as obrigações pecuniárias contraídas pela Administração Pública em contrato de parceria público-privada 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 numa 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.

2.1.8 RISCOS

Num 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. Sendo assim, o Governo estará assumindo o risco de demanda de um projeto caso se comprometa a remunerar o Parceiro independente da demanda pelos serviços.

Isto ocorre, por exemplo, numa 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 independente 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 função 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: Num 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. Isto 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. Neste 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 num padrão de qualidade inferior ao contratado. Numa 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, neste contrato o Governo 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 destaca-se:

IV – risco cambial: Num 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 depreciar 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 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 se refere à possibilidade de que estes custos sejam projetados de forma errada, seja por preços ou quantidades inferiores à realizada. Se o Governo assume compromissos de suportar esses custos adicionais, está assumindo o risco operacional.

2.1.9 LIMITAÇÕES

Segundo a Lei nº 11.079/2004, artigo 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.

Quanto aos Estados e Municípios, não poderão receber transferências voluntárias ou concessão de garantias da União se tiverem excedido esse mesmo percentual com suas parcerias.

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.

2.2 ASPECTOS ECONÔMICO-CONTÁBEIS DAS PPP

2.2.1 *ESSÊNCIA ECONÔMICA*

A classificação contábil das Parcerias Público-Privada – PPP requer a observância da essência econômica das transações sobre seus aspectos formais, em consonância com o artigo 1º, § 2º da Resolução nº 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC:

*“ CAPÍTULO I
DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA*

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

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

§ 2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.”

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.

2.2.2 *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.

2.2.2.1 *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 comprador” (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, através 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 função 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 é seu, e as conseqüências 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.

2.2.2.2 *Eurostat*

A Comunidade Européia, através da EUROSTAT, agência responsável pelas estatísticas européias, 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

risco ii) o parceiro privado suportar pelo menos o risco de disponibilidade ou o 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:

que o em contrato é projeto, no a

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

2.2.3 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 conseqüência 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.

2.2.3.1 Risco de Demanda

Este risco está associado à possibilidade de variações na receita estimada do empreendimento em função 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 independer 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.

Por outro lado, 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.

2.2.3.2 *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 do risco de que trata este artigo incidir sobre ele; inversamente, se assegurada ao parceiro privado discricção 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, dentre outras, as referências às mesmas contidas nas condições contratuais de aceitação do bem, restrições à discricção 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 função 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 função 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.

2.2.3.3 *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.

2.3 CONTABILIZAÇÃO DOS CONTRATOS DE PPP¹

Nos contratos de PPP, a despesa orçamentária nas concessões patrocinadas em geral é corrente de equalização de preços e taxas, já que na essência a contraprestação do parceiro público é considerada ajuda financeira.

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). Caso o bem constituído pela SPE seja de tal maneira específico que somente o parceiro público pode utilizá-lo em sua atividade, então também deverá ser reconhecido no balanço patrimonial do ente público em contrapartida à assunção de dívida de igual valor.

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

¹ Os lançamentos são apresentados na estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, conforme o volume IV do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

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.

2.3.1 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 engendramos 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 função 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.

Para se conceituar a provisão, faz-se necessário definir “contingências passivas”, consistindo esta em uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas que não é reconhecida porque é improvável que a entidade tenha de liquidá-la; ou o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança. Segundo a NPC 22, do IBRACON, *de maneira geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas em relação ao tempo ou ao valor.*

Ainda de acordo com a NPC, *uma provisão deve ser reconhecida quando uma entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado; é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.* A NPC caracteriza detalhadamente estas condições:

O Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais – Volume I: Anexo de Riscos Fiscais e Anexo de Metas Fiscais, com edição atualizada através da Portaria nº 577, de 15 de outubro de 2008, descreve o conceito de riscos fiscais, caracterizando os passivos contingentes, a seguir:

“Riscos Fiscais são a possibilidade da ocorrência de eventos que venham a impactar, negativamente, as contas públicas.

Os riscos fiscais são classificados em dois grupos: riscos orçamentários e riscos decorrentes da gestão da dívida.

Os riscos orçamentários referem-se à possibilidade das receitas previstas não se realizarem ou à necessidade de execução de despesas, inicialmente não fixadas ou orçadas a menor durante a execução do Orçamento. Como riscos orçamentários, podemos citar, dentre outros casos:

(...)

Esses riscos são verificados, principalmente, a partir de dois tipos de eventos. Um deles é relacionado com a gestão da dívida, ou seja, decorre de fatos como a variação das taxas de juros e de câmbio em títulos vincendos. O outro tipo são os passivos contingentes que representam dívidas, cuja existência depende de fatores imprevisíveis, tais como resultados julgamentos de processos judiciais.”

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 (CFC, 2005).

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.

2.3.1 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:

Título da Conta

- D Contratos de PPP
- C Contratos de PPP a executar

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

Título da Conta

- D Contratos de PPP a executar
- C Contratos de PPP executados

b) Lançamento contábil das garantias concedidas pelo parceiro público:

Conforme definição da Lei nº 11.079/04:

“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 11.079/04)*

O registro contábil referente a esse fato é o seguinte:

Título da Conta

- D Garantias Concedidas
- C Garantias Concedidas a executar

Durante a execução das garantias, deverá ocorrer o seguinte registro:

Título da Conta

- D Garantias Concedidas a executar
- C Garantias Concedidas executadas

2.3.2 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:

Título da Conta

- D Ativo Imobilizado
- C Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP

Caso esse financiamento conste especificamente no orçamento-geral do ente, deverão ocorrer os lançamentos relativos à realização da receita orçamentária de operação de crédito em bens, concomitante o empenho, liquidação e pagamento da despesa orçamentária de investimentos - aquisição do ativo imobilizado.

Durante a execução do contrato, caso essas obrigações não se concretizem, **ou não sejam custeadas pela Administração Pública**, a obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP será baixada conforme registro contábil a seguir:

Título da Conta

- D Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP
- C Variação Patrimonial Aumentativa

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

Título da Conta

- D Variação Patrimonial Diminutiva
- C Provisão para Passivos Contingentes decorrentes de contratos de PPP

c) Contabilização das garantias de pagamentos

A legislação brasileira instituiu a possibilidade das obrigações pecuniárias do parceiro público em contratos de PPP serem garantidas mediante diferentes instrumentos, inclusive empresas e fundos garantidores criados para esta finalidade. Estes constituem ente dotado de patrimônio próprio especificamente destinado à cobertura das obrigações financeiras associadas às parcerias.

Esta inovação, mantida a perspectiva de que o registro contábil das parcerias deve ser feito em consonância com sua essência econômica, é parte integrante da contabilidade das PPP, pois tem a faculdade de alterar a essência da transação em análise, ao permitir a cobertura prévia de eventual passivo assumido em virtude do registro de ativo (bem) ou de risco contratual pela disponibilização de ativo segregado contabilmente.

A formação de fundo ou empresa garantidoras pode representar mera mudança na forma do ativo do ente público, na medida em que os ativos integralizados tendem a estar constituídos. Mesmo assim, sua disponibilização prévia para a liquidação de obrigações decorrentes de PPP implica revisão dos termos em que se daria o registro contábil da parceria, pois configurar-se-ia disponibilização de ativos já existentes unicamente para honrar este compromisso. Desde que os ativos estejam segregados contabilmente e avaliados pelo seu valor de mercado, ou, na impossibilidade deste tipo de marcação, por método disponível que permita dimensionar de forma

consistente o seu valor, conforme práticas de mercado e normas vigentes, este arranjo permite caracterizar o registro das garantias de pagamento em conta do ativo.

Os demonstrativos contábeis deverão contemplar contas específicas que permitam, por um lado, dimensionar o valor das obrigações assumidas pelo parceiro público em decorrência de contrato de PPP que esteja amparado por garantias em conformidade com os requisitos acima mencionados; por outro espelhar o grau de comprometimento do patrimônio do fundo ou empresa garantidores com garantias às obrigações pecuniárias do parceiro público em contratos de PPP.

As garantias com base em receitas públicas futuras – como tributação, dívida ativa e outros créditos não constituídos no âmbito do sistema financeiro e do mercado de capitais - não se enquadram nesta definição, pois não representam ativo previamente constituído, posto a disposição para compensar a aquisição de bem ou assunção de risco.

Assim, as garantias de reembolsos devem ser reconhecidas conforme definição do IBRACON:

“Quando se espera que algum ou todos os dispêndios exigidos para liquidar uma provisão sejam reembolsados por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido somente quando for praticamente certo que ele será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado. O montante reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o montante da provisão.”
(IBRACON NPC 22 – Contingências)

Nesse caso, a variação patrimonial aumentativa das garantias de reembolsos ocorrerá no mesmo exercício financeiro da variação patrimonial diminutiva da constituição da provisão, de maneira que os riscos garantidos não promovam impacto no resultado patrimonial do exercício.

O registro contábil referente à garantia de reembolso é o seguinte:

Título da Conta

-
- D Garantias para coberturas de riscos em contratos de PPP
 - C Variação Patrimonial Aumentativa

Quando houver a liquidação ou baixa da provisão para passivos contingentes decorrentes de contratos de PPP, que estiver associada à garantia de reembolso, tal garantia também ser baixada.

d) Registro da apropriação dos valores a pagar / concretização dos riscos assumidos:

Empenho:

Título da Conta

-
- D Crédito disponível
 - C Crédito empenhado a liquidar

Liquidação:

Título da Conta

-
- D Provisão para passivos contingentes decorrentes de contratos de PPP
 - C Contraprestações a pagar de contratos de PPP

Título da Conta

- D Crédito empenhado a liquidar
- C Crédito empenhado liquidado

Caso não haja provisão, a apropriação dos valores a pagar ocorrerá da seguinte forma:

Título da Conta

- D Variação Patrimonial Diminutiva
- C Contraprestações a pagar de contratos de PPP

Título da Conta

- D Crédito empenhado a liquidar
- C Crédito empenhado liquidado

A despesa orçamentária corrente nas concessões patrocinadas, conforme já mencionado, é de **equalização de preços e taxas**, já que na essência a contraprestação do parceiro público é considerada ajuda financeira, expressamente autorizada na lei nº 11.079/04, conforme conceito extraído da Lei nº 4.320/64:

“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, 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.

Resumindo, as despesas orçamentárias das contraprestações do parceiro público em contratos de PPP contêm as seguintes naturezas:

- Concessão patrocinada: 3390.45 - Equalização de Preços e Taxas:

Despesas para cobrir a diferença entre os preços de mercado e o custo de remissão de gêneros alimentícios ou outros bens, bem como a cobertura do diferencial entre níveis de encargos praticados em determinados financiamentos governamentais e os limites máximos admissíveis para efeito de equalização.

- Concessão administrativa: 3390.39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica:

Despesas decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como: assinaturas de jornais e periódicos; tarifas de energia elétrica, gás, água e esgoto; serviços de comunicação (telefone, telex, correios, etc.); fretes e carretos; locação de imóveis (inclusive despesas de condomínio e tributos à conta do locatário, quando previstos no contrato de locação); locação de equipamentos e materiais permanentes; conservação e adaptação de bens imóveis; seguros em geral (exceto os decorrentes de obrigação patronal); serviços de asseio e higiene; serviços de divulgação, impressão, encadernação e emolduramento; serviços funerários; despesas com congressos, simpósios, conferências ou exposições; vale-transporte; vale-refeição; auxílio-

creche (exclusive a indenização a servidor); habilitação de telefonia fixa e móvel celular; e outros congêneres.

e) Aquisição Financiada de Bens em PPP

Conforme já mencionado, 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, que é considerada operação de crédito, caso não haja registro de provisão pela assunção de parte relevante de pelo menos um entre os riscos de demanda, disponibilidade ou construção que contemple estas dívidas decorrentes de investimentos específicos.

Considera-se que ocorre assunção de dívida contratual de PPP quando o contrato indicar uma segregação, mesmo que implícita, entre despesas correntes e de capital. Por exemplo, suponha-se um contrato de PPP dispondo que depois de realizados os investimentos, e não sendo disponibilizados os serviços contratados, deverão ser pagas por parte do parceiro público 90% das contraprestações contratadas, independentemente da prestação dos serviços. Isto significa que 90% destas contraprestações correspondem ao pagamento de dívida decorrente de investimentos em PPP e 10% contrapartida dos serviços prestados pelo parceiro privado, devendo este fato ser corretamente refletido na contabilidade. Suponhamos que a contraprestação seja de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) por ano, durante 10 anos, perfazendo um total de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais). O registro contábil quando do recebimento das obras ou bens permanentes que fazem parte do objeto contratado será o seguinte:

	Título da Conta	Valor
D	Ativo Imobilizado	
C	Dívida Contratual de PPP	R\$90.000.000,00

Caso esse financiamento conste especificamente no orçamento, deverá ocorrer os lançamentos relativos à realização da receita orçamentária de operação de crédito em bens, concomitante o empenho, liquidação e pagamento da despesa orçamentária de investimentos - aquisição do ativo imobilizado.

O registro contábil da apropriação anual das despesas com o pagamento das contraprestações gera nesse caso os seguintes lançamentos:

	Título da Conta	Valor
D	Dívida Contratual de PPP	
C	Contraprestações a pagar contratos de PPP	R\$ 9.000.000,00

	Título da Conta	Valor
D	Variação Patrimonial Diminutiva	
C	Contraprestações a pagar contratos de PPP	R\$ 1.000.000,00

TOTAL: R\$ 10.000.000,00.

Outro exemplo simples seria um contrato de PPP patrocinada que prevê a ampliação e manutenção de rodovia, com a seguinte estrutura básica de financiamento anual:

Receitas

Tarifa cobrada dos usuários: R\$ 10.000.000,00

Contraprestação pública: R\$ 5.000.000,00

Despesas

Manutenção: R\$ 7.000.000,00

Ampliação: R\$ 7.000.000,00

Retorno do projeto: R\$ 1.000.000,00

TOTAL: R\$ 15.000.000,00

Para efetuar os registros contábeis, neste caso, é necessário verificar no contrato a que objeto está vinculada a despesa – se à manutenção ou se à ampliação da rodovia. No primeiro caso, teremos despesa de custeio; no segundo, despesa de investimento.

Não haverá operação de crédito em contrato de PPP quando as contraprestações pagas pelo parceiro público estiverem relacionadas aos serviços prestados pelo parceiro privado, sendo os pagamentos das contraprestações independentes da constituição do bem.

Caso o risco de disponibilidade do bem exceda a 40%, aplica-se a regra do registro do ativo imobilizado em contrapartida a obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP de igual valor).

Portanto, em que pese a contabilidade governamental possuir um grande relacionamento com os aspectos jurídicos, deve guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, interpretar de forma consistente a essência de cada contrato de PPP, em prevalência sobre a forma. Assim, o contrato deverá fornecer indicativos objetivos para que a despesa possa ser contabilizada.

f) Lançamento contábil no momento do pagamento das contraprestações:

A lei nº 11.079/04 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 11.079/04)

Título da Conta

- D Contraprestações a Pagar de contratos de PPP
- C Disponibilidades

g) Indenização das parcelas de investimentos vinculados a bens revertidos ao parceiro público no advento do termo contratual, pelo valor residual:

A lei nº 11.079/04 define o seguinte:

“A reversão no advento do termo contratual far-se-á com a indenização das parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou depreciados, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido.”

(art. 36, Lei nº 8.987/95)

Segue o lançamento contábil, sendo necessários, ainda, os registros da execução da despesa orçamentária nas fases de empenho, liquidação e pagamento:

Título da Conta

- D Contraprestações a Pagar de contratos de PPP
- C Disponibilidades

2.4 EXEMPLOS ILUSTRATIVOS

Os exemplos abaixo procuram esclarecer a forma de registro e demonstração que é determinada pelo Manual. Para simplificar a exposição, ateu-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 do 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 x 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 do ente público, em contrapartida a um passivo de igual magnitude.

Exemplo 6

PPP prevê que, em caso de sobre-custo 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 sobre-custo 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.

Anexo A - Lançamentos Contábeis de PPP no atual Plano de Contas da União:

Este anexo contém os lançamentos referentes às PPP segundo o atual Plano de Contas da União, para consulta quanto à forma que os registros são efetuados atualmente. Esses registros serão utilizados até que a União adote o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

1) 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:

	Título da Conta	Subsistema
D	Contratos de PPP	Compensação
C	Contratos de PPP a executar	

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

	Título da Conta	Subsistema
D	Contratos de PPP a executar	Compensação
C	Contratos de PPP executados	

b) Lançamento contábil das garantias concedidas pelo parceiro público:

Conforme definição da Lei nº 11.079/04:

“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 11.079/04)

O registro contábil referente a esse fato é o seguinte:

	Título da Conta	Sistema
D	Garantias Concedidas	Compensação
C	Garantias Concedidas a executar	

Durante a execução das garantias, deverá ocorrer o seguinte registro:

	Título da Conta	Sistema
D	Garantias Concedidas a executar	Compensação
C	Garantias Concedidas executadas	

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:

Título da Conta	Sistema
D Ativo Imobilizado	
C Acréscimo Patrimonial	Patrimonial
D Decréscimo Patrimonial	
C Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP	

Caso esse financiamento conste especificamente no orçamento-geral do ente, deverão ocorrer os lançamentos relativos à realização da receita orçamentária de operação de crédito em bens, concomitante o empenho, liquidação e pagamento da despesa orçamentária de investimentos - aquisição do ativo imobilizado.

Durante a execução do contrato, caso essas obrigações não se concretizem, **ou não sejam custeadas pela Administração Pública**, a obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP será baixada conforme registro contábil a seguir:

Título da Conta	Sistema
D Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP	Patrimonial
C Acréscimo Patrimonial	

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

Título da Conta	Sistema
D Decréscimo Patrimonial	Patrimonial
C Provisão para Passivos Contingentes decorrentes de contratos de PPP	

c) Contabilização das garantias de pagamentos

A legislação brasileira instituiu a possibilidade das obrigações pecuniárias do parceiro público em contratos de PPP serem garantidas mediante diferentes instrumentos, inclusive empresas e fundos garantidores criados para esta finalidade. Estes constituem ente dotado de patrimônio próprio especificamente destinado à cobertura das obrigações financeiras associadas às parcerias.

Esta inovação, mantida a perspectiva de que o registro contábil das parcerias deve ser feito em consonância com sua essência econômica, é parte integrante da contabilidade das PPP, pois tem a faculdade de alterar a essência da transação em análise, ao permitir a cobertura prévia de eventual passivo assumido em virtude do registro de ativo (bem) ou de risco contratual pela disponibilização de ativo segregado contabilmente.

A formação de fundo ou empresa garantidoras pode representar mera mudança na forma do ativo do ente público, na medida em que os ativos integralizados tendem a estar constituídos. Mesmo assim, sua disponibilização prévia para a liquidação de obrigações decorrentes de PPP implica revisão dos termos em que se daria o registro contábil da parceria, pois configurar-se-ia

disponibilização de ativos já existentes unicamente para honrar este compromisso. Desde que os ativos estejam segregados contabilmente e avaliados pelo seu valor de mercado, ou, na impossibilidade deste tipo de marcação, por método disponível que permita dimensionar de forma consistente o seu valor, conforme práticas de mercado e normas vigentes, este arranjo permite caracterizar o registro das garantias de pagamento em conta do ativo.

Os demonstrativos contábeis deverão contemplar contas específicas que permitam, por um lado, dimensionar o valor das obrigações assumidas pelo parceiro público em decorrência de contrato de PPP que esteja amparado por garantias em conformidade com os requisitos acima mencionados; por outro espelhar o grau de comprometimento do patrimônio do fundo ou empresa garantidores com garantias às obrigações pecuniárias do parceiro público em contratos de PPP.

As garantias com base em receitas públicas futuras – como tributação, dívida ativa e outros créditos não constituídos no âmbito do sistema financeiro e do mercado de capitais - não se enquadram nesta definição, pois não representam ativo previamente constituído, posto a disposição para compensar a aquisição de bem ou assunção de risco.

Assim, as garantias de reembolsos devem ser reconhecidas conforme definição do IBRACON:

“Quando se espera que algum ou todos os dispêndios exigidos para liquidar uma provisão sejam reembolsados por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido somente quando for praticamente certo que ele será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado. O montante reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o montante da provisão.”
(IBRACON NPC 22 – Contingências)

Nesse caso, a variação patrimonial aumentativa das garantias de reembolsos ocorrerá no mesmo exercício financeiro da variação patrimonial diminutiva da constituição da provisão, de maneira que os riscos garantidos não promovam impacto no resultado patrimonial do exercício.

O registro contábil referente à garantia de reembolso é o seguinte:

Título da Conta	Sistema
D Garantias para coberturas de riscos em contratos de PPP	Patrimonial
C Acréscimo Patrimonial	

Quando houver a liquidação ou baixa da provisão para passivos contingentes decorrentes de contratos de PPP, que estiver associada à garantia de reembolso, tal garantia também ser baixada.

d) Registro da apropriação dos valores a pagar / concretização dos riscos assumidos:

Empenho:

Título da Conta	Sistema
D Crédito disponível	Orçamentário
C Crédito empenhado a liquidar	

Liquidação:

Título da Conta	Sistema
D Provisão para passivos contingentes decorrentes de contratos de PPP	Patrimonial
C Mutação Ativa	

Título da Conta	Sistema
D Despesa Orçamentária	Financeiro
C Contraprestações a pagar de contratos de PPP	

Título da Conta	Sistema
D Crédito empenhado a liquidar	Orçamentário
C Crédito empenhado liquidado	

Caso não haja provisão, a apropriação dos valores a pagar ocorrerá da seguinte forma:

Título da Conta	Sistema
D Despesa Orçamentária	Financeiro
C Contraprestações a pagar de contratos de PPP	

Título da Conta	Sistema
D Crédito empenhado a liquidar	Orçamentário
C Crédito empenhado liquidado	

A despesa orçamentária corrente nas concessões patrocinadas, conforme já mencionado, é de **equalização de preços e taxas**, já que na essência a contraprestação do parceiro público é considerada ajuda financeira, expressamente autorizada na lei n  11.079/04, conforme conceito extraído da Lei n  4.320/64:

“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 econ micas, as que se destinem a emprêsas 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, 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.

Resumindo, as despesas orçamentárias das contraprestações do parceiro público em contratos de PPP cont m as seguintes naturezas:

- Concessão patrocinada: 3390.45 - Equalização de Preços e Taxas:

Despesas para cobrir a diferenç  entre os preços de mercado e o custo de remissão de g neros alimentícios ou outros bens, bem como a cobertura do diferencial entre níveis de encargos praticados em determinados financiamentos governamentais e os limites máximos admissíveis para efeito de equalização.

- Concessão administrativa: 3390.39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica:

Despesas decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como: assinaturas de jornais e periódicos; tarifas de energia elétrica, gás, água e esgoto; serviços de comunicação (telefone, telex, correios, etc.); fretes e carretos; locação de imóveis (inclusive

despesas de condomínio e tributos à conta do locatário, quando previstos no contrato de locação); locação de equipamentos e materiais permanentes; conservação e adaptação de bens imóveis; seguros em geral (exceto os decorrentes de obrigação patronal); serviços de asseio e higiene; serviços de divulgação, impressão, encadernação e emolduramento; serviços funerários; despesas com congressos, simpósios, conferências ou exposições; vale-transporte; vale-refeição; auxílio-creche (exclusive a indenização a servidor); habilitação de telefonia fixa e móvel celular; e outros congêneres.

e) Aquisição Financiada de Bens em PPP

Conforme já mencionado, 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, que é considerada operação de crédito, caso não haja registro de provisão pela assunção de parte relevante de pelo menos um entre os riscos de demanda, disponibilidade ou construção que contemple estas dívidas decorrentes de investimentos específicos.

Considera-se que ocorre assunção de dívida contratual de PPP quando o contrato indicar uma segregação, mesmo que implícita, entre despesas correntes e de capital. Por exemplo, suponha-se um contrato de PPP dispondo que depois de realizados os investimentos, e não sendo disponibilizados os serviços contratados, deverão ser pagas por parte do parceiro público 90% das contraprestações contratadas, independentemente da prestação dos serviços. Isto significa que 90% destas contraprestações correspondem ao pagamento de dívida decorrente de investimentos em PPP e 10% contrapartida dos serviços prestados pelo parceiro privado, devendo este fato ser corretamente refletido na contabilidade. Suponhamos que a contraprestação seja de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) por ano, durante 10 anos, perfazendo um total de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais). O registro contábil quando do recebimento das obras ou bens permanentes que fazem parte do objeto contratado será o seguinte:

Título da Conta	Sistema
D Ativo Imobilizado	
C Acréscimo Patrimonial	Patrimonial
D Decréscimo Patrimonial	
C Dívida Contratual de PPP	
Valor: R\$ 90.000.000,00 (noventa milhões de reais)	

Caso esse financiamento conste especificamente no orçamento, deverá ocorrer os lançamentos relativos à realização da receita orçamentária de operação de crédito em bens, concomitante o empenho, liquidação e pagamento da despesa orçamentária de investimentos - aquisição do ativo imobilizado.

O registro contábil da apropriação anual das despesas com o pagamento das contraprestações gera nesse caso os seguintes lançamentos:

Título da Conta	Sistema
D Dívida Contratual de PPP	Patrimonial
C Mutação Ativa	

Valor: R\$ 9.000.000,00

Título da Conta		Sistema
D	Despesa Orçamentária de Capital – Amortização da Dívida	Financeiro
C	Contraprestações a pagar contratos de PPP	
Valor: R\$ 9.000.000,00		

Título da Conta		Sistema
D	Despesa Orçamentária Corrente	Financeiro
C	Contraprestações a pagar contratos de PPP	
Valor: R\$ 1.000.000,00		

TOTAL: R\$ 10.000.000,00.

Outro exemplo simples seria um contrato de PPP patrocinada que prevê a ampliação e manutenção de rodovia, com a seguinte estrutura básica de financiamento anual:

Receitas

Tarifa cobrada dos usuários: R\$ 10.000.000,00

Contraprestação pública: R\$ 5.000.000,00

Despesas

Manutenção: R\$ 7.000.000,00

Ampliação: R\$ 7.000.000,00

Retorno do projeto: R\$ 1.000.000,00

TOTAL: R\$ 15.000.000,00

Para efetuar os registros contábeis, neste caso, é necessário verificar no contrato a que objeto está vinculada a despesa – se à manutenção ou se à ampliação da rodovia. No primeiro caso, teremos despesa de custeio; no segundo, despesa de investimento.

Não haverá operação de crédito em contrato de PPP quando as contraprestações pagas pelo parceiro público estiverem relacionadas aos serviços prestados pelo parceiro privado, sendo os pagamentos das contraprestações independentes da constituição do bem.

Caso o risco de disponibilidade do bem exceda a 40%, aplica-se a regra do registro do ativo imobilizado em contrapartida a obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP de igual valor).

Portanto, em que pese a contabilidade governamental possuir um grande relacionamento com os aspectos jurídicos, deve guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, interpretar de forma consistente a essência de cada contrato de PPP, em prevalência sobre a forma. Assim, o contrato deverá fornecer indicativos objetivos para que a despesa possa ser contabilizada.

f) Lançamento contábil no momento do pagamento das contraprestações:

A lei nº 11.079/04 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 11.079/04)

Título da Conta	Sistema
D Contraprestações a Pagar de contratos de PPP	Financeiro
C Disponibilidades	

g) Indenização das parcelas de investimentos vinculados a bens revertidos ao parceiro público no advento do termo contratual, pelo valor residual:

A lei nº 11.079/04 define o seguinte:

“A reversão no advento do termo contratual far-se-á com a indenização das parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou depreciados, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido.”

(art. 36, Lei nº 8.987/95)

Segue o lançamento contábil, sendo necessários, ainda, os registros da execução da despesa orçamentária nas fases de empenho, liquidação e pagamento:

Título da Conta	Sistema
D Despesa Orçamentária de Capital – Investimentos	Financeiro
C Contraprestações a pagar contratos de PPP	

3 OPERAÇÃO DE CRÉDITO

3.1 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 notas técnicas sobre este assunto já editadas pela STN. Os limites de endividamento, as vedações e as demais condições aplicáveis à realização de operações de crédito foram estabelecidos pela Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, pelas Resoluções do Senado Federal nº 40 e 43, de 2001², e pela Resolução do Senado Federal nº 48, de 2007.

A presente Instrução atende, ainda, ao Relatório e Parecer Prévio Sobre as Contas de Governo da República - Exercício 2005, do Tribunal de Contas da União – TCU, que manifestou a necessidade de criação, pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, de eventos e rotinas para registros de dívidas oriundas de fornecimento de bens ou prestação de serviços com a execução orçamentária inviabilizada, em virtude de limitações da programação financeira ou por insuficiência de crédito.

Ressalta-se que o conteúdo dessa instrução complementa o disposto no Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, 2ª edição³, 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.

3.1.1 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 de⁴:

- a) Mútuo;
- b) Abertura de crédito;
- c) Emissão e aceite de título;
- d) Aquisição financiada de bens;
- e) Recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços;
- f) Arrendamento mercantil; e
- g) 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 despesa⁵. 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 consolidada⁶ nos termos definidos no Manual de Demonstrativos Fiscais⁷.

² Alteradas pelas Resoluções nº 3 e 5, de 2002, nº 19 e 20, de 2003, nº 67, de 2005, nº 21 e 32 e 40 de 2006, e nº 6 e 49 de 2007.

³ Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, 2ª edição, Volume III, Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito.

⁴ LRF, art. 29, III.

⁵ LRF, arts. 15, 16 e 29, § 1º.

⁶ LRF, art. 30, § 7º.

⁷ Manual de Demonstrativos Fiscais, 2ª edição, Volume 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.

Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados⁸:

- a) A captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido;
- b) 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;
- c) 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;
- d) 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 Município⁹.

Ressalte-se que as operações de crédito nem sempre envolvem o usual crédito junto a uma instituição financeira, com o conseqüente 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 geral¹⁰.

3.1.2 LIMITES E EXIGÊNCIAS LEGAIS

A característica fundamental da despesa pública é ser precedida de autorização legislativa, por meio do orçamento. A Constituição vedou a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais¹¹. 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

⁸ LRF, art. 37.

⁹ Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 3º, §2º, com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 19/2003, art. 1º.

¹⁰ LRF, art. 38.

¹¹ Constituição, art. 167, II.

ao patrimônio público¹². A Lei 10.080, de 2000, Lei de Crimes Fiscais, por sua vez, considera crime ordenar despesa sem autorização legislativa.

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 contratada¹³;
- 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 receita¹⁴;
- c) Autorização específica do Senado Federal, quando se tratar de operação de crédito externo¹⁵;

A realização de operações de crédito depende, ainda, de autorização prévia do Ministério da Fazenda que, através 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 novação¹⁶ 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 operação¹⁷.

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.¹⁸

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:

¹² LRF, art.s. 15, 16 e 29, § 1º.

¹³ LRF, art. 32, §1º, I.

¹⁴ LRF, art. 32, §1º, II.

¹⁵ LRF, art. 32, §1º, IV.

¹⁶ A definição de novação de dívida consta do art. 360 do Código Civil Brasileiro – Lei nº10.406 de 2002.

¹⁷ Comunicado BACEN nº 15.444, de 2007.

¹⁸ LRF, art. 32, §2º.

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

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

- a) Concessão de Garantias: 22% da RCL, podendo ser elevado para 32%¹⁹.
- b) Montante da Dívida Consolidada Líquida²⁰:
 - i) 200% da RCL para Estados e Distrito Federal; e
 - ii) 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:

- a) Operações de Crédito realizadas no exercício financeiro: 60% da RCL;
- b) 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,²¹ observado o seguinte:

- a) 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;
- b) 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.²² 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 empréstimo²³.

¹⁹ 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.

²⁰ 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.

²¹ Constituição, art. 167, III, LRF, art. 32, § 3º e Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 6º.

²² LRF, art. 35.

²³ LRF, art. 36.

Contudo, vale salientar que os parcelamentos de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria), contribuições sociais e FGTS, são autorizados e disciplinados por legislação específica²⁴. 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 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 crédito²⁵ e, também, as seguintes:

- a) 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.
- b) 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.
- c) 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.
- d) 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 pólo da relação jurídica, qual seja, a de concedente do crédito, em especial quando tais créditos são destinados ao setor privado²⁶. É necessária autorização em lei específica, por exemplo, no caso de prorrogações e composições de dívidas decorrentes de operações de crédito²⁷ e de socorro a instituições do Sistema Financeiro Nacional, ainda que mediante a concessão de empréstimos de recuperação ou financiamentos para mudança de controle acionário²⁸. Entende-se por lei específica aquela que regula exclusivamente determinada matéria.

3.1.3 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 desvios²⁹. 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 na presente Instrução de Procedimentos. Esses registros devem, inclusive, servir de subsídio para o preenchimento do Demonstrativo de Operações de Crédito (Relatório de Gestão Fiscal, ANEXO IV³⁰). As contas contábeis que representam

²⁴ Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional, arts. 151, VI e 155-A.

²⁵ LRF, art. 38.

²⁶ LRF, art. 26 a 28.

²⁷ LRF, art. 27, parágrafo único.

²⁸ LRF art. 28.

²⁹ LRF, art. 1º, § 1º.

³⁰ LRF, art. 55, I, alínea d. Preenchimento conforme o Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, STN.

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 lei³¹.

A Contabilidade é uma ciência que tem como objeto de estudo o patrimônio de uma entidade, sua composição e variação. A Contabilidade Pública é ramo da ciência contábil aplicado às entidades públicas, devendo observar os princípios que norteiam essa ciência.

Nesse sentido, foi publicada a Resolução nº 1.111/07, do Conselho Federal de Contabilidade, a qual aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 dispondo sobre a interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público.

Dentre os princípios constantes da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93, que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, destacam-se o Princípio da Competência, segundo o qual as despesas deverão ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do pagamento, e o Princípio da Oportunidade, segundo o qual os registros do patrimônio e das suas mutações devem ocorrer de forma tempestiva mantendo a integridade patrimonial e devem ser feitos de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que lhes deram origem.

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.³² O Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93, 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 função da ocorrência do fato gerador. O reconhecimento da despesa e da assunção de obrigação por competência também foi estabelecido pela LRF³³, reforçando o entendimento

³¹ Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2ª edição, Volume II - Manual de Procedimentos Patrimoniais e Nota Técnica 2.309/2007, da GENOC/CCONT/STN.

³² Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2ª edição, Volume II - Manual de Procedimentos Patrimoniais.

³³ LRF, art. 50, II.

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 4.320/64, 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.”

“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 11.768/08, Lei das Diretrizes Orçamentárias da União - LDO - para o exercício de 2009 vedou, por meio do parágrafo 1º do artigo 101, a realização de quaisquer procedimentos que resultem na execução de despesas sem comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária. Porém, o parágrafo 2º 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. 101. A execução da Lei Orçamentária de 2009 e dos créditos adicionais obedecerão aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência na Administração Pública, não podendo ser utilizada para influir na apreciação de proposições legislativas em tramitação no Congresso Nacional.

§ 1o É vedada a adoção de qualquer procedimento que resulte na execução de despesa sem comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária.

§ 2o A contabilidade registrará todos os atos e os fatos relativos à gestão orçamentário-financeira, independentemente de sua legalidade, sem prejuízo das responsabilidades e demais conseqüências advindas da inobservância do disposto no § 1o 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 conseqüência 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.

3.1.4 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. Será abordado 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.

3.2 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.

3.2.1 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 2002.³⁴

O Congresso Nacional é competente para legislar sobre o montante da dívida mobiliária federal.³⁵ 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.³⁶

³⁴ LRF, art. 34

³⁵ CF art. 48 XIV

³⁶ CF art. 52 IX

A emissão e resgate de títulos da dívida pública deve ser regulada por Lei Complementar³⁷, ainda não editada. A emissão de títulos da dívida pública federal é regulamentada pela Lei nº 10.179 de 06 de fevereiro de 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.³⁸ 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 1995.³⁹

Até 31 de dezembro de 2010, 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.⁴⁰

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 especificidades⁴¹, 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 101/00.⁴²

É vedada a realização de operação de crédito entre entes da Federação⁴³. Excetua-se a compra de títulos da dívida da União por estados e municípios como aplicação de suas disponibilidades.⁴⁴ 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.⁴⁵ 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.⁴⁶

É vedada ao Banco Central do Brasil a compra de título da dívida, na data de sua colocação no mercado⁴⁷, salvo a compra direta de títulos emitidos pela União para refinar a dívida mobiliária federal que estiver vencendo na sua carteira⁴⁸, à taxa média e condições alcançadas no dia, em leilão público⁴⁹.

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 permuta⁵⁰, salvo o refinanciamento do estoque de Letras do Banco Central do Brasil,

³⁷ CF art. 463

³⁸ Lei nº 9.496 de 11 de setembro de 1997

³⁹ MP 2.185-35 de 24 de agosto de 2001

⁴⁰ RSF 43/01 art. 11

⁴¹ LRF art. 32 § 2º

⁴² LRF art. 60

⁴³ LRF art. 35 caput

⁴⁴ LRF art. 35 § 2º

⁴⁵ LRF art. 36

⁴⁶ LRF art. 36 parágrafo único

⁴⁷ LRF art. 39 inciso I

⁴⁸ LRF art. 39 § 2º

⁴⁹ LRF art. 39 § 3º

⁵⁰ LRF art. 39 inciso II

Série Especial, existente na carteira das instituições financeiras, mediante novas operações de venda a termo⁵¹.

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.⁵²

3.2.2 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:

	Título da Conta	Valor
D	Contratos de Operações de Crédito	
C	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	R\$20.000,00

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.

3.2.3 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:

	Título da Conta	Valor
D	Caixa (F)	R\$20.000,00
C	Passivo – Dívida Mobiliária - Passivo Circulante (P)	R\$12.543,10
C	Passivo – Dívida Mobiliária - Passivo Não Circulante (P)	R\$ 7.456,90

	Título da Conta	Valor
D	Receita Orçamentária a Realizar	
C	Receita Orçamentária Realizada	R\$20.000,00

	Título da Conta	Valor
D	Disponibilidade de Recursos	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos	R\$20.000,00

	Título da Conta	Valor
D	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	
C	Obrigações contratadas Executadas - Operações de Crédito	R\$20.000,00

⁵¹ LRF art. 39 § 3º

⁵² LRF art. 39 § 4º

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

Título da Conta		Valor
D	Varição Patrimonial Diminutiva – Financeiras	
C	Encargos Financeiros (P)	R\$200,00

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

São classificadas como não circulantes 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, a emissão dos títulos foi feita no dia 30/11/2007, sendo o vencimento até 2009. 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:

Título da Conta		Valor
D	Passivo – Dívida Mobiliária – Não Circulante (P)	
C	Passivo – Dívida Mobiliária – Circulante (P)	R\$7.456,90

Título da Conta		Valor
D	Encargos Financeiros – Não Circulante (P)	
C	Encargos Financeiros – Circulante (P)	R\$200,00

Final do Exercício:

Título da Conta		Valor
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos Utilizada	
C	Disponibilidade de Recursos	R\$20.000,00

3.2.6 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, supondo que a contabilidade efetuará até 31/7/2009, o seguinte lançamento:

Título da Conta		Valor
D	Crédito Orçamentário Disponível	
C	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$4.403,00

Título da Conta		Valor
D	Crédito Empenhado a Liquidar	
C	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$4.403,00

Título da Conta	Valor
D Encargos Financeiros - Circulante (P)	
C Encargos Financeiros - Circulante (F)	R\$4.403,00

Título da Conta	Valor
D Disponibilidade por Destinação de Recursos	
C Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	R\$4.403,00

3.2.7 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:

Título da Conta	Valor
D Crédito Empenhado em Liquidação	
C Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	R\$4.403,00

3.2.8 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:

Título da Conta	Valor
D Passivo – Dívida Mobiliária – Circulante (P)	
C Passivo – Dívida Mobiliária – Circulante (F)	R\$20.000,00

Título da Conta	Valor
D Crédito Orçamentário Disponível	
C Crédito Empenhado a Liquidar	R\$20.000,00

Título da Conta	Valor
D Crédito Empenhado a Liquidar	
C Crédito Empenhado em Liquidação	R\$20.000,00

Título da Conta	Valor
D Disponibilidade por Destinação de Recursos	
C Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	R\$20.000,00

3.2.9 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:

Título da Conta		Valor
D	Crédito Empenhado em Liquidação	
C	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	R\$20.000,00

3.2.10 PAGAMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AO RESGATE DE TÍTULOS

Título da Conta		Valor
D	Passivo – Dívida Mobiliária – Circulante (F)	R\$20.000,00
D	Encargos Financeiros – Circulante (F)	R\$ 4.403,00
C	Caixa (F)	R\$24.403,00

Título da Conta		Valor
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos – Utilizada	R\$24.403,00

Título da Conta		Valor
D	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	
C	Crédito Pago	R\$24.403,00

3.3 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, através 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 financeiros⁵³, ainda que o contrato seja inominado. As Operações de Crédito Contratuais podem, ainda, decorrer de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, já que essas operações são equiparadas a operações de crédito pela LRF⁵⁴.

3.3.1 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 previstos⁵⁵.

⁵³ LRF art. 29 inciso III

⁵⁴ LRF art. 29 § 1º

⁵⁵ 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.

Para exemplificar esse caso, considera-se um empréstimo financeiro⁵⁶ 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 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	-

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

Supondo, para fins didáticos, que a entidade contratante do empréstimo 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

⁵⁶ 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.

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 Bancos c/movimento (F)	12.000,00 12.000,00	Passivo Circulante	
		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).

3.3.1.1 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 exercício⁵⁷, 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 Crédito⁵⁸, 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:

	Título da Conta	Valor
D	Obrigações Contratadas - Operações de Crédito	
C	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;
- Utilizar o mecanismo de conta-corrente contábil, que permite o tratamento de informações mais detalhadas.
- Por se tratar de informações gerenciais, poderão ser utilizados outros sistemas de controle que possibilitem o preenchimento do Demonstrativo de Operações de Crédito

⁵⁷ Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 6º, §5º

⁵⁸ Manual de Demonstrativos Fiscais, 2ª edição, Volume III, Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito.

3.3.1.2 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 financeiro⁵⁹, por meio das contas com atributo (F).

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

	Título da Conta	Valor
D	Receita Orçamentária a Realizar	
C	Receita Orçamentária Realizada	R\$20.000,00
	Título da Conta	Valor
D	Bancos C/Movimento (Ativo Circulante) (F)	R\$20.000,00
C	Empréstimos (Passivo Circulante) (P)	R\$12.543,10
C	Empréstimos (Passivo Não Circulante) (P)	R\$ 7.456,90
	Título da Conta	Valor
D	*Encargos Financeiros a Transcorrer (Retificadora de Passivo)	
C	Encargos Financeiros (Passivo Circulante) (P)	R\$1.864,88
	Título da Conta	Valor
D	*Encargos Financeiros a Transcorrer (Retificadora de Passivo)	
C	Encargos Financeiros (Passivo Não Circulante) (P)	R\$301,24
	Título da Conta	Valor
D	Disponibilidade de Recursos	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos	R\$20.000,00
	Título da Conta	Valor
D	Operações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	
C	Operações Contratadas Executadas	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, visto que houve 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.

⁵⁹ Lei 4.320, art. 43, §1º, I e §2º.

Os encargos, por sua vez, devem ser reconhecidos contabilmente em função 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
Bancos c/movimento (F)	32.000,00	Empréstimos (P)	12.543,10
		Encargos Financeiros (P)	1.864,88
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(1.864,88)
		Passivo Não Circulante	7.456,90
		Empréstimos (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: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

3.3.1.3 Reconhecimento dos encargos⁶⁰

Cada parcela relativa aos encargos financeiros deverá ter sido integralmente reconhecida até o final 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 reconhecida⁶¹. Assim, em 31/12/2007, a contabilidade deverá efetuar o seguinte lançamento:

Título da Conta	Valor
D Variação Patrimonial Diminutiva - Financeiras	
C *Encargos Financeiros a Transcorrer (Retificadora de Passivo)	R\$200,00

⁶⁰ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente da primeira prestação, conforme Tabela 1.

⁶¹ 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.

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:

R\$1.00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.743,10
Bancos c/movimento (F)	32.000,00	Empréstimos (P)	12.543,10
		Encargos Financeiros (P)	1.864,88
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(1.664,88)
		Passivo Não Circulante	7.456,90
		Empréstimos (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(301,24)
		PL	R\$ 11.800,00
Total	R\$ 32.000,00	Total	R\$ 32.000,00

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 3

3.3.1.4 Empenho⁶² 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:

Título da Conta		Valor
D	Crédito Disponível	
C	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$200,00
Título da Conta		Valor
D	Crédito Empenhado a Liquidar	
C	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$200,00
Título da Conta		Valor
D	Encargos Financeiros (P)	
C	Encargos Financeiros (F)	R\$200,00

⁶² 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.

Título da Conta		Valor
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	R\$200,00

3.3.1.5 Liquidação⁶³ 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:

Título da Conta		Valor
D	Crédito Empenhado em Liquidação	
C	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	R\$200,00

3.3.1.6 Empenho⁶⁴ 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:

Título da Conta		Valor
D	Crédito Disponível	
C	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$908,31

Título da Conta		Valor
D	Crédito Empenhado a Liquidar	
C	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$908,31

Título da Conta		Valor
D	Empréstimos (P)	
C	Empréstimos (F)	R\$908,31

Título da Conta		Valor
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	R\$908,31

⁶³ 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.

⁶⁴ 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.

3.3.1.7 Liquidação⁶⁵ 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:

Título da Conta		Valor
D	Crédito Empenhado em Liquidação	
C	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	R\$908,31

3.3.1.8 Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente à Prestação⁶⁶

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:

Título da Conta		Valor
D	Encargos Financeiros (F)	R\$200,00
D	Empréstimos (F)	R\$908,31
C	Bancos C/Movimento (F)	R\$1.108,31

Título da Conta		Valor
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos Utilizada	R\$1.108,31

Título da Conta		Valor
D	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	
C	Crédito Pago	R\$1.108,31

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

⁶⁵ 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 Tabela 1.

⁶⁶ 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.

R\$1,00

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	30.891,69	Passivo Circulante	11.634,79
Bancos c/movimento (F)	30.891,69	Empréstimos (P)	11.634,79
		Encargos Financeiros (P)	1.664,88
		Encargos Financeiros a Transcorrer (P)	(1.664,88)
		Passivo Não Circulante	7.456,90
		Empréstimos (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(301,24)
		PL	11.800,00
Total	R\$ 30.891,69	Total	R\$ 30.891,69

Figura 6

Os passos descritos nos itens 2.2 até 2.7 devem ser repetidos para as demais prestações, com o respectivo valor e na data adequada (conforme Tabela 1), até a completa quitação do empréstimo.

3.3.1.9 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:

Título da Conta	Valor
D Empréstimos - Longo Prazo (Passivo Não Circulante) (P)	
C Empréstimos - Curto Prazo (Passivo Circulante) (P)	R\$7.456,90
Título da Conta	Valor
D Encargos Financeiros – Longo Prazo(Passivo Não Circulante) (P)	
C Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante) (P)	R\$301,24
Título da Conta	Valor
D Encargos Financeiros a Transcorrer – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)	
C Encargos Financeiros a Transcorrer – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)	R\$301,24

Título da Conta	Valor
D Disponibilidade por Destinação de Recursos Utilizada	
C Disponibilidade de Recursos	R\$1.108,31

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
Bancos c/movimento (F)	30.891,69	Empréstimos (P)	19.091,69
		Encargos Financeiros (P)	1.966,12
		Encargos Financeiros a Transcorrer (P)	(1.966,12)
		Passivo Não Circulante	-
		Empréstimos (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 3.2.2 até 3.2.7 devem ser repetidos para as demais prestações, com o respectivo valor e na data adequada (conforme Tabela 1), até a completa quitação do empréstimo.

3.3.2 AQUISIÇÕES FINANCIADAS DE BENS E ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO⁶⁷

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 IV do RGF conforme Manual de Demonstrativos Fiscais, 2ª edição, Volume III.

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 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 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.

⁶⁷ O roteiro aqui apresentado corresponde a uma atualização daquele apresentado na Nota Técnica nº 1.028/2005, da GEANC/CCONT/STN.

Conforme será exposto, o arrendamento mercantil do tipo financeiro é, em sua essência, uma operação de compra financiada de bens, de forma que o roteiro contábil aqui demonstrado adequa-se também a esse tipo de operação, ressalvadas as peculiaridades explicitadas no item 3.3.2.10. Nesse sentido, será apresentado nessa instrução o roteiro contábil correspondente a um caso comum de aquisição financiada de bens, complementado posteriormente pelos registros adicionais a serem feitos caso a aquisição seja feita na forma de um arrendamento mercantil financeiro.

Conforme a leitura dos princípios contábeis da Entidade, Oportunidade, Competência e Prudência, estabelecidos pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC n.º 750/93, e das Resoluções n.º 563/83, 597/85 e 732/92, do CFC, que tratam da formalidade da escrituração, documentação contábil e da avaliação patrimonial, respectivamente, extrai-se que os bens adquiridos por meio de financiamentos, deverão ser registrados no momento da transferência, ou seja, no início do parcelamento, embora o negócio jurídico somente se aperfeiçoe quando realizados todos os pagamentos. Este entendimento pode ser observado de forma clara no Princípio da Oportunidade, inscrito no artigo 6º da Resolução 750/93, que afirma que o registro do patrimônio e das suas mutações deve ser feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

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 3.3.2.10. Mais informações sobre esse assunto podem ser obtidas no MCASP – Volume II.⁶⁸

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 n.º 1.141/08, em seu art. 1º, resolve aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil. 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 é classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Um arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

(...)

⁶⁸ Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2ª edição, Volume II - Manual de Procedimentos Contábeis Patrimoniais.

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”.

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, aleatoriamente, os seguintes valores:

- a) Valor do bem: R\$20.000,00
- b) Quantidade de parcelas: 20
- c) Valor de cada parcela: R\$1.108,31
- d) 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 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	-

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

Supondo, para fins didáticos, que a entidade contratante do financiamento possuía 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:

R\$1,00

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	-
Bancos c/movimento (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 3.3.1 e 3.3.2 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 adéquam-se a qualquer uma das duas técnicas indistintamente.

Nesse sentido, o presente manual se propõe a fornecer alternativas de registros contábeis que se adéquem 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.

3.3.2.1 Contratação da Operação de Crédito

Cabem aqui as mesmas observações feitas no item 3.3.1. 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:

	Título da Conta	Valor
D	Obrigações Contratadas - Operações de Crédito	
C	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;
- Utilizar o mecanismo de conta-corrente contábil, que permite o tratamento de informações mais detalhadas.
- Utilizar outros sistemas de controle que possibilitem o preenchimento do Demonstrativo de Operações de Crédito.

3.3.2.2 Recebimento do Bem Adquirido

Nos lançamentos imediatamente abaixo (item 3.3.2.2.1), 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 3.3.2.2.2), 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.

3.3.2.2.1 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:

Título da Conta	Valor
D Máquinas e Equipamentos - Ativo Imobilizado (P)	R\$20.000,00
C Financiamento de Bens - Passivo Circulante (P)	R\$12.543,10
C Financiamento de Bens - Passivo Não Circulante (P)	R\$7.456,90

Título da Conta	Valor
D Encargos Financeiros a Transcorrer – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)	
C Encargos Financeiros – Curto Prazo (P)	R\$1.864,88

Título da Conta	Valor
D Encargos Financeiros a Apropriar – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)	
C Encargos Financeiros – Longo Prazo (P)	R\$301,24

Conclui-se que, independentemente do roteiro contábil utilizado (itens 3.3.2.2.1 ou 3.3.2.2.2, 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:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.543,10
Bancos c/movimento (F)	32.000,00	Financiamento de Bens (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	Financiamento de Bens (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

3.3.2.2.2 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:

Título da Conta		Valor
D	Crédito Orçamentário Disponível	
C	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$20.000,00

Título da Conta		Valor
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	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:

Título da Conta		Valor
D	Máquinas e Equipamentos – Ativo Imobilizado (P)	R\$20.000,00
C	Financiamento de Bens – Passivo Circulante (P)	R\$12.543,10
C	Financiamento de Bens – Passivo Não Circulante (P)	R\$ 7.456,90

Título da Conta		Valor
D	*Encargos Financeiros a Transcorrer – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)	
C	Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo)	R\$1.864,88

Título da Conta		Valor
D	Encargos Financeiros a Transcorrer – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)	
C	Encargos Financeiros – Longo Prazo (Passivo)	R\$301,24

Título da Conta		Valor
D	Crédito Empenhado a Liquidar	
C	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	R\$20.000,00

Título da Conta		Valor
D	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	
C	Crédito Pago	R\$20.000,00

Título da Conta		Valor
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos Utilizada	R\$20.000,00

Título da Conta		Valor
D	Receita Orçamentária a Realizar	
C	Receita Orçamentária Realizada	R\$20.000,00

	Título da Conta	Valor
D	Disponibilidade de Recursos	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos	R\$20.000,00

	Título da Conta	Valor
D	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	
C	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 função 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 da transação em contas de controle serve para controle do momento da 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 de ligação entre a receita e a despesa, na medida em que identifica, ao mesmo tempo, o destino da receita e a origem da despesa⁶⁹.

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 Serviços⁷⁰ (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

Título da Conta	
D	Bancos c/ movimento
C	Empréstimos e Financiamentos

b) aquisição à vista do bem

Título da Conta	
D	Máquinas e Equipamentos
C	Bancos c/movimento

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:

Título da Conta	
D	Máquinas e Equipamentos
C	Empréstimos e Financiamentos (Passivo Não Circulante)

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.

⁶⁹ Definição extraída do Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias da União – 2008, elaborado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

⁷⁰ 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.

De qualquer forma, ambos os procedimentos terão como consequência a composição patrimonial representada na figura 9, apresentada após no item 3.3.2.2.1.

3.3.2.3 Reconhecimento dos Encargos⁷¹

Cada parcela relativa aos encargos financeiros deverá ter sido integralmente reconhecida até o final 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 reconhecida⁷². Assim, em 31/12/07, a contabilidade deverá efetuar o seguinte lançamento:

	Título da Conta	Valor
D	Variação Patrimonial Diminutiva -Financeiras	
C	*Encargos Financeiros a Transcorrer (Retificadora de Passivo)	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 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:

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.

⁷² 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.

R\$1,00

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante Bancos c/movimento (F)	32.000,00 32.000,00	Passivo Circulante Financiamento de Bens (P) Encargos Financeiros (P) Encargos Financeiros a Apropriar (P)	12.743,10 12.543,10 1.864,88 (1.664,88)
Ativo Não Circulante Máquinas e Equipamentos (P)	20.000,00 20.000,00	Passivo Não Circulante Financiamento de Bens (P) Encargos Financeiros (P) Encargos Financeiros a Apropriar (P) PL	7.456,90 7.456,90 301,24 (301,24) 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

3.3.2.4 Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos⁷³

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:

Título da Conta	Valor
D Crédito Orçamentário Disponível	
C Crédito Empenhado a Liquidar	R\$200,00
Título da Conta	Valor
D Crédito Empenhado a Liquidar	
C Crédito Empenhado em Liquidação	R\$200,00
Título da Conta	Valor
D Disponibilidade por Destinação de Recursos	
C Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	R\$200,00

3.3.2.5 Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos⁷⁴

⁷³ 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.

⁷⁴ 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.

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:

Título da Conta	Valor
D Crédito Empenhado em Liquidação	
C Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	R\$200,00

A despesa referente à parcela dos encargos financeiros, anteriormente reconhecida (item 3.3.2.4), 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:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.743,10
Bancos c/movimento (F)	32.000,00	Serviços da Dívida a Pagar	200,00
		Encargos Financeiros a Pagar (F)	200,00
		Financiamento de Bens (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	Financiamento de Bens (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

RS1,00

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

3.3.2.6 Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização⁷⁵

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:

Título da Conta	Valor
D Crédito Orçamentário Disponível	
C Crédito Empenhado a Liquidar	R\$908,31

⁷⁵ 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.

Título da Conta	Valor
D Crédito Empenhado a Liquidar	
C Crédito Empenhado em Liquidação	R\$908,31

Título da Conta	Valor
D Disponibilidade por Destinação de Recursos	
C Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	R\$908,31

3.3.2.7 Liquidação da Despesa Orçamentária correspondente à amortização⁷⁶

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:

Título da Conta	Valor
D Crédito Empenhado em Liquidação	
C Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	R\$908,31

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 acima, a entidade possuirá, em 31/12/2007, a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante Bancos c/movimento (F)	32.000,00 32.000,00	Passivo Circulante Serviços da Dívida a Pagar Encargos Financeiros a Pagar (F) Financiamento de Bens a Pagar (F) Financiamento de Bens (P) Encargos Financeiros (P) Encargos Financeiros a Apropriar (P)	12.743,10 1.108,31 200,00 908,31 11.634,79 1.664,88 (1.664,88)
Ativo Permanente Máquinas e Equipamentos (P)	20.000,00 20.000,00	Passivo Exigível a Longo Prazo Financiamento de Bens (P) Encargos Financeiros (P) Encargos Financeiros a Apropriar (P) PL	7.456,90 7.456,90 301,24 (301,24) 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 12

⁷⁶ 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.

3.3.2.8 Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente à Prestação⁷⁷

Título da Conta	Valor
D Financiamento de Bens a Pagar (F)	R\$ 908,31
D Encargos Financeiros a Pagar (F)	R\$ 200,00
C Bancos C/Movimento (F)	R\$1.108,31

Título da Conta	Valor
D Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	
C Disponibilidade por Destinação de Recursos Utilizada	R\$1.108,31

Título da Conta	Valor
D Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	
C Crédito Pago	R\$1.108,31

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

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	30.891,69	Passivo Circulante	11.634,79
Bancos c/movimento (F)	30.891,69	Serviços da Dívida a Pagar	-
		Encargos Financeiros a Pagar (F)	-
		Financiamento de Bens a Pagar (F)	-
		Financiamento de Bens (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	Financiamento de Bens (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

RS1,00

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

Figura 13

Os passos descritos nos itens 3.3.2.4 até 3.3.2.9 devem ser repetidos para as demais prestações, com o respectivo valor (conforme Tabela 2), até a completa quitação do financiamento.

3.3.2.9 Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo para Curto Prazo)

⁷⁷ 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.

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:

Título da Conta	Valor
D Financiamento de Bens - (Passivo Não Circulante)	
C Financiamento de Bens - (Passivo Circulante)	R\$7.456,90

Título da Conta	Valor
D Encargos Financeiros – Longo Prazo	
C Encargos Financeiros – Curto Prazo	R\$301,24

Título da Conta	Valor
D Encargos Financeiros a Transcorrer – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)	
C Encargos Financeiros a Transcorrer – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)	R\$301,24

Final do Exercício:

Título da Conta	Valor
D Disponibilidade por Destinação de Recursos Utilizada	
C Disponibilidade de Recursos	R\$1.108,31

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
Bancos c/movimento (F)	30.891,69	Financiamento de Bens (P)	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	Financiamento de Bens (P)	-
		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 3.3.10. Mais informações sobre esse assunto podem ser obtidas no Volume II do presente manual.⁷⁸

3.3.2.10 Considerações sobre o Arrendamento Mercantil Financeiro

3.3.2.10.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Conforme foi exposto na introdução do item 3.3.2, 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 nos itens 3.3.2.1 a 3.3.2.10.

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 1.141/08 :

“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, aleatoriamente, 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:

- a) Valor do bem: R\$20.000,00
- b) Quantidade de parcelas: 20
- c) Valor de cada parcela: R\$1.108,31
- d) Valor residual garantido (a ser pago pelo arrendatário): R\$2.500

⁷⁸ Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2ª edição, Volume II – Manual de Procedimentos Patrimoniais.

- e) 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 possuía 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	-
Bancos c/movimento (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 Financeiro			

Figura 15

Uma vez realizado o contrato de arrendamento mercantil financeiro, devem ser utilizados os roteiros contábeis descritos no item 3.2.2 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 3.3.2.2 podem ser adaptados para as seguintes formas, conforme a técnica de elaboração e execução orçamentária adotada por cada ente⁷⁹:

a) Recebimento do Bem Adquirido como Fato Extra-orçamentário

Nesse caso, o Orçamento Público trata como receita orçamentária apenas aqueles valores que possuem previsão de efetivo ingresso aos cofres públicos⁸⁰.

Título da Conta	Valor
D Máquinas e Equipamentos (Ativo Imobilizado)	R\$20.000,00
C Financiamento de Bens - Passivo Circulante (P)	R\$12.543,10
C Financiamento de Bens - Passivo Não Circulante	R\$7.456,90

⁷⁹ Essas duas diferentes técnicas de controle orçamentário foram descritas no texto introdutório do item 3.2, bem como no decorrer dos itens 3.3.2.1 e 3.3.2.2 da presente instrução.

⁸⁰ Conforme item 3.3.2.2 dessa instrução.

Título da Conta	Valor
D *Encargos Financeiros a Transcorrer – Passivo Circulante (Retificadora de Passivo)	
C Encargos Financeiros – Passivo Circulante (P)	R\$1.864,88

Título da Conta	Valor
D *Encargos Financeiros a Transcorrer – Passivo Não Circulante (Retificadora de Passivo)	
C Encargos Financeiros – Passivo Não Circulante (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:

Título da Conta	Valor
D Máquinas e Equipamentos	R\$20.000,00
C Passivo – Financiamento de Bens - Curto Prazo (F)	R\$12.543,10
C Passivo – Financiamento de Bens - Longo Prazo (F)	R\$ 7.456,90

Título da Conta	Valor
D *Encargos Financeiros a Apropriar – Passivo Circulante (Retificadora de Passivo) (P)	
C Encargos Financeiros – Passivo Circulante (P)	R\$1.864,88

Título da Conta	Valor
D *Encargos Financeiros a Apropriar – Passivo Não Circulante (Retificadora de Passivo) (P)	
C Encargos Financeiros – Passivo Não Circulante (P)	R\$301,24

Título da Conta	Valor
D Crédito Empenhado a Liquidar	
C Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	R\$20.000,00

Título da Conta	Valor
D Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	
C Crédito Pago	R\$20.000,00

Título da Conta	Valor
D Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	
C Disponibilidade por Destinação de Recursos Utilizada	R\$20.000,00

Título da Conta	Valor
D Receita Orçamentária a Realizar	
C Receita Orçamentária Realizada	R\$20.000,00

Título da Conta	Valor
D Disponibilidade de Recursos	
C Disponibilidade por Destinação de Recursos	R\$20.000,00

Título da Conta	Valor
D Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	
C 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
Bancos c/movimento (F)	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 3.3.2.3 a 3.3.2.9. 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	-
Bancos c/movimento (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 acima foram obtidos supondo-se que foram repetidos os procedimentos indicados nos itens 3.3.2.3 a 3.3.2.8 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 bem⁸¹. A opção de compra do bem impõe a realização dos registros contábeis descritos nos itens 3.3.10.2 a 3.3.10.4. A opção de devolução do bem, por sua vez, é tratada no item 3.3.10.5.

3.3.2.10.2 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:

	Título da Conta	Valor
D	Variação Patrimonial Diminutiva – Financeiras	
C	*Encargos Financeiros a Transcorrer (Retificadora de Passivo) (P)	R\$2.500,00

3.3.2.10.3 EMPENHO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AO VALOR RESIDUAL

	Título da Conta	Valor
D	Crédito Orçamentário Disponível	
C	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$2.500,00

	Título da Conta	Valor
D	Crédito Empenhado a Liquidar	
C	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$2500,00

⁸¹ Sobre o assunto, consultar o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2ª edição, Volume II – Manual de Procedimentos Patrimoniais.

Título da Conta	Valor
D Disponibilidade por Destinação de Recursos	
C Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	R\$2500,00
Título da Conta	Valor
D Encargos Financeiros – Passivo Circulante (P)	
C Encargos Financeiros – Passivo Circulante (F)	R\$2.500,00

3.3.2.10.4 LIQUIDAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AO VALOR RESIDUAL

Título da Conta	Valor
D Crédito Empenhado em Liquidação	
C Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	R\$2500,00

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:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	9.833,87	Passivo Circulante	2.500,00
Bancos c/movimento (F)	9.833,87	Serviços da Dívida a Pagar	2.500,00
Ativo Não Circulante	16.700,00	Encargos Financeiros a Pagar (F)	2.500,00
Previdenciários (P)	20.000,00	Encargos Financeiros (P)	-
Depreciação Acumulada (P)	(3.300,00)	Encargos Financeiros a Apropriar (P)	-
		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

3.3.2.10.5 PAGAMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AO VALOR RESIDUAL

Título da Conta	Valor
D Encargos Financeiros – Passivo Circulante (F)	
C Bancos C/Movimento	R\$2.500,00
Título da Conta	Valor
D Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	
C Disponibilidade por Destinação de Recursos Utilizada	R\$2.500,00

Título da Conta		Valor
D	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	
C	Crédito Pago	R\$2.500,00

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

ATIVO		VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante		7.333,87	Passivo Circulante	-
Bancos c/movimento (F)		7.333,87	Serviços da Dívida a Pagar	-
			Encargos Financeiros a Pagar (F)	-
Ativo Não Circulante		16.700,00		
Bens Arrendados (P)		20.000,00		
Depreciação Acumulada (P)		(3.300,00)	PL	24.033,87
Total	R\$	24.033,87	Total	R\$ 24.033,87
Legenda:				
F: Atributo da Conta – Financeiro				
P: Atributo da Conta – Patrimonial				

Figura 19

3.3.2.10.6 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	-
Bancos c/movimento (F)		9.833,77	Encargos Financeiros	2.500,00
			Encargos Financeiros a Apropriar (F)	(2.500,00)
Ativo Não Circulante		16.700,00		
Bens Arrendados (P)		20.000,00		
Depreciação Acumulada (P)		(3.300,00)	PL	26.533,87
Total	R\$	26.533,87	Total	R\$ 26.533,87
Legenda:				
F: Atributo da Conta – Financeiro				
P: Atributo da Conta – Patrimonial				

Figura 19

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

Título da Conta	Valor
D Encargos Financeiros – Passivo Circulante (P)	
C *Encargos Financeiros a Transcorrer (Retificadora de Passivo) (P)	R\$2.500,00

Título da Conta	Valor
D *Depreciação Acumulada – (Retificadora de Ativo) (P)	
C Bens Arrendados (Ativo Imobilizado) (P)	R\$3.300,00

Título da Conta	Valor
D Variação Patrimonial Diminutiva	
C Bens arrendados (P)	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 acima, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	9.833,87	Passivo Circulante	-
Bancos c/movimento (F)	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: 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 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 conseqüente devolução do bem ao arrendador resultam, para esse exemplo, numa 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 situação⁸².

3.3.2.11 Transação de Venda e Leaseback

⁸² 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 T 10.2 – Arrendamento Mercantil.

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:

	Título da Conta	Valor
D	Crédito Orçamentário Disponível	
C	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$20.000,00

	Título da Conta	Valor
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	R\$20.000,00

	Título da Conta	Valor
D	Crédito Empenhado a Liquidar	
C	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	R\$20.000,00

	Título da Conta	Valor
D	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	
C	Crédito Pago	R\$20.000,00

	Título da Conta	Valor
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos Utilizada	R\$20.000,00

	Título da Conta	Valor
D	Receita Orçamentária a Realizar	
C	Receita Orçamentária Realizada	R\$22.000,00

	Título da Conta	Valor
D	Disponibilidade de Recursos	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos	R\$22.000,00

	Título da Conta	Valor
D	Variação Patrimonial Diminutiva	
C	Bens Móveis	R\$20.000,00

Título da Conta

D	Banco Conta Movimento (Ativo Circulante)	
C	Varição Patrimonial Aumentativa	R\$20.000,00

No empenho referente à operação de *leaseback*:

Título da Conta**Valor**

D	Crédito Orçamentário Disponível	
C	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$20.000,00

Título da Conta**Valor**

D	Disponibilidade por Destinação de Recursos	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	R\$20.000,00

No recebimento do bem arrendado:

Título da Conta**Valor**

D	Crédito Empenhado a Liquidar	
C	Crédito Empenhado Liquidado	R\$20.000,00

Título da Conta**Valor**

D	Receita Orçamentária a Realizar	
C	Receita Orçamentária Realizada	R\$20.000,00

Título da Conta**Valor**

D	Disponibilidade de Recursos	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos	R\$20.000,00

Título da Conta**Valor**

D	Máquinas e Equipamentos – bens arrendados	R\$20.000,00
C	Passivo – Financiamento de Bens - Curto Prazo	R\$12.543,10
C	Passivo – Financiamento de Bens - Longo Prazo	R\$ 7.456,90

Título da Conta**Valor**

D	*Encargos Financeiros a Transcorrer – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)	
C	Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo)	R\$1.864,88

Título da Conta**Valor**

D	*Encargos Financeiros a Transcorrer – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)	
C	Encargos Financeiros – Longo Prazo (Passivo)	R\$2.801,24

Título da Conta**Valor**

D	Diferimento de Lucro de Venda do Imobilizado (Variação Patrimonial Diminutiva)	
C	Lucro na Venda do Imobilizado a Transcorrer (Passivo Circulante)	R\$ 1.254,30

Título da Conta	Valor
D Diferimento de lucro de venda do imobilizado (Variação Patrimonial Diminutiva)	
C Lucro na venda do imobilizado a Trancorrer (Passivo Não Circulante)	R\$ 754,70

Título da Conta	Valor
D Obrigações Contratadas - Leasing Financeiro	
C Obrigações Contratadas a Executar - Leasing Financeiro	R\$20.000,00

3.3.2.11.1 NA APROPRIAÇÃO DO LUCRO NA VENDA DO IMOBILIZADO NO DECORRER DO CONTRATO NO PERÍODO DE COMPETÊNCIA CORRESPONDENTE A CADA MÊS:

Título da Conta	Valor
D Lucro na Venda do Imobilizado a Trancorrer (Passivo Circulante)	
C Lucro na Venda do Imobilizado	R\$ 100,00

3.3.3 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 artigo 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:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	12.000,00	Passivo Circulante	-
Bancos c/movimento (F)	2.000,00		
Ativo Não Circulante	-	Passivo Não Circulante	-
		PL	12.000,00
Total	R\$ 12.000,00	Total	R\$ 12.000,00
Legenda:			
F: Atributo Financeiro			

Figura 15

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

3.3.3.1 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:

Título da Conta		Valor
D	Receita Orçamentária a Realizar	
C	Receita Orçamentária Realizada	R\$5.000,00
Título da Conta		Valor
D	Banco/Conta Movimento (F)	
C	Adiantamento de Clientes (P)	R\$5.000,00
Título da Conta		Valor
D	Disponibilidade de Recursos	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos	R\$5.000,00
Título da Conta		Valor
D	Obrigações Contratadas - Operações de Crédito	
C	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	R\$5.000,00
Título da Conta		Valor
D	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	
C	Obrigações Contratadas Executadas	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
Bancos c/movimento (F)		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

3.3.3.2 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:

Título da Conta		Valor
D	Adiantamentos de Clientes	
C	Varição Patrimonial Aumentativa	R\$5.000,00

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

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	17.000,00	Passivo Circulante	-
Bancos c/movimento (F)	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> <i>Nota: O saldo da conta de resultado foi incorporado ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo</i>			

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.

3.3.3.3 Devolução do Adiantamento Devido ao Cancelamento da Operação (no mesmo exercício financeiro)

Caso o serviço não seja prestado e a conseqüente 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:

Título da Conta		Valor
D	Receita Orçamentária Realizada	
C	Receita Orçamentária a Realizar	R\$5.000,00
Título da Conta		Valor
D	Adiantamento de Clientes	
C	Bancos C/movimento	R\$5.000,00

Título da Conta		Valor
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos	
C	Disponibilidade de Recursos	R\$5.000,00

Título da Conta		Valor
D	Valores Contratados Executados	
C	Valores Contratados - Operações de Crédito	R\$5.000,00

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

		R\$1,00	
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	12.000,00	Passivo Circulante	-
Bancos c/movimento (F)	12.000,00	Adiantamento de Clientes (P)	-
		PL	12.000,00
Total	R\$ 12.000,00	Total	R\$ 12.000,00

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 25

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

3.3.3.4 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.

3.3.3.4.1 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:

Título da Conta		Valor
D	Crédito Disponível	
C	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$5.000,00

Título da Conta		Valor
D	Crédito Empenhado a Liquidar	
C	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$5.000,00
Título da Conta		Valor
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	R\$5.000,00
Título da Conta		Valor
D	Adiantamento de Clientes (P)	
C	Indenizações e Restituições a Pagar (F)	R\$5.000,00

3.3.3.4.2 LIQUIDAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

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

Título da Conta		Valor
D	Crédito Empenhado em Liquidação	
C	Crédito Empenhado Liquidado	R\$5.000,00

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

ATIVO		VALOR	PASSIVO		VALOR
Ativo Circulante		17.000,00	Passivo Circulante		5.000,00
Bancos c/movimento (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

3.3.3.4.3 PAGAMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

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

Título da Conta		Valor
D	Indenizações e Restituições a Pagar (F)	
C	Bancos c/movimento (P)	R\$5.000,00

Título da Conta		Valor
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida	
C	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:

ATIVO		VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante		12.000,00	Passivo Circulante	-
Bancos c/movimento (F)		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.

3.3.4 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 de seu artigo 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 consolidada⁸³ nos termos definidos no Manual de Demonstrativos Fiscais⁸⁴.

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:

3.3.4.1 Reconhecimento Contábil do Passivo

⁸³ LRF, art. 30, § 7º.

⁸⁴ Manual de Demonstrativos Fiscais, 2ª edição, Volume III, Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida.

Título da Conta

-
- D Variação Patrimonial Diminutiva
 - C Obrigações (Passivo Não Circulante) (P)

3.3.4.2 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.

Título da Conta

-
- D Obrigações (Passivo Não Circulante) (P)
 - C Obrigações (Passivo Circulante) (P)

*3.3.4.3 Prescrição da Dívida***Título da Conta**

-
- D Obrigações (Passivo Circulante) (P)
 - C Variação Patrimonial Aumentativa

*3.3.4.4 Registro da Despesa Orçamentária⁸⁵***Título da Conta**

-
- D Obrigações (Passivo Circulante) (P)
 - C Obrigações (Passivo Circulante) (F)

Título da Conta

-
- D Crédito Disponível
 - C Crédito Empenhado a Liquidar

Título da Conta

-
- D Crédito Empenhado a Liquidar
 - C Crédito Empenhado em Liquidação

Título da Conta

-
- D Disponibilidade por Destinação de Recursos
 - C Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida – por empenho

3.3.5 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.

⁸⁵ Os demais lançamentos de liquidação e pagamento seguem o mesmo roteiro de execução da despesas exemplificados nos itens anteriores.

Ordenar despesas sem autorização orçamentária é tipificado como crime contra as finanças públicas, conforme a Lei nº 10.028, de 2000 - Lei 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*⁸⁶; como a assunção direta de compromisso com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante aceite de título de crédito⁸⁷.

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 10.028, de 2000 – Lei de Crimes Fiscais.

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:

3.3.5.1 Reconhecimento Contábil do passivo

	Título da Conta	Valor
D	Variação Patrimonial Diminutiva	
C	Obrigações (Passivo Não Circulante) (P)	R\$5.000,00

3.3.5.2 Registro da Responsabilidade em Apuração

⁸⁶ LRF, art. 37, IV.

⁸⁷ LRF, art. 37, III.

Título da Conta		Valor
D	Responsabilidades em Apuração	
C	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.

3.3.6 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 pré-existentes junto a instituições não-financeiras que não impliquem uma elevação da dívida consolidada líquida não se equiparam a operações de crédito.⁸⁸

Os Parcelamentos de Dívidas relativos a tributos e FGTS, apesar de constituírem financiamentos entre entes da Federação⁸⁹, 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 legislação⁹⁰.

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

Título da Conta	
D	Obrigações (Passivo Circulante) (P)
C	Obrigações (Passivo Não Circulante) (P)

Anexo A - Lançamentos Contábeis de Operações de Crédito no atual Plano de Contas da União:

Este anexo contém os lançamentos referentes a operações de créditos segundo o Plano de Contas da União, para consulta quanto à forma que os registros são efetuados atualmente. Esses registros serão utilizados até que a União adote o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

1. ABERTURA DE CRÉDITO (MÚTUO FINANCEIRO)

1.1 Ingresso de Financeiro e Reconhecimento da Dívida Contratual

Título da Conta		Valor	Sistema de Contas
D	Receita Realizada (Ativo Compensado)		
C	Receita a Realizar (Ativo Compensado)	R\$20.000,00	Orçamentário

⁸⁸ § 2º do art. 3º da Res. nº 43/01.

⁸⁹ LRF art. 35

⁹⁰ PGFN/CAF/Nº 2293 /2006

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Bancos C/Movimento (Ativo Circulante)		Financeiro
C Operações de Crédito Internas - Contratuais (Receita de Capital)	R\$20.000,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Op. Cred. - Abertura de Crédito (Mutação Passiva)		Patrimonial
C Empréstimos - Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$12.543,10	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Op. Cred. - Abertura de Crédito (Mutação Passiva)		Patrimonial
C Empréstimos - Longo Prazo (Passivo Exigível a Longo Prazo)	R\$7.456,90	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Encargos Financeiros a Apropriar – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)		Patrimonial
C Encargos Financeiros (Passivo Circulante)	R\$1.864,88	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Encargos Financeiros a Apropriar – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)		Patrimonial
C Encargos Financeiros (Passivo Exigível a Longo Prazo)	R\$301,24	

1.2 Reconhecimento dos encargos

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Reconhecimento de Juros e Encargos - Dívida Contratual Interna (Decréscimo Patrimonial Extra-Orçamentário)		Patrimonial
C Encargos Financeiros a Apropriar – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)	R\$200,00	

1.3 Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Crédito Disponível (Passivo Compensado)		Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)	R\$200,00	

1.4 Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Título da Conta		Valor	Sistema de Contas
D	Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)		Orçamentário
C	Crédito Empenhado Liquidado (Passivo Compensado)	R\$200,00	

Título da Conta		Valor	Sistema de Contas
D	Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante)		Patrimonial
C	Juros e Encargos - Dívida Contratual Interna (Mutação Ativa)	R\$200,00	

Título da Conta		Valor	Sistema de Contas
D	Despesa com Encargos (Despesa Corrente)		Financeiro
C	Encargos Financeiros a Pagar (Passivo Circulante)	R\$200,00	

1.5 Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Título da Conta		Valor	Sistema de Contas
D	Crédito Disponível (Passivo Compensado)		Orçamentário
C	Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)	R\$908,31	

1.6 Liquidação da despesa orçamentária correspondente à amortização

Título da Conta		Valor	Sistema de Contas
D	Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)		Orçamentário
C	Crédito Empenhado Liquidado (Passivo Compensado)	R\$908,31	

Título da Conta		Valor	Sistema de Contas
D	Empréstimos – Curto Prazo (Passivo Circulante)		Patrimonial
C	Operações de Crédito em Contratos (Mutação Ativa)	R\$908,31	

Título da Conta		Valor	Sistema de Contas
D	Despesa com Amortização (Despesa de Capital)		Financeiro
C	Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante)	R\$908,31	

1.7 Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente à Prestação

Título da Conta		Valor	Sistema de Contas
D	Encargos Financeiros a Pagar (Passivo Circulante)	R\$200,00	Financeiro
D	Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante)	R\$908,31	
C	Bancos C/Movimento (Ativo Circulante)	R\$1.108,31	

1.8 Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo p/ Curto Prazo)

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Empréstimos - Longo Prazo (Passivo Exigível a Longo Prazo)		Patrimonial
C Empréstimos - Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$7.456,90	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Encargos Financeiros – Longo Prazo (Passivo Exigível a Longo Prazo)		Patrimonial
C Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$301,24	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Encargos Financeiros a Apropriar – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)		Patrimonial
C Encargos Financeiros a Apropriar – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)	R\$301,24	

2 AQUISIÇÕES FINANCIADAS DE BENS E ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO

2.1 Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Aquisição do Bem

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Crédito Disponível (Passivo Compensado)		Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)	R\$20.000,00	

2.2 Recebimento do bem

2.2.1 Recebimento do Bem Adquirido como Fato Orçamentário

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Despesa com Aquisição de Bens (Despesa de Capital)		Financeiro
C Operações de Crédito Internas - Contratuais (Receita de Capital)	R\$20.000,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)		Orçamentário
C Crédito Empenhado Liquidado (Passivo Compensado)	R\$20.000,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Receita Realizada (Ativo Compensado)		Orçamentário
C Receita a Realizar (Ativo Compensado)	R\$20.000,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Máquinas e Equipamentos (Ativo Permanente)		Patrimonial
C Bens Móveis de Uso Permanente (Mutações Ativas)	R\$20.000,00	
Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Op. Crédito - Aquisição Financiada de Bens (Mutações Passivas)		Patrimonial
C Financiamento de Bens - Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$12.543,10	
Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Op. Crédito - Aquisição Financiada de Bens (Mutações Passivas)		Patrimonial
C Financiamento de Bens - Longo Prazo (Passivo Longo Prazo)	R\$7.456,90	
Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Encargos Financeiros a Apropriar – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)		Patrimonial
C Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$1.864,88	
Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Encargos Financeiros a Apropriar – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)		Patrimonial
C Encargos Financeiros – Longo Prazo (Passivo Exigível a Longo Prazo)	R\$301,24	

a) Pela contratação do empréstimo com ingresso de financeiro

Título da Conta	Sistema de Contas
D Bancos c/movimento (Ativo Circulante)	Financeiro
C Receita de Operações de Crédito (Receita de Capital)	
Título da Conta	Sistema de Contas
D Incorporação de Passivos (Mutações Passivas)	Patrimonial
C Empréstimos e Financiamentos (Passivo Exigível a Longo Prazo)	

b) Pela aquisição à vista do bem

Título da Conta	Sistema de Contas
D Despesa com Aquisição de Bens (Despesa de Capital)	Financeiro
C Bancos c/movimento (Ativo Circulante)	
Título da Conta	Sistema de Contas

D	Máquinas e Equipamentos (Ativo Permanente)	Patrimonial
C	Bens Móveis de Uso Permanente (Mutação Ativa)	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Bancos c/ movimento (Ativo Circulante)	Financeiro
C	Receita de Operações de Crédito (Receita de Capital)	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa com Aquisição de Bens (Despesa de Capital)	Financeiro
C	Bancos c/movimento (Ativo Circulante)	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Receita de Operações de Crédito (Receita de Capital)	Financeiro
C	Despesa com Aquisição de Bens (Despesa de Capital)	

2.2.2 Recebimento do Bem Adquirido como Fato Extra-Orçamentário

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Máquinas e Equipamentos (Ativo Permanente)	Patrimonial
C	Bens Móveis de Uso Permanente (Acréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Op. Créd. Aquisição Financiada de Bens (Decréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)	Patrimonial
C	Financiamento de Bens- Curto Prazo (Passivo Circulante)	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Op. Créd. - Aquisição Financiada de Bens (Decréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)	Patrimonial
C	Financiamento de Bens - Longo Prazo (Passivo Longo Prazo)	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Encargos Financeiros a Apropriar – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)	Patrimonial
C	Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante)	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Encargos Financeiros a Apropriar – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)		Patrimonial
C Encargos Financeiros – Longo Prazo (Passivo Exigível a Longo Prazo)	R\$301,24	

2.3 Reconhecimento dos Encargos

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Reconhecimento de Juros e Encargos - Dívida Contratual Interna (Decréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)		Patrimonial
C Encargos Financeiros a Apropriar – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)	R\$200,00	

2.4 Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Crédito Disponível (Passivo Compensado)		Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)	R\$200,00	

2.5 Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)		Orçamentário
C Crédito Empenhado Liquidado (Passivo Compensado)	R\$200,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Encargos Financeiros - Curto Prazo (Passivo Circulante)		Patrimonial
C Juros e Encargos - Dívida Contratual Interna (Mutaçao Ativa)	R\$200,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Despesa com Encargos (Despesa Corrente)		Financeiro
C Encargos Financeiros a Pagar (Passivo Circulante)	R\$200,00	

2.6 Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Crédito Disponível (Passivo Compensado)		Orçamentário
C	Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)	R\$908,31	

2.7 Liquidação da Despesa Orçamentária correspondente à amortização

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)		Orçamentário
C	Crédito Empenhado Liquidado (Passivo Compensado)	R\$908,31	

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Financiamento de Bens – Curto Prazo (Passivo Circulante)		Patrimonial
C	Operações de Crédito em Contratos (Mutação Ativa)	R\$908,31	

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Despesa com Amortização (Despesa de Capital)		Financeiro
C	Financiamento de Bens a Pagar – Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$908,31	

2.8 Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente à Prestação

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Financiamento de Bens a Pagar (Passivo Circulante)	R\$908,31	Financeiro
D	Encargos Financeiros a Pagar (Passivo Circulante)	R\$200,00	
C	Bancos C/Movimento (Ativo Circulante)	R\$1.108,31	

2.9 Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo para Curto Prazo)

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Financiamento de Bens - Longo Prazo (Passivo Longo Prazo)		Patrimonial
C	Financiamento de Bens - Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$7.456,90	

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Encargos Financeiros – Longo Prazo (Passivo Exigível a Longo Prazo)		Patrimonial
C	Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$301,24	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Encargos Financeiros a Apropriar – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)		Patrimonial
C Encargos Financeiros a Apropriar – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)	R\$301,24	

2.10 Arrendamento Mercantil

Os lançamentos aqui registrados referem-se somente ao tratamento do valor residual. Os demais lançamentos seguem o padrão exibido dos itens 2.1 a 2.9

2.10.1 Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente ao Valor Residual

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Crédito Disponível (Passivo Compensado)		Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)	R\$2.500,00	

2.10.2 Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente ao Valor Residual

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)		Orçamentário
C Crédito Empenhado Liquidado (Passivo Compensado)	R\$2.500,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Reconhecimento de Juros e Encargos - Dívida Contratual Interna (Decréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)		Patrimonial
C Encargos Financeiros a Apropriar (Retificadora de Passivo)	R\$2.500,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante)		Patrimonial
C Juros e Encargos - Dívida Contratual Interna (Mutação Ativa)	R\$2.500,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Despesa com Encargos (Despesa Corrente)		Financeiro
C Encargos Financeiros a Pagar (Passivo Circulante)	R\$2.500,00	

2.10.3 Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente ao Valor Residual

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Encargos Financeiros a Pagar (Passivo Circulante)		Financeiro
C Bancos C/Movimento (Ativo Circulante)	R\$2.500,00	

2.10.4 Opção de Devolução do Bem

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante)		Patrimonial
C Encargos Financeiros a Apropriar (Retificadora de Passivo)	R\$2.500,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Depreciação Acumulada – (Retificadora de Ativo)		Patrimonial
C Bens Arrendados (Ativo Permanente)	R\$3.300,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Arrendamento Mercantil – Devolução do Bem (Decréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)		Patrimonial
C Bens arrendados (Ativo Permanente)	R\$16.700,00	

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

3.1 Ingresso do Recurso e Registro da Obrigação Contratual Correspondente

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Receita Realizada (Ativo Compensado)		Orçamentário
C Receita a Realizar (Ativo Compensado)	R\$5.000,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Bancos C/Movimento (Ativo Circulante)		Financeiro
C Receita de Serviços (Receita Corrente)	R\$5.000,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Op. Créd. - Adiantamento de clientes – (Mutações Passiva)		Patrimonial
C Adiantamentos de Clientes (Passivo Circulante)	R\$5.000,00	

3.2 Desincorporação do Passivo Devido à Prestação do Serviço

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Adiantamentos de Clientes (Passivo Circulante)		Patrimonial
C Adiantamento de clientes – Baixa (Acréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)	R\$5.000,00	

3.3 Devolução do Adiantamento Devido ao Cancelamento da Operação (no mesmo exercício financeiro)

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Receita a realizar (Ativo Compensado)		Orçamentário
C Receita realizada (Ativo Compensado)	R\$5.000,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Restituição de receita (Retificadora de Receita)		Financeiro
C Bancos C/movimento (Ativo Circulante)	R\$5.000,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Adiantamento de Clientes (Passivo Circulante)		Patrimonial
C Adiantamento de Clientes - Cancelamento (Mutação Ativa)	R\$5.000,00	

3.4 Devolução do Adiantamento Devido ao Cancelamento da Operação (em exercício financeiro posterior)

3.4.1 Empenho da Despesa Orçamentária

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Crédito Disponível (Passivo Compensado)		Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)	R\$5.000,00	

3.4.2 Liquidação da Despesa Orçamentária

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)		Orçamentário
C Crédito Empenhado Liquidado (Passivo Compensado)	R\$5.000,00	

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Adiantamento de Clientes (Passivo Circulante)		Patrimonial
C Adiantamento de Clientes - Cancelamento (Mutação Ativa)	R\$5.000,00	

Título da Conta		Valor	Sistema de Contas
D	Despesa com Indenizações e Restituições (Despesa Corrente)		Financeiro
C	Indenizações e Restituições a Pagar (Passivo Circulante)	R\$5.000,00	

3.4.3 Pagamento da Despesa Orçamentária

Título da Conta		Valor	Sistema de Contas
D	Indenizações e Restituições a Pagar (Passivo Circulante)		Financeiro
C	Bancos c/movimento (Ativo Circulante)	R\$5.000,00	

4 ASSUNÇÃO, RECONHECIMENTO E CONFISSÃO DE DÍVIDAS

4.1 Reconhecimento Contábil do Passivo

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Op. Créd. – Assunção, Reconhecimento, Confissões de Dívidas (Decrécimo Patrimonial Extra-orçamentário)	Patrimonial
C	Passivo Patrimonial (Passivo Exigível a Longo Prazo)	

4.2 Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo para Curto Prazo)

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Passivo Patrimonial (Passivo Exigível a Longo Prazo)	Patrimonial
C	Passivo Patrimonial (Passivo Circulante)	

4.3 Prescrição da Dívida

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Passivo Patrimonial (Passivo Circulante)	Patrimonial
C	Prescrição de Dívidas (Acrécimo Patrimonial Extra-orçamentário)	

4.4 Substituição por Obrigação no Sistema Financeiro de Contas Quando do Registro da Despesa Orçamentária

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Passivo Patrimonial (Passivo Circulante)	Patrimonial
C	Desincorporação de Passivos (Mutaçao Ativa)	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa Orçamentária	Financeiro
C	Passivo Financeiro (Passivo Circulante)	

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

5.1 Reconhecimento Contábil do passivo

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Op. Créd. – Fornecedores por Insuficiência de Créditos/Recursos (Decréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)		Patrimonial
C Passivo Patrimonial (Passivo Exigível a Longo Prazo)	R\$5.000,00	

5.2 Registro da Responsabilidade em Apuração

Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D Responsabilidades em Apuração (Ativo Compensado)		Compensação
C Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade (Passivo Compensado)	R\$5.000,00	

6 PARCELAMENTO DE DÍVIDAS

Título da Conta	Sistema de Contas
D Obrigações (Curto Prazo)	Patrimonial
C Obrigações (Longo Prazo)	

Anexo B – Contas Contábeis Usadas Na Instrução De Operações De Crédito

Este anexo apresenta as contas contábeis de variações patrimoniais utilizadas nesta Instrução de Procedimentos Contábeis. No entanto, não se trata de uma relação de todas as contas dos grupos apresentados, os quais contêm outras contas e podem apresentar maiores detalhamentos, dependendo da necessidade gerencial de cada ente.

As contas a seguir poderão ser atualizadas a qualquer momento pela Coordenação-Geral de Contabilidade para adequá-las aos trabalhos desenvolvidos pelo Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, aprovado pela Portaria nº136/2007, da STN, e que atualmente trabalha na elaboração do Plano de Contas Nacional.

Quadro 1 – Contas contábeis relativas às Variações Patrimoniais Diminutivas utilizadas nesta Instrução de Procedimentos Contábeis

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS
Orçamentárias
Mutações Passivas
Desincorporações de Ativos
Incorporações de Passivos
Operações de Crédito
Mobiliárias
Contratuais
Internas
Op. Créd. - Abertura de Crédito

Op. Créd. - Aquisição Financiada de Bens ⁹¹
Op. Créd. - Arrendamento Mercantil Financeiro ⁹¹
Op. Créd. - Adiantamento de Clientes
Extra-Orçamentárias
Decréscimos Patrimoniais
Desincorporações de Ativos
Arrendamento Mercantil - Devolução do Bem
Incorporações de Passivos
Operações de Crédito
Mobiliárias
Contratuais
Internas
Op. Créd. – Assunção, Reconhecimento, Confissões de Dívidas
Op. Créd. – Fornecedores por Insuficiência de Créditos/Recursos
Op. Créd. - Aquisição Financiada de Bens ⁹¹
Op. Créd. - Arrendamento Mercantil Financeiro ⁹¹
Reconhecimento de Juros e Encargos - Dívida Mobiliária Interna
Reconhecimento de Juros e Encargos - Dívida Mobiliária Externa
Reconhecimento de Juros e Encargos - Dívida Contratual Interna
Reconhecimento de Juros e Encargos - Dívida Contratual Externa

Quadro 2 –Contas Contábeis relativas às Variações Patrimoniais Aumentativas utilizadas nesta Instrução de Procedimentos Contábeis

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS
Orçamentárias
Mutações Ativas
Incorporações de Ativos
Aquisições de Bens
Bens Móveis
Bens Móveis de Uso Permanente
Desincorporações de Passivos
Operações de Crédito em Contratos
Juros e Encargos - Dívida Mobiliária Interna
Juros e Encargos - Dívida Mobiliária Externa
Juros e Encargos - Dívida Contratual Interna
Juros e Encargos - Dívida Contratual Externa
Adiantamento de Clientes - Cancelamento

⁹¹ A presente instrução se propõe a fornecer alternativas de registros contábeis que se adéquem às diferentes técnicas orçamentárias adotadas pelos entes federados, desde que tais técnicas estejam claramente embasadas pela legislação em vigor. Na medida em que as técnicas orçamentárias adotadas forem convergindo para uma padronização, as contas contábeis aqui indicadas serão alteradas, de forma a possibilitar um único roteiro contábil a ser seguido por todas as esferas de governo. Vide tópico 3.2 – Recebimento do Bem Adquirido.

Extra-Orçamentárias
Acrécimos Patrimoniais
Incorporações de Ativos
Aquisições de Bens
Bens Móveis
Bens Móveis de Uso Permanente
Desincorporações de Passivos
Adiantamento de clientes – Baixa
Prescrição de Dívidas

4 REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS)

4.1 INTRODUÇÃO

A lei nº 9.717, de 27 de novembro de 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”, a partir do exercício de 2007.

A modalidade de aplicação da despesa “91” foi incluída na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163 de 4 de maio de 2001 pela Portaria Interministerial STN/SOF nº 688 de 14 de outubro de 2005. Sua criação foi motivada pelo contido no parágrafo 2º do artigo 8º da Lei nº 11.178, de 20 de setembro de 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, de 17 de março de 1964.

Como contrapartida das despesas identificadas pela modalidade de aplicação “91”, deverá ser feito o lançamento, pelo recebedor, em contas de receitas intra-orçamentárias 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.

4.2 CONTABILIZAÇÃO

4.2.1 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 disponível, com posterior execução orçamentária das despesas intra-orçamentárias.

Reconhecimento de Despesa sem Suporte Orçamentário

Código da Conta	Título da Conta
D 3.6.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Tributárias e Contributivas
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (P)

Empenho do passivo sem suporte orçamentário

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito orçamentário disponível
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (P)
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado liquidado

Pagamento

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (F)
C 1.1.1.x.x.xx.xx	Disponível (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado liquidado
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
------------------------	------------------------

D 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos - comprometida
C 8.2.2.x.x.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 intra-orçamentárias.

Arrecadação de Contribuição Previdenciária

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.x.x.xx.xx	Disponível (F)
C 4.2.x.x.x.xx.xx	Varição patrimonial Aumentativa – Contribuições

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.x.x.xx.xx	Receita orçamentária a realizar
C 6.2.1.x.x.xx.xx	Receita orçamentária realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade de recursos
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

4.2.2 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 intra-orçamentárias.

Reconhecimento de Despesa sem Suporte Orçamentário

Código da Conta	Título da Conta
D 3.1.x.x.x.xx.xx	Varição Patrimonial Diminutiva – Pessoal e Encargos
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (P) – Consignações

Empenho do passivo sem suporte orçamentário

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito orçamentário disponível
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (P)
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado liquidado

- Posteriormente, será registrada a baixa do valor retido no passivo em contrapartida com a saída de dinheiro.

Pagamento

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (F)
C 1.1.1.x.x.xx.xx	Disponível (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado liquidado
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – utilizada

- No RPPS, haverá o registro do ingresso do dinheiro, debitando-se o disponível 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.x.x.xx.xx	Disponível (F)
C 4.2.x.x.x.xx.xx	Variação patrimonial Aumentativa – Contribuições

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.x.x.xx.xx	Receita orçamentária a realizar
C 6.2.1.x.x.xx.xx	Receita orçamentária realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade de recursos
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

4.2.3 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 de Despesa sem Suporte Orçamentário

Código da Conta	Título da Conta
D 3.3.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Contribuições Patronais Juros, Multas e Atualizações
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (P)

Empenho do passivo sem suporte orçamentário

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito orçamentário disponível
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (P)
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos - comprometida

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado liquidado

- 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 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (F)
C 1.1.1.x.x.x.xx.xx	Disponível (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos - comprometida
C 8.2.2.x.x.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.x.x.xx.xx	Disponível (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.x.x.xx.xx	Receita orçamentária a realizar
C 6.2.1.x.x.xx.xx	Receita orçamentária realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade de recursos
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

- Para recebimento do parcelamento de débitos:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.x.x.xx.xx	Disponível (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.x.x.xx.xx	Receita orçamentária a realizar
C 6.2.1.x.x.xx.xx	Receita orçamentária realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade de recursos
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

4.2.4 REPASSES PREVIDENCIÁRIOS

Refere-se ao registro de valores para:

- cobertura ou amortização de déficit atuarial previdenciário;
- cobertura de insuficiências financeiras de responsabilidade do Tesouro (benefícios de responsabilidade do ente público);
- cobertura de insuficiência financeira do plano de benefícios instituído pelo RPPS;
- para formação de reserva; e
- outros aportes de recursos realizados pelo ente público na condição de responsável pelo equilíbrio financeiro atuarial do regime próprio.

Os recursos repassados a título de cobertura ou amortização de déficit atuarial previdenciário representam aportes necessários ao equilíbrio financeiro e atuarial do regime, ou seja, são recursos não definidos como contribuições normais ou suplementares decorrentes de alíquotas definidas em lei.

Os repasses de recursos para cobertura de insuficiências financeiras de responsabilidade do Tesouro representam pagamentos de aposentadorias, pensões e outros benefícios previdenciários de responsabilidade do ente, porém pagos pela Unidade Gestora do 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.

Para formação de reserva, o regime próprio de previdência poderá receber transferências de recursos do caixa do ente federativo para futuros pagamentos de benefícios de previdenciários.

Outros aportes são repasses espontâneos de recursos com outras finalidades, como exemplo, recursos para manutenção dos gastos administrativos do RPPS, não computados no limite da Taxa de Administração.

No ente, haverá o registro da saída do dinheiro, debitando-se a conta de transferências intragovernamentais e creditando-se a disponibilidade:

Código da Conta	Título da Conta
D 3.5.x.x.x.xx.xx	Transferências Intragovernamentais
C 1.1.1.x.x.xx.xx	Disponível (F)

Código da Conta	Título da Conta
------------------------	------------------------

D 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida - 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.x.x.xx.xx	Disponível (F)
C 4.5.x.x.x.xx.xx	Transferências Intragovernamentais

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade de recursos
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

4.2.5 PAGAMENTO DE BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS

Consiste no pagamento efetuado pelo RPPS aos segurados ou aos seus dependentes.

- Reconhecimento da Variação Patrimonial Diminutiva de benefícios e posterior execução orçamentária da despesa de pessoal e encargos:

Reconhecimento de Despesa sem Suporte Orçamentário

Código da Conta	Título da Conta
D 3.2.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Benefícios Sociais
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (P) – Benefícios a Pagar

Empenho do passivo sem suporte orçamentário na natureza de despesa “Pessoal e Encargos”

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito orçamentário disponível
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
------------------------	------------------------

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (P)
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (F)

Código da Conta	Título da Conta
------------------------	------------------------

D 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta
------------------------	------------------------

D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado liquidado

- Pelo Pagamento da Aposentadoria e Reforma:

Pagamento

Código da Conta	Título da Conta
------------------------	------------------------

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (F)
C 1.1.1.x.x.xx.xx	Disponível (F)

Código da Conta	Título da Conta
------------------------	------------------------

D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado liquidado
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
------------------------	------------------------

D 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – utilizada

4.2.6 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 de forma orçamentária 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.

1. Contabilização no RPPS

Momento do reconhecimento do direito e da obrigação

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos em circulação (P)	10.000,00
D 3.9.x.x.x.xx.xx	Variação Passiva Diminutiva – outras VPD	5.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em Circulação (P)	15.000,00

Encontro de contas com o registro da obrigação e do direito

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (P)	10.000,00
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos em Circulação (P)	10.000,00

Registro do pagamento pelo valor líquido

Empenho do passivo sem suporte orçamentário

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito orçamentário disponível	5.000,00
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado a liquidar	5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado a liquidar	5.000,00
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado em liquidação	5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
------------------------	------------------------	--------------------

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (P)	5.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (F)	5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	5.000,00
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida	5.000,00

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado em liquidação	5.000,00
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado liquidado	5.000,00

Pagamento

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (F)	5.000,00
C 1.1.1.x.x.xx.xx	Disponível (F)	5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado liquidado	5.000,00
C 6.2.2.x.x.xx.xx	Crédito empenhado pago	5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida	5.000,00
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos - utilizada	5.000,00

2. Contabilização no INSS

Momento do reconhecimento do direito e da obrigação

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos em circulação (P)	15.000,00
C 4.9.x.x.x.xx.xx	Variação Passiva Aumentativa – outras VPA	5.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em Circulação (P)	10.000,00

Encontro de contas com o registro da obrigação e do direito

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações em circulação (P)	10.000,00
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos em Circulação (P)	10.000,00

Registro do recebimento pelo valor líquido

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.x.x.xx.xx	Disponível (F)	5.000,00
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos em Circulação (P)	5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.x.x.xx.xx	Receita orçamentária a realizar	5.000,00
C 6.2.1.x.x.xx.xx	Receita orçamentária realizada	5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade de recursos	5.000,00
C 8.2.2.x.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	5.000,00

4.2.7 EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO

No Regime de Previdência Próprio do Servidor, 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 no artigo 8º da Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001, utilizando ações e detalhamentos específicos do RPPS, combinadas com a natureza de despesa “7.7.99.99.99”, distinguindo-as das Reservas de Contingências constantes no inciso III, do artigo 5º da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 101, de

04 de maio de 2000, que também utilizará ações e detalhamentos específicos, combinados com a natureza de despesas “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.

4.2.8 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.

Anexo A - Lançamentos Contábeis do RPPS no atual Plano de Contas da União:

Este anexo contém os lançamentos referentes a RPPS segundo o Plano de Contas da União, para consulta quanto à forma que os registros são efetuados atualmente. Esses registros serão utilizados até que a União adote o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL

No momento do pagamento dessa contribuição ao RPPS, os registros no ente e no Instituto de Previdência serão realizados da seguinte forma:

- No ente, haverá o registro da saída do dinheiro, debitando-se Contribuições Patronais (conta de despesa – intra-orçamentária) e creditando-se o disponível.

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa Corrente Intra-Orçamentária – Contribuição Patronal	Financeiro
C	Banco Conta Movimento	

- No RPPS, haverá o registro do ingresso do dinheiro, debitando-se o disponível e creditando-se a natureza de receita de Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio (conta de receita – intra-orçamentária).

Título da Conta	Sistema de Contas
D Banco Conta Movimento	Financeiro
C Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio - Receita Corrente Intra-Orçamentária	

RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO AO RPPS

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

Título da Conta	Sistema de Contas
D Despesas Correntes Intra-Orçamentárias – Obrigações Patronais – Juros, Multas e Atualizações	Financeiro
C Passivo Circulante – Contribuições Patronais do Exercício	

- No encerramento do exercício de X1:

Título da Conta	Sistema de Contas
D Passivo Circulante Contribuições Patronais do Exercício Financeiro	Financeiro
C Passivo Circulante Contribuições Patronais do Exercício Anterior	

- No exercício de X2, para novas apropriações de juros, multas e atualização monetária até o pagamento do Resto a Pagar:

Título da Conta	Sistema de Contas
D Despesas Correntes Intra-Orçamentárias – Obrigações Patronais – Juros, Multas e Atualizações	Financeiro
C Passivo Circulante – Contribuições Patronais do Exercício Anterior Sistema Financeiro	

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

Título da Conta	Sistema de Contas
D Passivo Circulante – Contribuições Pat. do Exercício Anterior	Financeiro
C Banco Conta Movimento	

- 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:

Título da Conta	Sistema de Contas
D Variação Passiva Extra-Orçamentária	Patrimonial
C Reconhecimento de Débitos Previdenciários – Passivo Circulante	

Para seu pagamento, deve haver a execução orçamentária da despesa e baixa do passivo patrimonial no ente:

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa Corrente Intra-Orçamentária – Obrig. Patronais	Financeiro
C	Passivo Circ. Cont. Patronais do Ex. Anterior	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Passivo Circ. Cont. Patronais do Ex. Anterior	Financeiro
C	Ativo Circulante	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Reconhecimento de Débitos Previdenciários – Passivo Circulante	Patrimonial
C	Varição Ativa Orçamentária	

No RPPS, haverá o registro do ingresso dos recursos, debitando-se o disponível e creditando-se a natureza da receita de contribuições previdenciárias do RPPS (conta de receita intra-orçamentária).

- Para recebimento do principal e dos acréscimos legais das contribuições em atraso relativas aos Restos a Pagar:

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Banco Conta Movimento	Financeiro
C	Multa e Juros de Mora das Contribuições para o RPPS – Receita Intra-Orçamentária	
C	Contribuições Previdenciárias do RPPS – Receita Corrente Intra-Orçamentária	

- Para recebimento do parcelamento de débitos:

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Banco Conta Movimento	Financeiro
C	Contribuição Previdenciária em Regime de Parcelamento de Débitos - Receita Corrente Intra- Orçamentária	

CONTRIBUIÇÃO DO SERVIDOR

Refere-se às retenções provenientes do pagamento dos salários dos servidores, regidos pelo estatuto, a título de seguridade social.

- No ente, será registrada a retenção da contribuição do servidor no passivo em contrapartida com o registro da despesa de pessoal, relativo à folha de pagamento.

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesas de Pessoal	Financeiro
C	Consignações – Passivo Circulante	

- Posteriormente, será registrada a baixa do valor retido no passivo em contrapartida com a saída de dinheiro.

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Consignações – Passivo Circulante	Financeiro
C	Banco Conta Movimento	

- No RPPS, haverá o registro do ingresso do dinheiro, debitando-se o disponível e creditando-se a natureza de receita de Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio.

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Banco Conta Movimento	Financeiro
C	Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio	

REPASSES PREVIDENCIÁRIOS

- No ente, haverá o registro da saída do dinheiro, debitando-se a conta de repasses previdenciários concedidos e creditando-se a disponibilidade:

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Repasses Previdenciários Concedidos	Financeiro
C	Banco Conta Movimento	

- No RPPS, haverá o registro do ingresso do dinheiro, debitando-se o disponível e creditando-se a respectiva conta de repasses previdenciários recebidos.

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Banco Conta Movimento	Financeiro
C	Repasses Financeiros para Cobertura de Déficit Financeiro Atuarial	

ou

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Banco Conta Movimento	Financeiro
C	Repasses Financeiros para Pagamento de Financeiro Responsabilidade da Fonte Tesouro	

ou

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Banco Conta Movimento	Financeiro
C	Repasse Financeiros para Cobertura de Insuficiência Financeira do Plano	

ou

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Banco Conta Movimento	Financeiro
C	Outros Aportes ao RPPS	

PAGAMENTO DOS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS

- Pela liquidação da despesa com benefícios:

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa Corrente – Aposentadorias/Reformas	Financeiro
C	Benefícios a Pagar – Passivo Circulante	

- Pelo Pagamento da Aposentadoria e Reforma:

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Benefícios a Pagar – Passivo Circulante	Financeiro
C	Banco Conta Movimento	

COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

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

Título da Conta		Valor	Sistema de Contas
D	Ativo Circulante	R\$ 10.000,00	Patrimonial
C	Variação Ativa Extra-Orçamentária		
	Incorporação de Ativo		

Momento do reconhecimento da obrigação

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Varição Passiva Extra-Orçamentária		Patrimonial
	Incorporação de Passivo		
C	Passivo Circulante	R\$ 15.000,00	

Encontro de contas com o registro da Receita e Despesa Orçamentária

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Varição Passiva Extra-Orçamentária		Patrimonial
	Desincorporação de Ativo		
C	Ativo Circulante	R\$ 10.000,00	

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Passivo Circulante		Patrimonial
C	Varição Ativa Orçamentária - Desincorporação de Passivo	R\$ 15.000,00	

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Despesa Corrente		Financeiro
C	Receita Corrente	R\$ 10.000,00	

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Despesa Corrente		Financeiro
C	Passivo Circulante	R\$ 5.000,00	

Registro do pagamento pelo valor líquido

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Passivo Circulante		Financeiro
C	Bancos Conta Movimento	R\$ 5.000,00	

Contabilização no INSS

Registro do reconhecimento do direito

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Ativo Circulante		Patrimonial
C	Varição Ativa Extra-Orçamentária - Incorporação de Ativo	R\$ 15.000,00	

Registro do reconhecimento da obrigação

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Variação Passiva Extra-Orçamentária- Incorporação de Passivo		Patrimonial
C	Passivo Circulante	R\$ 10.000,00	

Encontro de contas com o registro da Receita e Despesa Orçamentária

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Variação Passiva Orçamentária		Patrimonial
C	Ativo Circulante	R\$ 15.000,00	

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Passivo Circulante		Patrimonial
C	Variação Ativa Orçamentária Desincorporação de Passivo	R\$ 10.000,00	

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Despesa Corrente		Financeiro
C	Receita Corrente	R\$ 10.000,00	

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Ativo Circulante		Patrimonial
C	Variação Ativa Orçamentária - Incorporação de Ativo	R\$ 5.000,00	

Registro do recebimento pelo valor líquido

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Variação Passiva Orçamentária Desincorporação de Ativo		Patrimonial
C	Ativo Circulante	R\$ 5.000,00	

	Título da Conta	Valor	Sistema de Contas
D	Bancos Conta Movimento		Financeiro
C	Receita Corrente	R\$ 5.000,00	

5 DÍVIDA ATIVA

5.1 INTRODUÇÃO

Este capítulo tem por objetivo instituir regras e procedimentos contábeis com vistas à harmonização dos registros referentes à Dívida Ativa, em função 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 aprazadas. 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, a partir da tradição patrimonialista, 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 uma **provisão para ajuste 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.

5.1.1 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 modificativo⁹² 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.⁹³

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 extra-orçamentária. 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 receber seja uma expressão correta dos recebimentos futuros. No caso da Dívida Ativa, constituir-se-

⁹² 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.

⁹³ 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.

á um ajuste com o propósito de demonstrar o valor recuperável do ativo. A conta redutora dos créditos de Dívida Ativa é denominada **Provisão para Ajuste a valor Recuperável**.

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.

5.1.2 BASE LEGAL

A Dívida Ativa é uma espécie de crédito público, cuja matéria é definida desde a Lei 4320/64, 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 artigo 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, 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.(Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).

§ 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, de 20.12.1979).

§ 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, de 20.12.1979).

§ 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, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3º do Decreto-lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.(Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).

§ 5º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).”

A Lei 4320/64 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 da norma acima, 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 supramencionada, 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 função de dupla instrumentalidade: cumprir a finalidade contábil expressa na Lei nº 4.320, de 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 6830, de 22 de setembro de 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 – PGFN. 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.

5.1.3 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 6.830, de 22 de setembro de 1980, em seu artigo 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, em seu artigo 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, de 10 de fevereiro de 1993, em seu 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, de 2 de julho de 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. Excetuam-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)⁹⁴, 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 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, 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 Tribunal de Contas da União. Não obstante as decisões do TCU contendo 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 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

⁹⁴ 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.

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 as 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.

5.1.4 PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ E INSCRIÇÃO DE DÍVIDA ATIVA

A Lei de Execução Fiscal⁹⁵ - LEF, no § 3º do artigo 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 Lei de Execução Fiscal, define a inscrição nos termos do artigo 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.

§ 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 é relativa, pois 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 4.320/1964, é legal e de ocorrência natural, cabendo, portanto, o registro contábil oportuno. Já o pagamento de custas e emolumentos foi dispensado para os atos judiciais da Fazenda Pública, de acordo com o artigo 39 da LEF.

⁹⁵ Lei 6.830/1980

Para melhor compreensão dos aspectos formais da inscrição em Dívida Ativa, remetemos o leitor ao Anexo B deste Manual.

5.1.5 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 5.869/73- Código de Processo Civil, e o Capítulo V – Título III da Lei nº 10.406/02 - 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’s.

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, de 25 de Outubro de 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.

5.1.6 NORMAS DE CONTABILIDADE APLICÁVEIS AO REGISTRO DA DÍVIDA ATIVA

As Normas Internacionais de Contabilidade – NIC têm como foco principal o resultado, com base na tradição patrimonialista. Com a visão gerencial do setor público voltada para resultado, este passa a absorver os conceitos patrimonialistas, sendo alcançado também pelas Normas Internacionais de Contabilidade – NIC.

Essa nova visão gerencial levou a Federação Internacional de Contadores – IFAC a criar o comitê do setor público para editar as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – NICSP, tomando por base as Normas Internacionais de Contabilidade – NIC, porém observando as particularidades do setor público.

Na ótica contábil, todos os valores inscritos em Dívida Ativa são créditos vencidos a favor da Fazenda Pública. Nessa condição, a Dívida Ativa encontra abrigo nas Normas Internacionais de Contabilidade e nos Princípios Fundamentais de Contabilidade como integrante do Ativo do Ente Público. No Brasil, por força do texto legal, ainda atende a requisitos jurídicos de legalidade e transparência.

Assim sendo, são pertinentes as orientações contidas nas Normas Internacionais de Contabilidade 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 1 (NICSP 1), no parágrafo 79, adota o conceito de ativos correntes (ou de curto prazo), abrigando recebíveis do Ente Público, e institui o critério de curto e longo prazo em função da expectativa de realização ou recebimento do ativo, também para o setor público.

O recebimento futuro incerto de um ativo é abordado na Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público 15 (NICSP 15), quando discorre sobre ativos financeiros, citando-os no parágrafo 9º como direitos contratuais a receber. O parágrafo 48 prevê a necessidade de discussão e divulgação da política de controle de risco associado a ativos financeiros, incluindo valores recebíveis de forma genérica, conforme o parágrafo 13. Esse risco de crédito é entendido como sendo o risco de não recebimento de um crédito, causando uma perda financeira à entidade que o tenha registrado em seu Ativo.

As Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - NICSP tratam de ajustes para Ativos de recebimento incerto através da NICSP 21, em relação a ativos não geradores de caixa e da NICSP 26 para ativos geradores de caixa. Porém, ainda não existe uma norma aplicável ao setor público específica para ajuste de ativos financeiros a valor recuperável.

No âmbito das NIC, editadas pelo IASB, existe norma específica para o tratamento de Ativos Financeiros, a NIC 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. Nessa norma constam procedimentos destinados a verificação do valor recuperável de um ativo financeiro, como é o caso de contas a receber, categoria na qual enquadram-se os créditos da Dívida Ativa.

A Dívida Ativa é o direito de qualquer 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 para tanto. Entretanto, os valores podem conter um percentual de perda intrínseco, que deve ser determinado e deduzido do valor registrado, utilizando parâmetros indicados nos Princípios Fundamentais de Contabilidade e ainda nas Normas Internacionais de Contabilidade.

As normas públicas brasileiras de contabilidade, assim como a literatura acadêmica disponível, não trata do tema Dívida Ativa em suas particularidades. No entanto, o assunto está sujeito à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecidos pela Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, complementada pelo Apêndice I, aprovado pela Resolução CFC nº 774/1995 e pelo Apêndice II, aprovado pela Resolução CFC nº 1.111/2007.

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.

Portanto, os créditos a favor do Ente Público devem ser reconhecidos no exercício a que pertencem, como uma geração de ativo com a correspondente contrapartida de resultado. O crédito inadimplente que será inscrito em Dívida Ativa é derivado de um crédito anterior que, pelo transcurso do prazo esperado de recebimento, ficou em atraso. A inscrição em Dívida Ativa configura uma transferência de responsabilidade de cobrança de ativos dentro do mesmo Ente Público, entre o órgão ou unidade de origem do crédito e o órgão ou unidade competente para inscrição. A Dívida Ativa é um estágio do crédito a receber de valores já imbuídos de incerteza de recebimento, que já deve ter seus reflexos como variação patrimonial reconhecidos na dedutibilidade dos créditos a receber.

O Princípio da Oportunidade determina o registro das variações patrimoniais, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência, enfatizando ainda o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade.

O Princípio da Prudência institui a adoção da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, com o menor valor para os componentes do Ativo, com ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvam incertezas de grau variável.

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. Esse procedimento converge as Normas nacionais às Normas Internacionais.

5.2 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.

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 condensado, de modo a facilitar o registro. Este procedimento deve ser utilizado quando em virtude da dificuldade de integração entre as diversas unidades participantes do processo.

5.2.1 PROCEDIMENTO DE REGISTRO INDIVIDUALIZADO

5.2.1.1 Origem do Crédito Inscrito em Dívida Ativa

Nos termos da Lei 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 6.830/1980, em seu artigo 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 conseqüente 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 artigo 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

Título da Conta

D	Créditos a Receber
C	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.

5.2.1.2 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, ainda no âmbito do órgão responsável pelo crédito, como Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa.

Essa rubrica contábil 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:

Registro do crédito a ser encaminhado para Inscrição em Dívida Ativa (em contas de controle):

Título da Conta	
D	Créditos da Dívida Ativa
C	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.

5.2.1.3 *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)

Título da Conta	
D	Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa
C	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)

Título da Conta	
D	Créditos da Dívida Ativa
C	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)

Título da Conta	
D	Variação Patrimonial Diminutiva
C	Créditos a Receber

No órgão ou unidade competente para apuração da certeza e liquidez e inscrição em Dívida Ativa

- Em contas patrimoniais

Título da Conta	
D	Créditos Inscritos em Dívida Ativa
C	Variação Patrimonial Aumentativa

- Em contas de controle

Título da Conta	
D	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa
C	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

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:

Título da Conta		Valor
D	Créditos a Receber	100,00
C	Variação Patrimonial Aumentativa	

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:

Título da Conta		Valor
------------------------	--	--------------

D	Créditos da Dívida Ativa	
C	Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa	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):

a) *No órgão ou unidade originária do crédito (em contas patrimoniais):*

	Título da Conta	Valor
D	Créditos a Receber	
C	Variação Patrimonial Aumentativa – Multa	20,00

	Título da Conta	Valor
D	Créditos a Receber	
C	Variação Patrimonial Aumentativa – Atualização SELIC	30,00

	Título da Conta	Valor
D	Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa	
C	Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa	150,00

b) *No órgão ou unidade competente para inscrição (em contas de controle):*

	Título da Conta	Valor
D	Créditos da Dívida Ativa	
C	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa	150,00

4º Lançamento (por ocasião da inscrição em Dívida Ativa):

a) *No órgão ou entidade originária do crédito (em contas patrimoniais):*

	Título da Conta	Valor
D	Variação Patrimonial Diminutiva	
C	Créditos a Receber	150,00

b) *No órgão ou unidade competente para inscrição:*

- *Em contas patrimoniais:*

	Título da Conta	Valor
D	Crédito Inscrito em Dívida Ativa	
C	Variação Patrimonial Aumentativa	150,00

- Em contas de controle:

	Título da Conta	Valor
D	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa	150,00
C	Créditos Inscritos em Dívida Ativa	

No caso de rejeição de créditos a serem inscritos em Dívida Ativa, deverão ser observados os seguintes registros contábeis:

a) No órgão de origem do crédito (em contas de controle):

	Título da Conta	Valor
D	Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa	150,00
C	Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa	

b) No órgão competente para inscrição (em contas de controle):

	Título da Conta	Valor
D	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa	150,00
C	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos	

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.

5.2.1.4 Fluxo-Resumo da Contabilização

FASE DE CONTABILIZAÇÃO	DE	ÓRGÃO ORIGINÁRIO DO CRÉDITO	DO	ÓRGÃO COMPETENTE PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA
Reconhecimento do Ativo	do	D – Ativo / Créditos a Receber C – Variação Aumentativa / Créditos a Receber		Não há lançamentos.

Inadimplemento	D – Controles Devedores / Créditos da Dívida Ativa C – Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Conta de Controle)	Não há lançamentos.
Encaminhamento	D – Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Conta de Controle) C – Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Conta de Controle)	D – Créditos da Dívida Ativa (Conta de Controle) C –Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Conta de Controle)
Inscrição	D – Variação Diminutiva / Créditos Inscritos em Dívida Ativa C – Ativo /Créditos a Receber	D – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa C – Variação Aumentativa / Créditos Inscritos em Dívida Ativa D – Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Conta de Controle) C - Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Conta de Controle)
Rejeição da Inscrição	D – Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Conta de Controle) C – Créditos da Dívida Ativa (Conta de Controle)	D – Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Conta de Controle) C –Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos (Conta de Controle)

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.

5.2.2 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”

Título da Conta

D	Créditos Inscritos em Dívida Ativa
C	Variação Patrimonial Aumentativa

No órgão ou unidade originário do crédito, efetua-se a baixa do crédito a receber

Título da Conta

D	Variação Patrimonial Diminutiva
C	Créditos a Receber

Neste procedimento não é feito o acompanhamento dos créditos rejeitados, os quais estarão sujeitos apenas a controles extra-contábeis, 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.

5.3 DÍVIDA ATIVA DE CURTO PRAZO

Em observância aos dispositivos legais pertinentes, os créditos classificáveis em Dívida Ativa devem ser inicialmente registrados no Ativo de 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.

Por outro lado, 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 curto prazo 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 de curto prazo 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 recebimento renegociadas e já firmadas da seguinte forma:

Exercício x4:	R\$ 305,00
Exercício x5:	R\$ 274,00
Exercício x6:	R\$ 106,00

Total	<u>R\$ 685,00</u>
-------	-------------------

Total vencível até o final do exercício seguinte:

Exercício x4:	R\$ 305,00
Exercício x5:	R\$ 274,00

Total:	<u>R\$ 579,00</u>
--------	-------------------

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 final do exercício seguinte. Ao longo prazo, caberia o montante de R\$ 421,00, correspondente à diferença entre o total inscrito (R\$ 1.000,00) e o valor determinado para o curto prazo.

Alternativamente, para os órgãos ou entidades que não possuam condições de efetuar o procedimento descrito anteriormente, o montante a ser lançado em curto prazo pode ser determinado pelo fluxo histórico de recebimentos, e expresso pelo dobro da média anual de recebimentos efetivos dos últimos três exercícios. O longo prazo 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

Total:	<u>R\$ 537,00</u>
--------	-------------------

Média anual: R\$ 537,00 divididos por 3 anos = R\$ 179,00

Dobro da média: R\$ 179,00 x 2 = R\$ 358,00

Desta forma, para o registro da Dívida Ativa do Exercício x4, o órgão ou entidade competente para inscrição vai registrar no curto prazo o montante de R\$ 358,00, correspondentes ao dobro da média anual dos últimos três exercícios, e no longo prazo o restante, no valor de R\$ 642,00.

5.4 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:

Título da Conta

D	Créditos Inscritos em Dívida Ativa
C	Variação Patrimonial Aumentativa – Atualização

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.

5.5 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, cajo 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 artigo 14º 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:*

Título da Conta

D	Disponibilidades
C	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

*b) Contabilização da baixa por Recebimento de Juros, Multas e Outros Encargos:**a. No órgão competente para inscrição:***Título da Conta**

D	Disponibilidades
C	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

*c) Contabilização da baixa por Abatimentos e Anistias**a. No órgão competente para inscrição:***Título da Conta**

D	Varição Patrimonial Diminutiva – Baixa de Dívida Ativa por abatimento
C	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

Título da Conta

D	Varição Patrimonial Diminutiva – Baixa de Juros de Dívida Ativa por abatimento
C	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

*d) Contabilização de Cancelamentos:**a. No órgão competente para inscrição:***Título da Conta**

D	Varição Patrimonial Diminutiva – Baixa de Dívida Ativa por cancelamento
C	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

Título da Conta

D	Varição Patrimonial Diminutiva – Baixa de Juros Dívida Ativa por cancelamento (ou multas, ou outros encargos)
C	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

5.6 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.

5.7 DESPESAS RELACIONADAS À DÍVIDA ATIVA

As despesas a que a Fazenda Pública seja obrigada em decorrência de condenações judiciais⁹⁶ 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.

5.8 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.

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:

Título da Conta

D	Bem ou direito
C	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

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 extra-orçamentário), o recebimento da Dívida Ativa em bens não poderá acarretar prejuízos na distribuição das receitas correspondentes.

5.9 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.

⁹⁶ Lei 6.830/1980, artigo 39, § único

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.

5.10 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 “Ajuste de Exercícios Anteriores”:

No caso de aumento da Dívida Ativa:

Título da Conta

D	Créditos Inscritos em Dívida Ativa
C	Ajustes de Exercícios Anteriores

No caso de diminuição da Dívida Ativa:

Título da Conta

D	Ajustes de Exercícios Anteriores
C	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

5.11 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.

5.12 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, de 4 de maio de 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 no Sistema de Compensação 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):

Título da Conta

D	Créditos da Dívida Ativa
C	Créditos da 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:*

Título da Conta

D	Disponibilidades
C	Antecipação de Receita de Dívida Ativa

- *Em contas de controles orçamentários:*

Título da Conta

D	Receita a Realizar – Dívida Ativa
C	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:*

Título da Conta	
D	Créditos da Dívida Ativa em Cobrança Terceirizada
C	Créditos da Dívida Ativa

- *Em contas patrimoniais:*

Título da Conta	
D	Antecipação de Receita de Dívida Ativa
C	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

- *Em contas de controles orçamentários:*

Título da Conta	
D	Receita a Realizar – Dívida Ativa
C	Receita Realizada – Dívida Ativa

Baixa por recebimento (após a amortização)

- *Em contas patrimoniais:*

Título da Conta	
D	Disponibilidades
C	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

- *Em contas de controle:*

Título da Conta	
D	Créditos da Dívida Ativa em Cobrança Terceirizada
C	Créditos da Dívida Ativa

- *Em contas de controles orçamentários:*

Título da Conta	
D	Receita a Realizar – Dívida Ativa
C	Receita Realizada – Dívida Ativa

5.13 AJUSTE DA DÍVIDA ATIVA A VALOR RECUPERÁVEL

5.13.1 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 realizável. 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.

A provisão é instituída 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.

O uso do termo “provisão” segue o posicionamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, que se utilizou o termo em seu Pronunciamento Técnico nº 01, relativo a “Redução ao valor recuperável de ativos”, justificando-o da seguinte forma: “Quanto à terminologia, o IASB utiliza a palavra Provisão de fato apenas para certos Passivos, e não para Ativos, mas não impede essa utilização por parte de países que estejam acostumados a esse uso adicional. Além do mais, não há em português duas palavras para o sentido da provisão, como há em inglês, uma para uso no Ativo e outra no Passivo.” (Relatório da 2ª Audiência Pública sobre Pronunciamento Técnico CPC 01, item 7, alínea d). Assim sendo, o uso do termo ocorre em função de sua ampla utilização no Brasil.

Quanto à técnica de utilização de conta retificadora do ativo, o mesmo comitê apresenta a presente argumentação: “O IASB realmente não entra em detalhes em como efetuar o registro: baixa direta ou mediante conta redutora. Assim, o CPC preferiu utilizar a conta redutora, não só pela possibilidade de sua reversão (exceto no caso do *goodwill*), mas também por **considerar mais transparente essa forma**. Todavia, o CPC lembra que a boa técnica contábil determina a baixa dessa provisão da conta retificada quando a perda for considerada definitiva (como se faz, por exemplo, com os créditos de liquidação duvidosa).” (Relatório da 2ª Audiência Pública sobre Pronunciamento Técnico CPC 01, item 7, alínea o). Assim sendo, o uso do da conta retificadora baseia-se no fato deste procedimento ser mais transparente, permitindo ao usuário da informação obter de imediato o valor total dos créditos inscritos, bem como do valor considerado recuperável.

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.

5.13.2 NORMAS GERAIS PARA A CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO

A constituição da provisão para o recebimento de créditos inscritos em Dívida Ativa atende ao disposto na NBCT 4, aprovada pela Resolução CFC 732/1992 e ao Princípio da Prudência, estabelecido pela Resolução CFC nº 750/1993, 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 da provisão redutora da Dívida Ativa vai ao encontro dos princípios divulgados pela Federação Internacional de Contadores - IFAC, responsável pela emissão das NICSP, e pelo 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 4.320/64, predominantemente à execução orçamentária e financeira, com ênfase nas operações de arrecadação e pagamento da Administração Pública. Assim, o estabelecimento da provisão para ajuste a valor recuperável 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.

5.13.3 RESPONSABILIDADE PELO CÁLCULO E REGISTRO CONTÁBIL DO AJUSTE

A provisão 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 da provisão para 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 da provisão. Deve ser observada a existência de créditos cujos custos de cobrança excedam os valores recuperáveis, sendo os mesmos alocados como valores formadores do cálculo da provisão.

Para definição final de quais valores devem constituir a estimativa da provisão para ajuste a valor recuperável, ou mesmo para definição da não constituição de provisão, 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, da provisão.

5.13.4 FORMA DE MENSURAÇÃO DA PROVISÃO

A constituição do ajuste para redução a valor recuperável 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 uma provisão.

Logo, devem ser levados em consideração diversos aspectos para uma correta mensuração da provisão, de modo a não superestimar e nem subavaliar o Patrimônio Real do Ente Público.

A mensuração da provisão 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.

5.13.4.1 Metodologia baseada na avaliação de estoque para cálculo da provisão

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 através 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 DIVIDA 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 10.684/03	4.687.842.649,48	29.890	PARCELAMENTO
772	Parcelamento Lei 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	83.215.248,55	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	93.423.107,82	591	JUDICIAL
635	Revogação da prisão deposit.infiel	291.093,37	17	JUDICIAL
640	Hasta Pública / Designada	1.806.616.242,29	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 6830/80	2.225.074.635,46	47.826	JUDICIAL
616	Créd. Inscrito sem Condiç. 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 provisionado 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 XI

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 determinado 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 acima, efetua-se o lançamento contábil da provisão:

	Título da Conta	Valor
D	Variação Patrimonial Diminutiva – Constituição de Provisão	
C	Provisão para ajuste da Dívida Ativa a valor recuperável	41.580,00

Desta forma teremos a seguinte apresentação no Balanço Patrimonial:

Dívida Ativa	74.420,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	116.000,00
(-) Provisão para perdas da Dívida Ativa	(41.580,00)

5.13.4.2 Atualização da Conta de Provisão para Ajuste a Valor Recuperável

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 de provisão. 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 da provisão, deve ser observado se o valor calculado para a provisão é maior ou menor do que o valor registrado nessa conta ao término do exercício. Se o novo valor obtido para a provisão for maior do que o registrado anteriormente, o valor que falta na conta Provisão 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 Provisão para a conta de Variação 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 da provisão, sendo necessário efetuar a complementação do valor.

Valor provisionado anteriormente:	41.580,00
Novo valor a ser provisionado	43.120,00
Complementação	1.540,00

O lançamento contábil é o que se segue:

Título da Conta	Valor
D Variação Patrimonial Diminutiva – Constituição de Provisão	
C Provisão para ajuste da Dívida Ativa a Valor Recuperável	1.540,00

No Balanço Patrimonial de X2, teremos:

Dívida Ativa	76.580,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	119.700,00
(-) Provisão para perdas da 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 da provisão para ajuste a valor recuperável.

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 da nova provisão é menor que o registrado, devemos proceder à reversão do excesso:

Valor provisionado anteriormente:	43.120,00
Novo valor a ser provisionado	37.245,00
Redução	(5.875,00)

Título da Conta	Valor
D Provisão para ajuste da Dívida Ativa a valor recuperável	
C Provisão para ajuste da Dívida Ativa a valor recuperável	5.875,00
Variação Patrimonial Aumentativa – Reversão de Provisão	

No Balanço Patrimonial de X3, teremos:

Dívida Ativa	55.955,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	93.200,00
(-) Provisão para perdas da Dívida Ativa	(37.245,00)

5.13.5 METODOLOGIA BASEADA NO HISTÓRICO DE RECEBIMENTOS PASSADOS

Essa metodologia de cálculo da provisão baseou-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 da provisão:

Média % de recebimentos = $(4,20\% + 12,75\% + 9,00\%) \div 3 = 8,65\%$

O valor da provisão 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:

Provisão = 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 provisão 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 da Provisão: $10.000 - (8,65\% \times 10.000) = 10.000 - 865 = 9.135$

Assim, a composição das contas para abertura do exercício X4 seria:

Dívida Ativa	865,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	10.000,00
(-) Provisão para perdas da 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 da provisão, 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 a provisão é maior ou menor do que o valor registrado nessa conta ao término do mês anterior. Se o novo valor obtido para a provisão for maior do que o registrado anteriormente, o valor que falta na conta Provisão 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 Provisão 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 final de janeiro X4: 90.000

Média % de recebimentos: 8,65%

Cálculo da nova Provisão: $90.000 - (8,65\% \times 90.000) = 90.000 - 7.785 = 82.215$

Valor provisionado anteriormente: 9.135

Diferença para a nova provisão: $82.215 - 9.135 = 73.080$

Lançamento a ser efetuado:

	Título da Conta	Valor
D	Variação Patrimonial Diminutiva	
C	Provisão para ajuste a valor recuperável	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
(-) Provisão para perdas da 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 no final de fevereiro X4: 1.000

Média % de recebimentos: 8,65%

Cálculo da nova Provisão: $1.000 - (8,65\% \times 1.000) = 1.000 - 86,50 = 913,50$

Valor provisionado anteriormente: 82.215

Diferença para a nova provisão: $82.215 - 913,50 = 81.301,50$

Lançamento a ser efetuado:

	Título da Conta	Valor
D	Provisão para ajuste a valor recuperável	
C	Varição Patrimonial Aumentativa	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
(-) Provisão para perdas da 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 final 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 da provisão inicial do exercício X5.

Cumprе 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. Por outro lado, 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.

5.13.5.1 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 a provisão da Dívida Ativa anualmente.

A metodologia de cálculo é baseada em uma média percentual dos recebimentos ao longo dos três últimos exercícios anteriores ao que incidirá a provisão que está sendo calculada. A seguir é apresentado um exemplo de metodologia de cálculo da Provisão da Dívida Ativa:

O quadro a seguir apresenta uma série histórica de seis exercícios, que será utilizada como base para constituir a primeira provisão da 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 Inscrições 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 (%) $F = (B \div A) \times 100$	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, baseada 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:

	Título da Conta	Valor
D	Varição Patrimonial Diminutiva	
C	Provisão para Ajuste a Valor Recuperável	18.230,00

Para o próximo exercício – ano 4 na tabela acima – haverá necessidade de um recálculo da provisão 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%):

$$\text{Média dos Percentuais de Recebimento: } (12,5\% + 3,3\% + 5\%) \div 3 = 6,93\%$$

$$\text{Percentual da Provisão: } 100\% - 6,93\% = 93,07\%$$

$$\text{Percentual do valor inscrito em dívida ativa ao término do exercício 4: } 93,07\%$$

$$\text{Montante a ser provisionado ao término do exercício 4: } 93,07\% \times 25.000 = 23.268$$

O valor de 25.000 é o valor inscrito em Dívida Ativa ao término do exercício 4. O valor do registro de complementação da provisão ao final do exercício 4 será:

$$23.268 - 18.280 = 4.988$$

O lançamento a ser efetuado será:

	Título da Conta	Valor
D	Varição Patrimonial Diminutiva	
C	Provisão para Ajuste a Valor Recuperável	4.988,00

Da mesma forma, o recálculo da provisão 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%):

Média dos Percentuais de Recebimento: $(3,3\% + 5\% + 32\%) \div 3 = 13,43\%$

Percentual da Provisão: $100\% - 13,43\% = 86,57\%$

Percentual do valor inscrito em dívida ativa ao término do exercício 5: 86,57%

Montante a ser provisionado 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 da provisão ao final do exercício 5:

$22.508 - 23.268 = - 760$

O valor de 23.268 é o saldo da provisão (credor) constituída no exercício anterior, resultante dos créditos de 18.280 e 4.988, dos anos 3 e 4, respectivamente.

O lançamento será:

	Título da Conta	Valor
D	Provisão para Ajuste a Valor Recuperável	760,00
C	Variação Patrimonial Aumentativa	

Para esse ano 5 ocorreu uma baixa de provisão, diminuindo o saldo da conta Provisão para 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 provisionado, com efeito positivo no saldo líquido para os créditos inscritos em Dívida Ativa.

Anexo A - Lançamentos Contábeis da Dívida Ativa no atual Plano de Contas da União:

FASE DE CONTABILIZAÇÃO	ÓRGÃO ORIGINÁRIO DO CRÉDITO	ÓRGÃO COMPETENTE PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA
Reconhecimento do Ativo	D – Ativo / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial) C – Variação Ativa / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial)	Não há lançamentos.
Inadimplemento	D – Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema de Compensação) C – Créditos da Dívida Ativa (Sistema de Compensação)	Não há lançamentos.

Encaminhamento	<p>D – Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)</p> <p>C – Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)</p>	<p>D – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)</p> <p>C – Passivo Compensado / Créditos da Dívida Ativa (Sistema de Compensação)</p>
Inscrição	<p>D – Variação Passiva / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)</p> <p>C – Ativo / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial)</p>	<p>D – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)</p> <p>C – Variação Ativa / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)</p> <p>D – Ativo Compensado / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)</p> <p>C – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)</p>
Rejeição da Inscrição	<p>D – Ativo / Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)</p> <p>C – Ativo / Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)</p>	<p>D – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos (Sistema de Compensação)</p> <p>C – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)</p>

Anexo B – 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 Anexo 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 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-lá, 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.⁹⁷

Somente depois de apurada a certeza⁹⁸ 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, de 29 de janeiro de 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.

⁹⁷ 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 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 constituí-lo, evitando-se riscos de potenciais arguições de inconsistências em sede de embargos à execução.

⁹⁸ 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”.

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-se-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.⁹⁹

⁹⁹ Cf. arts. 12, I, 17, III, da Lei 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.

6 PERGUNTAS E RESPOSTAS

1 – Como distinguir a descentralização de créditos orçamentários das despesas intra-orçamentárias?

As despesas intra-orçamentárias ocorrem quando órgão, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social efetuam aquisições de materiais, bens e serviços, realizam pagamento de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o recebedor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desse orçamento, no âmbito da mesma esfera de governo.

Ocorre despesa intra-orçamentária, por exemplo, quando o Ministério da Saúde – órgão integrante do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União, apropria uma obrigação com a Imprensa Oficial, que também pertence ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União.

Observa-se que no momento da apropriação da obrigação ocorre uma despesa intra-orçamentária no Ministério da Saúde e no momento do recebimento, pela Imprensa Oficial, ocorre uma receita intra-orçamentária. Portanto, ocorrendo uma despesa intra-orçamentária, obrigatoriamente ocorrerá uma receita intra-orçamentária em órgão integrante do Orçamento Fiscal e Seguridade Social, mas em virtude da despesa ser reconhecida no momento da apropriação e a receita no momento da arrecadação, os registros não ocorrerão no mesmo momento.

As despesas intra-orçamentárias não se aplicam às descentralizações de créditos para execução de ações de responsabilidade do órgão, fundo ou entidade descentralizadora, efetuadas no âmbito do respectivo ente da Federação, assim como não implicam no restabelecimento das extintas transferências intragovernamentais.

As descentralizações de créditos orçamentários ocorrem quando for efetuada movimentação de parte do orçamento, mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica, para que outras unidades administrativas possam executar a despesa orçamentária.

Quando a descentralização envolver unidades gestoras de um mesmo órgão tem-se a descentralização interna, também chamada de provisão. Se, porventura, a movimentação de crédito ocorrer entre unidades gestoras de órgãos ou entidades de estrutura diferente, ter-se-á uma descentralização externa, também denominada de destaque.

Na descentralização, as dotações serão empregadas obrigatória e integralmente na consecução do objetivo previsto pelo programa de trabalho pertinente, respeitada fielmente a classificação funcional e por programas. Portanto, a única diferença é que a execução da despesa orçamentária será realizada por outro órgão ou entidade.

Na União a descentralização externa de crédito entre órgãos e entidades da administração pública federal, direta e indireta, para executar programa de governo, envolvendo projeto, atividade, aquisição de bens ou evento está disciplinada pelo Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, e pela Portaria Interministerial MPOG/MF/CGU nº 127, de 29 de maio de 2008, e deve ocorrer por meio de Termo de Cooperação, mediante portaria ministerial, sem a necessidade de exigência de contrapartida.

Assim, supondo que na União exista um programa sob a responsabilidade do Ministério do Meio-Ambiente e este não disponha de nenhuma unidade num determinado município para executar o

programa, mas que o Ministério da Educação tenha uma Escola Agrotécnica nesta localidade o Ministério do Meio-Ambiente poderá descentralizar o crédito orçamentário para que o Ministério da Educação execute este programa por ele.

Os lançamentos contábeis serão:

Descentralização Interna de Créditos Orçamentários (Transferidor – Ministério do Meio Ambiente)

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Disponível	Orçamentário
C	Provisão Concedida	

Descentralização Interna de Créditos Orçamentários (Recebedor – Ministério da Educação)

Título da Conta	
D	Provisão Recebida
C	Crédito Disponível

Com relação aos recursos recebidos pelas Câmaras Municipais para execução financeira, ressalta-se que não se tratam de descentralização orçamentária, pois a Lei Orçamentária Anual consigna dotações próprias para as mesmas, ocorrendo, portanto, apenas repasses financeiros. O registro contábil desses repasses deverá ser efetuado da seguinte maneira:

Na Prefeitura

Título da Conta	
D	Variação Patrimonial Diminutiva – Transferências Financeiras Concedidas
C	Banco Conta Movimento

Na Câmara

Título da Conta	
D	Banco Conta Movimento
C	Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências Financeiras Recebidas

2 – Em uma licitação para execução de serviços de reparo de instalações hidrosanitárias com fornecimento de peças, a proposta vencedora apresentou uma planilha com preços para peças e materiais (R\$ 2.000,00) e mão-de-obra (R\$ 1.000,00). Como proceder à classificação contábil nesse caso? Só em material, em razão de sua predominância ou registrar a despesa em função da planilha apresentada?

Sempre que for possível, a administração pública deve registrar a despesa no elemento de despesa adequado, para possibilitar a identificação correta do objeto do gasto. No caso em questão, existem dois objetos de gastos distintos: a entidade deverá registrar uma parte da despesa em material de consumo ((R\$ 2.000,00) e outra parte como serviço (R\$ 1.000,00)).

3 – No caso de contrato continuado de serviço de manutenção de aparelhos com o fornecimento de peças incluso no mesmo contrato, o empenho deve ser feito no elemento de despesa 3.3.90.39, pelo valor total ou devem ser feitos dois empenhos, um na natureza de despesa 3.3.90.39 e outro na 3.3.90.30, para atender eventuais despesas com o fornecimento de peças?

Conforme definição constante deste Manual, o elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

Portanto, para emissão do empenho deve-se identificar o objeto do gasto que, no caso, é a prestação de serviços com base no contrato de manutenção de aparelhos. Assim, torna-se desnecessária a emissão de dois empenhos, sendo emitido apenas um na ND 3.3.90.39, pois o fornecimento de peças está incluso e não altera o valor do contrato.

4 – Em que modalidade de aplicação deverá ser classificada as transferências financeiras efetuadas pelo estado a consórcios públicos municipais, sabendo-se que o estado não faz parte do rol dos entes consorciados?

A modalidade de aplicação “71 – Transferências a Consórcios Públicos”, destina-se a identificar as transferências financeiras **feitas pelos entes consorciados** a entidades instituídas sob a forma de consórcios públicos, nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, **em função da participação do ente no respectivo consórcio.**”

Dessa forma, a transferência financeira realizada por ente não-consorciado a um consórcio público de municípios -- que é uma entidade multigovernamental, integrada por dois ou mais entes da federação -- enquadra-se na situação descrita pela modalidade de aplicação 70 – Transferências a Instituições Multigovernamentais, conforme definição constante neste Manual.

5 – Os consórcios municipais necessariamente terão que integrar os orçamentos dos municípios consorciados?

A Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, dispõe sobre normas gerais relativas à contratação de consórcios públicos para a realização de objetivos de interesse comum e estabelece que a execução das receitas e despesas do consórcio público deverá obedecer às normas de direito financeiro aplicáveis às entidades públicas. Ou seja, os registros na execução da receita e da despesa do consórcio serão efetuados de acordo com a classificação constante deste Manual, e das demais normas aplicadas aos entes da Federação. Desse modo, o consórcio deverá elaborar seu orçamento próprio com os programas, projetos ou atividades dos consorciados. Ademais, a classificação da receita e da despesa orçamentária do consórcio deverá manter correspondência com as dos entes consorciados.

O consórcio público, entretanto, caracteriza-se como entidade multigovernamental, não constando, dessa maneira, do orçamento do ente.

6 – Como proceder para identificar se a Despesa de MATERIAL DE CONSUMO OU SERVIÇOS DE TERCEIROS, deve ser classificada em Despesas CORRENTES ou de CAPITAL? Ex: 3.3.90.30.16 e 4.4.90.30.16 (material de expediente)

A estrutura da natureza da despesa é flexível, quanto aos relacionamentos entre elementos e grupos de despesa, podendo ser combinados e estruturados em função do objeto do gasto a ser registrado.

Conforme definições constantes neste Manual, são classificadas como despesas correntes aquelas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital e classificam-

se como despesas de capital aquelas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Por exemplo, a aquisição de materiais de construção por uma Prefeitura, se for utilizado para a manutenção do seu prédio (bem de capital já existente), será considerado como despesa corrente, pois o gasto não estará formando e nem participando na aquisição de um bem de capital, e sim mantendo um bem de capital já existente. Entretanto, caso este gasto seja utilizado como parte do material empregado na construção de uma nova escola (futuro bem de capital), ele será considerado como despesa de capital. Para tanto, deverá estar inserido no orçamento da obra, desde o planejamento até a execução da mesma.

Assim, a classificação das despesas em material de consumo e em outros serviços de terceiros – pessoa física, na categoria corrente ou de capital dependerá se o gasto destina-se ou não para a formação ou aquisição de bem de capital.

Portanto, por exemplo, se o ente decide executar uma obra pública (prédio) diretamente, o cimento adquirido (e outros materiais) terá a classificação 4.4.90.30 - Material de Consumo, quando a despesa ocasionar ampliação ou constituição do imóvel ou 3390-30, quando não consistir em ampliação do imóvel.

Quanto à classificação da despesa como 3390-39 ou 4490-51 deve ser observado o seguinte, conforme descrição deste manual:

"Serão considerados serviços de terceiros as despesas com:

- Reparos, consertos, revisões, pinturas, reformas e adaptações de bens imóveis sem que ocorra a ampliação do imóvel;

- Reparos em instalações elétricas e hidráulicas;

- Reparos, recuperações e adaptações de biombos, carpetes, divisórias e lambris;

- Manutenção de elevadores, limpeza de fossa e afins.

Quando a despesa ocasionar a ampliação do imóvel, tal despesa deverá ser considerada como obras e instalações, portanto, despesas com investimento."

7 – Qual a classificação do ativo e da despesa com a aquisição de softwares?

Os softwares devem ser tratados como ativos imobilizados ou intangíveis. Conforme Pronunciamento Técnico CPC-04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e Resolução CFC Nº 1.139/08 do Conselho Federal de Contabilidade, para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado ou como ativo intangível, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.

Dessa maneira, considerando que, com a aquisição de softwares ocorre a incorporação de ativo imobilizado ou intangível, a natureza de despesa correta a ser utilizada nesse tipo de aquisição é a 4.4.90.39.

8 – A natureza de despesa 3.3.90.33 destina-se a contabilizar passagens e despesas com locomoção de servidores em razão de mudança de domicílio no interesse da administração? E passagens que se fizerem necessárias ao deslocamento do servidor em decorrência do serviço administrativo? E quanto às passagens que são compradas para pessoas carentes?

Conforme definição constante deste Manual, o elemento de despesa 33 – Passagens e Despesas com Locomoção – tem como natureza de gasto a aquisição de passagens, podendo ser viagem de servidor público ou outra pessoa indicada em ato oficial. Portanto, é correta a utilização da natureza de despesa 3.3.90.33 para a aquisição de passagens, em decorrência do serviço administrativo, ou devido à mudança de domicílio de servidor ou pessoa, do quadro do órgão ou não.

Quando a despesa com a aquisição de passagens for para pessoas carentes, o elemento de despesa a ser utilizado é o 32 – Material para Distribuição Gratuita.

9 – A compra de peças de informática, tais como placas, monitor, teclado, entre outros, deve ser registrada uma despesa corrente ou de capital?

Conforme definições deste Manual:

Material de Consumo é aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei nº 4.320/64, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos;

Material Permanente é aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física, e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos.

Assim, normalmente as peças de informática devem ser contabilizados como despesa de capital, na natureza de despesa – 4.4.90.30.

Na contabilização de peças de reposição, imediata ou para estoque, deve ser considerada a natureza 3.3.90.30 – material de consumo.

Entretanto, quando a aquisição for para substituir partes do computador e implicar relevantes alterações nas características funcionais, como, por exemplo, substituição de processador com aumento de velocidade da máquina, a despesa deve ser classificada como de capital, na natureza de despesa 4.4.90.30.

10 – Algumas leis municipais permitem a doação de bens a pessoas carentes, como cadeiras de roda, aparelhos de surdez, fogões, etc. Esses bens devem ser classificados como despesas correntes ou de capital?

De acordo com o § 2º do art. 15 da Lei 4.320/64 considera-se material permanente o de duração superior a dois anos. Porém, quando adquirimos um bem para doação, este não incorpora no cadastro próprio de bens patrimoniais do ente, mas apenas ao estoque de produtos para doação.

A estrutura da natureza da despesa a ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de Governo será “c.g.mm.ee.dd”, onde:

- a) “c” representa a categoria econômica;
- b) “g” o grupo de natureza da despesa;
- c) “mm” a modalidade de aplicação;
- d) “ee” o elemento de despesa; e
- e) “dd” o desdobramento, facultativo, do elemento de despesa.

Para a distinção entre Despesas de Capital e Despesas Correntes deve-se verificar se contribuem ou não, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

A descrição do elemento 32 – Material de Distribuição Gratuita, constante deste Manual, assim diz: “Despesas com aquisição de materiais para distribuição gratuita, tais como livros didáticos, medicamentos, gêneros alimentícios e outros materiais **ou bens** que possam ser distribuídos gratuitamente, exceto se destinados a premiações culturais, artísticas, científicas, desportivas e outras (grifo nosso). Pela referida descrição do elemento de despesa, todo e qualquer produto adquirido para doação deverá ser classificado neste elemento.

Logo, a classificação da despesa a ser utilizada deverá ser 3.3.90.32 – material de distribuição gratuita:

Simultaneamente ao registro da despesa de aquisição, deverá ser efetuado registro no Ativo Circulante, em “Estoques para Doações” e, à medida que ocorrer a doação, deverá ser procedida à baixa de estoque.

A explicação acima é para quando o ente compra bens já com a destinação para doação. Outra possibilidade é a doação de bens que já tinham sido incorporados pelo ente. Neste caso não ocorrerá despesa orçamentária, mas uma variação patrimonial diminutiva, no momento em que for dada a baixa do bem do ativo do ente.

11 – Como proceder para identificar o elemento de despesa com contratação de serviços (36 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Física; 37 – Locação de mão-de-obra; 39 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica)?

Quando um órgão contrata o serviço de uma pessoa física (autônomo) deve registrar a despesa no elemento 36 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Física, mas se a contratação da prestação de serviço for com uma pessoa jurídica, pode ser classificada em um dos elementos abaixo:

37 – Locação de Mão-de-obra – despesas com prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como limpeza e higiene, vigilância ostensiva e outros, nos casos em que o contrato especificar o quantitativo físico do pessoal a ser utilizado; ou

39 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica – despesas decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como: assinaturas de jornais e periódicos; tarifas de energia elétrica, gás, água e esgoto; serviços de comunicação (telefone, telex, correios, etc.); fretes e carretos; locação de imóveis (inclusive despesas de condomínio e tributos à conta do locatário, quando previstos no contrato de locação); locação de equipamentos e materiais permanentes; conservação e adaptação de bens imóveis; seguros em geral (exceto os decorrentes de obrigação patronal); serviços de asseio e higiene; serviços de divulgação, impressão, encadernação e emolduramento; serviços funerários; despesas com congressos, simpósios, conferências ou exposições; vale-transporte; vale-refeição; auxílio-creche (exclusive a indenização a servidor); habilitação de telefonia fixa e móvel celular; e outros congêneres.

Portanto, se um determinado órgão contratar uma empresa para prestar serviço de limpeza, o elemento a ser utilizado será o 39 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica, mas se esse órgão contratar uma empresa para prestar o serviço de limpeza e no contrato estiver estipulado o quantitativo de 10 (dez) funcionários na limpeza, por exemplo, o elemento será o 37 – Locação de Mão-de-obra.

12 – Como registrar o rateio das despesas orçamentárias comuns (água, energia elétrica e outras) de dois órgãos ou mais que funcionam num mesmo prédio?

Caso haja necessidade de rateio do pagamento da despesa, existem duas possibilidades para proceder ao registro das despesas orçamentárias:

Quando o rateio da despesa ocorrer entre órgãos da mesma esfera de governo que pertençam ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social – o órgão responsável pelo pagamento deverá receber dos demais órgãos descentralização orçamentária e financeira.

Quando o rateio da despesa ocorrer entre órgãos que não pertençam ao mesmo Orçamento Fiscal e Seguridade Social – Os demais órgãos deverão emitir empenho, registrar a despesa orçamentária e pagar sua parcela ao órgão responsável pelo pagamento direto ao credor da despesa.

13 – Como registrar a despesa com pessoal cedido com ônus, quando o servidor pertencer a outra esfera de governo e o pagamento for efetuado antecipadamente pelo cedente?

No órgão cedente (órgão de origem do servidor cedido)

O órgão cedente deverá empenhar, liquidar e pagar a despesa relativa à remuneração do servidor cedido normalmente na natureza de despesa 319011 – vencimentos e vantagens fixas – e registrar simultaneamente o direito a receber relativo ao ressarcimento.

Título da Conta

D	Créditos por Cessão de Pessoal – Ativo Circulante
C	Pessoal a Pagar – Passivo Circulante

No momento do pagamento

Título da Conta

D	Obrigações a Pagar – Passivo Circulante
C	Bancos Conta Movimento

No recebimento do ressarcimento pelo órgão cessionário, deve ocorrer a baixa do ativo

Título da Conta

D	Bancos Conta Movimento
C	Créditos por Cessão de Pessoal – Ativo Circulante

No órgão cessionário (órgão onde o servidor passa a exercer suas atividades)

O órgão cessionário deverá registrar a obrigação de ressarcir o cedente toda vez que verificado que o servidor faz jus ao salário do mês, em contrapartida com o empenho da despesa relativa ao ressarcimento do salário do servidor recebido ao órgão de origem, na natureza 3.1.90.96.

Título da Conta

D	Variação Patrimonial Diminutiva de Pessoal
C	Obrigações a Pagar – Passivo Circulante

No momento do pagamento, deverá efetuar os seguintes registros

Título da Conta

D	Obrigações a Pagar – Passivo Circulante
C	Banco Conta Movimento

Ressalta-se que se o ressarcimento ocorrer em outro exercício deverá ser registrada no órgão cedente a receita referente à restituição do valor pago na natureza 1922.07.00 – Recuperação de Despesas de Exercícios Anteriores, em conformidade com o artigo 38 da Lei 4.320/1964:

“**Art. 38.** Reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício: quando a anulação ocorrer após o encerramento deste considerar-se-á receita do ano em que se efetivar.”

14 – Como registrar despesas referentes a um estudo prévio, como por exemplo, o pagamento de um relatório de impacto ambiental?

Se a elaboração de um relatório de impacto ambiental constitui uma despesa necessária para a realização de uma obra, guardando relação direta com sua realização, deve compor o custo do projeto ou obra, ou seja, ser classificada no elemento de despesa "51 – Obras e Instalações", e efetuado o seguinte registro contábil:

Título da Conta

D	Ativo Imobilizado
C	Bancos Conta Movimento

Verifica-se que, dependendo da conclusão do relatório, a obra poderá ou não ser executada. Caso não seja executada, a contabilidade deverá proceder à baixa da incorporação do Ativo Imobilizado com o seguinte lançamento:

Título da Conta

D	Variação Patrimonial Diminutiva
C	Ativo Imobilizado

Ressalta-se que se o estudo for realizado, sem vinculação direta com a execução de um determinado projeto ou obra, mas por razão de um levantamento sistemático ou situação semelhante que alguma unidade faça, deve ser classificada no elemento "35 – Serviços de Consultoria" ou, conforme o caso, no elemento "39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica".

15 – Em que modalidade de aplicação deve-se registrar a despesa com encargos patronais pagos pelos Estados, Municípios e pelo Distrito Federal ao INSS?

O encargo patronal é uma contribuição destinada a financiar a seguridade social. O pagamento desses encargos por um ente, mesmo sendo vinculados a uma atividade estatal específica, não se confunde com a descentralização de ações governamentais.

Da definição da modalidade de aplicação se extrai as seguintes finalidades:

- eliminar a duplicidade do registro de recursos transferidos ou descentralizados;
- demonstrar se o executante de determinada ação governamental ocorrerá diretamente pelo detentor do crédito orçamentário ou se essa foi transferida a terceiros.

Observa-se que a classificação da modalidade de aplicação de transferências não é decorrente do mero fluxo de recursos entre as entidades ou entes da federação, mas sim da descentralização da aplicação de recursos, o que não ocorre nesse caso.

Portanto, a classificação da despesa com encargos patronais pagos pelos Estados, Municípios e pelo Distrito Federal ao INSS, segundo a natureza, deverá ser 3.1.90.13.

16 – Como classificar a despesa com a contribuição patronal relativa aos próprios servidores de um Instituto de Previdência integrante do Orçamento Fiscal e Seguridade Social?

Quando um Instituto de Previdência integrante do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social apropria a despesa com a contribuição patronal relativa aos próprios servidores, está realizando uma despesa intra-orçamentária. Por outro lado, a receita oriunda desses pagamentos, arrecadada pelo próprio Instituto, será classificada como intra-orçamentária.

17 – Como classificar as despesas com pagamentos de proventos de aposentadorias, reformas e pensões de responsabilidade do empregador (pessoas jurídicas de direito público interno), bem como aquelas custeadas pelos regimes próprios de previdência?

As despesas com pagamentos de proventos de aposentadorias, reformas e pensões de responsabilidade do empregador (pessoas jurídicas de direito público interno), para os entes federativos que adotem o regime próprio de previdência social e que possuam sob sua responsabilidade aposentadorias, reformas e pensões pagas diretamente por meio do caixa do ente, a despesa será enquadrada no grupo de pessoal e encargos sociais, considerando a natureza remuneratória do pagamento, conforme a seguir:

categoria econômica	Despesa Corrente (3),
grupo de despesa	Pessoal e Encargos Sociais (1)
modalidade de aplicação	Aplicação Direta (90)
elemento de despesa	Objeto do Gasto do benefício previdenciário (XX)
desdobramento	Detalhamento do elemento de despesa (facultativo)
(YY)	

Estrutura da natureza de despesa: 3.1.90.XX.YY

Para os entes federativos que instituíram regime próprio de previdência social a natureza de despesa com benefícios previdenciários (aposentadorias, reformas e pensões), decorrente de plano de custeio e benefício, também será classificada no grupo de Pessoal e Encargos Sociais.

18 - Baseando-se na Portaria que estabelece as contas de receita, em qual nível os Estados e Municípios podem detalhar as contas para atender suas necessidades de controle?

O desdobramento das naturezas de receita para atendimento das peculiaridades dos entes da Federação pode ser feito respeitando os níveis já existentes na Portaria.

Exemplo:

2450.00.00 poderá ser desdobrada a partir do algarismo 0 (zero). Isto quer dizer que poderá ocorrer detalhamento de x até z (245X.YY.ZZ), observando a lei de formação dos detalhamentos anteriores;

2470.00.00 não poderá ser detalhada em 2476.00.00, pois está detalhada até 2475.00.00 na portaria. Em nível vertical, é a Secretaria do Tesouro Nacional que tem a prerrogativa de proceder ao detalhamento a cada ano. Assim, também a 2471.00.00 não poderá ser detalhada em 2471.06.00, pois já há o detalhamento 2471.01.00 a 2471.05.00. No entanto a 2471.01.00 poderá ser detalhada em 2471.01.XX, onde XX poderá ser de 01 a 99.

19 - Como classificar a receita proveniente de aplicação dos recursos provenientes do FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica – no mercado financeiro?

A classificação da receita proveniente de aplicação de recursos do FUNDEB deve subordinar-se ao tipo de aplicação.

Exemplo:

a) Poupança

Classificação da receita: 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários (Ou nos seus desdobramentos).

b) Fundos de investimento com rentabilidade diária (baseado em cotas – Variável) e Fundos de renda fixa:

Classificação da receita: 1321.00.00 – Juros de Títulos de Renda.

20 - O cancelamento de Restos a Pagar Não-Processados deve ser registrado como receita?

O registro do cancelamento de Restos a Pagar Não-Processados é feito em contrapartida de Variação Patrimonial Aumentativa. Trata-se apenas de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida referente às receitas arrecadadas em exercício anterior.

21 - Diante da necessidade de se classificar no Município a receita proveniente de royalties e deparando com as codificações de receita e seus respectivos desdobramentos: 1340.00.00 – Compensações Financeiras; 1721.22.00 – Transferência da Compensação, pergunta-se: em qual situação os Municípios irão fazer uso das codificações acima? A receita dos royalties é repassada diretamente das empresas para os Municípios ou das empresas para o Estado ou União e estes transferem a respectiva cota para os Municípios? Podem ocorrer as duas situações?

Os royalties incidentes sobre a exploração de recursos hídricos e minerais são recolhidos ao Tesouro Nacional e depois distribuídos aos Estados e Municípios por meio de transferências intergovernamentais. Assim, o grupo 1340.00.00 – Compensações Financeiras – é de uso da União. A União repassa as cotas-parte aos Estados e Municípios, que registram uma receita de transferência 1721.22.00 – Transferência de Compensação Financeira. Quando as transferências se derem dos Estados para os Municípios, estes registram no grupo 1722.22.00 – Transferência da Cota-parte da Compensação Financeira.

22 - Qual a diferença entre as classificações: 1311.00.00 – Aluguéis e 1333.01.00 – Receita de Concessão de Direito Real de Uso de Área Pública?

Aluguel e concessão de direito real de uso não são a mesma coisa. Concessão de direito real de uso, de acordo com o Decreto-Lei nº 271/1967, é o contrato pelo qual a Administração transfere o uso, remunerado ou gratuito, de terreno público a particular, para fins específicos de urbanização, industrialização, edificação, cultivo ou outra utilização de interesse social, exigindo licitação prévia. Aluguéis, conforme a Lei 8.666/1993, incluem-se entre os exemplos de serviços, ou seja, de atividades destinadas a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, sendo

formalizados por contrato administrativo. Se suas receitas são decorrentes de concessão de direito real de uso, elas devem ser apropriadas na conta 1333.01.00, se as receitas são de aluguéis, deve ser utilizada a conta 1311.00.00.

23 – Qual tratamento deve-se dar à arrecadação para Custeio de Iluminação Pública? Seria uma receita com Taxa de Iluminação Pública ou Receita de Contribuição para Custeio de Iluminação Pública?

A arrecadação para custeio da Iluminação Pública deve ser classificada na conta 1220.29.00 – Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública, em substituição à conta 1122.91.00 – Taxa de Iluminação Pública (utilizada até o exercício de 2002), para atender ao disposto na Emenda Constitucional nº 39, de 2002, que institui a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública nos Municípios e no Distrito Federal.

24 - Qual a classificação para recursos oriundos do Programa “Fome Zero” recebidos da União pelos Municípios?

Os Municípios devem registrar a receita com a transferência de recursos da União para o Programa “Fome Zero” na conta 1761.04.00 – Transferência de Convênios da União Destinadas aos Programas de Combate à Fome.

Ressaltamos que os grupos 1770.00.00 e 2480.00.00, constantes no anexo da Portaria, destinam-se ao registro pela União (e somente para esta) das doações recebidas para o combate à fome.

25 - Qual a classificação da receita com a transferência da União para os Municípios de recursos do salário-educação?

A Lei nº 10.832, de 29 de dezembro de 2003, determina a transferência pela União dos recursos do salário-educação diretamente para os Municípios sem a figura dos Estados como intermediadores.

Assim, os recursos do salário-educação devem ser registrados na rubrica 1721.35.01 – Transferências do Salário-Educação, que é destinada ao registro do valor total dos recursos de transferências da União para os Estados, Distrito Federal e Municípios, a título de salário-educação.

26 - Como contabilizar a apropriação de variação cambial positiva de empréstimos concedidos?

A apropriação da variação cambial positiva de empréstimos concedidos constitui-se em um ingresso extra-orçamentário, pois se trata de valores que afetam o patrimônio, mas ainda não foram realizados financeiramente. Assim, o reconhecimento dessa variação cambial positiva constitui uma variação patrimonial aumentativa. Somente quando da realização financeira desse acréscimo aparece a figura da receita orçamentária (receita de capital). Abaixo, o tratamento contábil adequado:

Reconhecimento da variação cambial positiva

Título da Conta	
D	Empréstimos Concedidos
C	Variação Patrimonial Aumentativa

Recebimento do Empréstimo

Título da Conta

D	Disponibilidades
C	Empréstimos Concedidos

Título da Conta

D	Receita a Realizar
C	Receita Realizada

27 – Como contabilizar a operação de crédito em bens, sem ter havido o fluxo financeiro no caixa do ente público?

Caso a operação de crédito (financiamento) esteja considerada no orçamento-geral do ente, haverá registro de receita orçamentária de capital – operação de crédito, mesmo não havendo ingresso de financeiro no caixa do ente. Esta receita financiará uma despesa orçamentária – a aquisição do bem. Assim, os registros orçamentários são os seguintes:

1. IMOBILIZAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS

Título da Conta

D	Imobilizado
C	Operação de Crédito - Passivo

2. RECONHECIMENTO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA E DA DESPESA DECORRENTE DA IMOBILIZAÇÃO

Neste mesmo momento, caso haja consignação específica no orçamento-geral do ente, haverá o reconhecimento de receita orçamentária e despesa orçamentária, com os registros de execução da receita (receita realizada) e da despesa orçamentária (empenho, liquidação e pagamento).

28 - Qual a conta contábil para registro da apropriação de receita proveniente de recebimento de juros das ações de companhias abertas em poder de uma prefeitura?

De acordo com esta Portaria, a natureza de receita indicada para contabilização dessa receita é a 1322.00.00 – Dividendos –, que tem como função: “registrar as receitas de lucros líquidos pela participação em Sociedades Mercantis, correspondentes a cada uma das ações formadoras do seu capital. Receitas atribuídas às esferas de governo provenientes de resultados nas empresas, públicas ou não, regidas pela regulamentação observada pelas sociedades anônimas. Incluem-se nesta rubrica o valor recebido a título de juros sobre o capital próprio”.

Se a empresa pública for dependente, ou seja, se pertencer aos orçamentos fiscal e da seguridade social, no caso de pagamento para ente pertencente a esses orçamentos, na mesma esfera de governo, dever-se-á utilizar a conta 7322.00.00 – Receita Intra-Orçamentária com Dividendos.

Assim, a conta 1322.00.00 – Dividendos –, ou a conta 7322.00.00 poderão ser utilizadas pelo Município para registro da apropriação da receita em questão, dependendo da inclusão ou não da empresa nos orçamentos fiscal e da seguridade social.

29 - Qual o código de receita indicado para contabilizar a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, instituída pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003?

Para a correta classificação da receita com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE deve-se observar as naturezas de receita:

Para uso da União:

1220.25.00 – Contribuição pela Licença de Uso, Aquisição ou Transferência de Tecnologia – Registra o valor da arrecadação de receita de contribuições econômicas de intervenção no domínio econômico de empresa detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

1220.28.00 – Contribuição Relativa às Atividades de Importação e Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante – Registra o valor da Contribuição relativa às Atividades de Importação e Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante. Os recursos arrecadados serão destinados ao pagamento de subsídio a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e, financiamento de programas de infra-estrutura de transportes (Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001).

1220.28.01 – Contribuição Relativa às Atividades de Importação de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante – Registra o valor da arrecadação da Contribuição relativa às Atividades de Importação de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante. Os recursos arrecadados serão destinados ao pagamento de subsídio a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e financiamento de programas de infra-estrutura de transportes (Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001).

1220.28.02 – Contribuição Relativa às Atividades de Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante – Registra o valor da arrecadação da Contribuição relativa às Atividades de Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante. Os recursos arrecadados serão destinados ao pagamento de subsídio a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e financiamento de programas de infra-estrutura de transportes (Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001).

Para uso dos Estados:

1721.01.13 – Cota-parte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Registra o valor total das receitas recebidas pelos Estados por meio de transferências constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003).

Para uso dos Municípios:

1722.01.13 – Cota-parte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Registra o valor total das receitas recebidas pelos Municípios por meio de transferências constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003).

30 - Como registrar contabilmente os depósitos judiciais?

A Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998 estabelece que os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios serão efetuados na Caixa Econômica Federal e repassados para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais. Após o encerramento da lide ou do processo litigioso, o valor do depósito será devolvido ao depositante ou transformado em pagamento definitivo do tributo ou contribuição.

De forma análoga, a Lei nº 10.819, de 16 de dezembro de 2003, estabelece, no âmbito dos municípios, que os depósitos judiciais, em dinheiro, referentes a tributos e seus acessórios, de competência dos Municípios, inclusive os inscritos em dívida ativa, serão efetuados, a partir da data da publicação dessa Lei, em instituição financeira oficial da União ou do Estado a que pertença o Município, mediante a utilização de instrumento que identifique sua natureza tributária.

A citada lei também dispõe que os municípios poderão instituir fundo de reserva, destinado a garantir a restituição da parcela dos depósitos que lhes seja repassada. Ao município que instituir o fundo de reserva será repassada pela instituição financeira a parcela correspondente a setenta por cento do valor dos depósitos de natureza tributária nela realizados a partir da vigência da lei.

Em virtude da legislação acima citada, a parte dos depósitos judiciais transferidos ao Tesouro do ente serão registrados como receita orçamentária, já que podem ser utilizados para suportar despesas orçamentárias. Porém, ao classificar a receita orçamentária deverá haver um registro de uma obrigação patrimonial correspondente, o que manterá a adequação do resultado contábil.

Com a conversão do depósito judicial em receita orçamentária ele deixa de se caracterizar como ingresso extra-orçamentário.

a) No recebimento pelo ente do recurso do depósito judicial:

Em observância ao conceito orçamentário de receita, deverá ser registrada como receita orçamentária a parcela repassada ao Tesouro Nacional/Estadual/Municipal. Contudo, motivado pelo princípio da oportunidade e conservadorismo, também será lançado o valor da obrigação potencial no passivo, até decisão final da ação:

Título da Conta

D	Disponibilidades
C	Depósitos de Terceiros

Título da Conta

D	Receita a Realizar
C	Receita Realizada

b) Na devolução do depósito judicial, quando a decisão for favorável ao depositante, deverá haver a reversão do depósito de terceiros, concomitante com o registro orçamentário de dedução de receita – restituição de receitas:

Considerando que o tributo a ser restituído não tenha sido extinto, será registrado:

Título da Conta

D	Depósitos de Terceiros
C	Disponibilidades

Caso o tributo a ser restituído seja uma renda extinta, será registrado, ao invés de dedução de receita, uma despesa orçamentária.

c) Pela conversão de depósitos judiciais já classificados anteriormente em receita, quando decisão final da ação não favorável ao depositante, para baixar o passivo será registrado:

Título da Conta	
D	Depósitos de Terceiros
C	Varição Patrimonial Aumentativa

31 - É possível aplicar receita de capital em despesa corrente?

A legislação atual atribui uma série de restrições para aplicação de determinadas origens da receita de capital em despesas correntes, a saber:

A Constituição Federal de 1988, no art. 167, inciso III, estabelece que as realizações de operações de crédito não podem exceder as despesas de capital, ressalvadas as provenientes de créditos adicionais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta. Essa norma, conhecida como “regra de ouro”, objetiva proibir a contratação de empréstimos para financiar gastos correntes, evitando que o ente público tome emprestado de terceiros para pagar despesas de pessoal, juros ou custeio.

A Lei de Responsabilidade Fiscal também contempla restrição para a aplicação de receitas provenientes de conversão em espécie de bens e direitos, tendo em vista o disposto em seu artigo 44, o qual veda o uso de recursos de alienação de bens e direitos em despesas correntes, exceto se aplicada aos regimes de previdência, mediante autorização legal, conforme transcrito a seguir:

“Art. 44. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.”

Como se observa, a Legislação procura restringir a aplicação de receitas de capital no financiamento de despesas correntes. No entanto, o gestor público ainda encontra espaço para custear seus gastos correntes utilizando receitas de operações de crédito, desde que autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais, com finalidade específica e aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta, assim como a possibilidade de aplicar receitas das demais categorias econômicas nos regimes de previdência.

Em suma, é possível a aplicação de receita de capital em despesas correntes, desde que observadas as vedações legais.

32 - Incide PASEP nas transferências efetuadas pelo SUS? Em caso afirmativo, a Secretaria do Tesouro Nacional é que deverá fazer a retenção ou é o município que deverá fazer o recolhimento?

A Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP – está regulamentada pelo Decreto nº 4.524, de 17 de Dezembro de 2002.

O artigo 67 do referido Decreto define que a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias são contribuintes do PIS/PASEP, incidente sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas.

O artigo 70 estabelece que a base de cálculo do PIS/PASEP, para as pessoas jurídicas de direito público interno, é o somatório das receitas arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas. Ressaltando no seu § 1º que, no caso específico das autarquias, não devem ser incluídos os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

Conforme estabelece o artigo 73, a alíquota do PIS/PASEP aplicável sobre as receitas arrecadadas e as transferências recebidas é de 1%, sendo o período de apuração mensal, de acordo com o artigo 74.

O artigo 68 do Decreto 4.524/2002 estabelece que a Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção do PIS/PASEP incidente sobre o valor das transferências correntes e de capital efetuadas para as pessoas jurídicas de direito público interno, excetuada a hipótese de transferências para as fundações públicas. De acordo com o artigo 69 do referido decreto, as fundações públicas contribuem para o PIS/PASEP com base na folha de salários, com alíquota de 1% aplicável sobre a base de cálculo que corresponde à remuneração paga, devida ou creditada.

Diante o exposto, entendemos que as Receitas de Transferências referentes aos recursos do FNDE, FUNDEB, SUS e da CIDE compõem a base de cálculo para a apuração do PIS/PASEP.

O artigo 70 do Decreto 4.524/2002 estabelece que as pessoas jurídicas de direito público interno, devem apurar a contribuição para o PIS/PASEP. Portanto, entendemos que, se na liberação do recurso não ocorrer a retenção e a receita estiver sujeita à incidência do PIS/PASEP, o ente público recebedor do recurso deve apurar e recolher a contribuição para o PIS/PASEP.

33 – Como classificar a despesa com a devolução, por parte do órgão, do pagamento de táxi efetuado por seu servidor. Como classificar a devolução, por parte do órgão, do pagamento de pós-graduação efetuado por seu servidor?

Em ambos os casos, a classificação da despesa é 93 - Indenizações e Restituições, pois a transação consiste no ressarcimento ao servidor. Não se poderia classificar o ressarcimento ao servidor como serviços de terceiros porque ele não prestou nenhum serviço ao órgão. Da mesma forma, não poderia classificar o pagamento ao prestador de serviço (táxi ou empresa) como indenização ou restituição porque não houve danos a indenizar ou a ressarcir.

34 – Como classificar a despesa com material adquirido por encomenda?

De acordo com o volume I do MCASP – Procedimentos Contábeis Orçamentários, o único critério usado para classificar a despesa de material adquirido por encomenda, do ponto de vista contábil, é o fornecimento ou não da mercadoria. Dessa forma, no caso citado, se não houver fornecimento do material por parte do órgão, a despesa será de material e não de serviços. Quanto à classificação do material, depende do fim a que ele se destina, podendo ser nos seguintes elementos:

30 – Material de Consumo

32 – Material de Distribuição Gratuita

52 – Equipamentos e Material Permanente

35 – Como classificar a despesa com vale combustível?

O vale-combustível, quando representativo de benefício ao colaborador/funcionário, segue a forma de classificação do auxílio-transporte, correspondendo à codificação 3.3.90.49.

36 – Como classificar a despesa com transporte de servidores executada por empresa contratada?

A despesa será classificada no elemento de despesa 33 - Passagens e Despesas com Locomoção pois, na essência, corresponde a despesa com transporte de servidores por interesse da Administração. Para a classificação no elemento de despesa 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica, é necessário observar se a despesa não corresponde a nenhum outro elemento.

ANEXO I

PROPOSTA DE SUBSÍDIOS TÉCNICOS RESULTANTES DO PRIMEIRO ENCONTRO DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO COM OS TRIBUNAIS DE CONTAS DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS, SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, SOBRE A OPERACIONALIZAÇÃO DO

Brasília - DF, 31 de agosto de 2007.

INTRODUÇÃO

O Ministério da Educação, em reunião com representantes dos Tribunais de Contas dos Estados, Distrito Federal e Municípios, Secretaria do Tesouro Nacional e Controladoria-Geral da União, presentes no 1º encontro técnico realizado em Brasília/DF, no dia 31 de agosto de 2007, em face da criação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, por meio da EC nº 53/2006, regulamentada pela lei nº 11.494/2007, e considerando a necessidade de alinhar a interpretação e aplicação desses dispositivos legais, nas diversas Unidades da Federação, sintetiza os subsídios técnicos resultantes das discussões relacionadas à operacionalização do Fundo, no aludido evento.

OBJETIVO

Analisar conjuntamente as questões consideradas suscetíveis de interpretações variadas, explorando as possibilidades de entendimentos da legislação do FUNDEB, buscando posicionamento técnico que concorra para o esclarecimento e padronização dessas interpretações e orientações, eliminando divergências ou dúvidas sobre a aplicação dos dispositivos legais que disciplinam a matéria.

QUESTÕES ANALISADAS

1) IMPLANTAÇÃO/VIGÊNCIA DO FUNDEB

a) Base Legal:

Art. 1º da Medida Provisória 339/2006 e art. 1º da Lei 11.494/2007

“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.”

Art. 45 da Medida Provisória 339/2006 e art. 43 da Lei 11.494/2007.

“Nos meses de janeiro e fevereiro de 2007, será mantida a sistemática de repartição de recursos prevista na Lei no 9.424, de 1996, mediante a utilização dos coeficientes de participação do Distrito Federal, de cada Estado e dos Municípios, referentes ao exercício de 2006, sem o pagamento de complementação da União.”

Art. 46 da Medida Provisória 339/2006.

“A partir de 1º de março de 2007, a distribuição dos recursos dos Fundos será realizada na forma prevista por esta Medida Provisória.”

Art. 44 da Lei 11.494/2007

“A partir de 1º de março de 2007, a distribuição dos recursos dos Fundos é realizada na forma prevista por esta Lei.”

Art. 47 da Medida Provisória 339/2006.

“O ajuste da distribuição dos recursos referentes ao primeiro trimestre de 2007 será realizado no mês de abril de 2007, conforme a sistemática estabelecida nesta Medida Provisória.”

Art. 45 da Lei 11.494/2007

“O ajuste da distribuição dos recursos referentes ao primeiro trimestre de 2007 será realizado no mês de abril de 2007, conforme a sistemática estabelecida nesta Lei.”

b) Pontos divergentes e/ou carentes de esclarecimentos:

A utilização dos coeficientes de distribuição e da conta do FUNDEF para os repasses de recursos do novo Fundo em janeiro e fevereiro de 2007, poderia sugerir que o FUNDEB tivesse sua implantação e sua vigência a partir de 1º de março de 2007, quando se deu o início a utilização das novas contas bancárias específicas para crédito dos recursos do Fundo e dos coeficientes de distribuição de recursos, definidos com base nos parâmetros operacionais definidos para o Fundo em 2007.

c) Análise e proposições

Os repasses relativos aos meses de janeiro e fevereiro de 2007 tiveram seus valores revistos e ajustados no final de abril/2007, em cumprimento ao disposto no art. 47 da MP nº 339/2006, de maneira que os recursos repassados naquele bimestre, com base nos coeficientes do ano de 2006, fossem estornados da conta antiga do FUNDEF e os valores correspondentes a esse mesmo período, fossem calculados com base nos parâmetros do Fundo de 2007 e creditados na nova conta bancária, assegurando, dessa forma, a aplicação de todos os efeitos do Fundo a partir de 1º de janeiro de 2007.

2) APROPRIAÇÃO DE RECURSOS À EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS

a) Base Legal:

Art. 11 da Lei 11.494/2007.

“A apropriação dos recursos em função das matrículas na modalidade de educação de jovens e adultos, nos termos da alínea c do inciso III do caput do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, observará, em cada Estado e no Distrito Federal, percentual de até 15% (quinze por cento) dos recursos do Fundo respectivo.”

b) Pontos divergentes e/ou carentes de esclarecimentos:

Verifica-se, neste dispositivo, o objetivo de assegurar que, em face do elevado número de alunos potencialmente beneficiários de atendimento na Educação de Jovens e Adultos, superando, inclusive, o quantitativo de alunos contemplados no FUNDEB, houvesse mecanismo calibrador do montante máximo de recursos para fins de atendimento desses beneficiários.

Esse dispositivo, entretanto, tem sido interpretado de forma que o limite de 15%, além de regular a distribuição dos recursos, seja considerado, também, como critério para regular (limitar) a aplicação desses recursos em favor da EJA, por Estados, DF e Municípios.

c) Análise e proposições

O art. 11, da lei 11.494/2007, ao estabelecer que *“a apropriação dos recursos em função das matrículas”*, disciplina apenas a distribuição dos recursos do Fundo, em face do universo de alunos considerado nessa modalidade de ensino. Com isso, é estabelecido um limite ou *“trava”* que

calibra o limite máximo de recursos do FUNDEB a ser distribuído no âmbito de um determinado Estado, em função do nº de alunos atendidos naquele Estado/DF considerado. Dessa forma, evita-se a absorção de elevado montante de recursos por esse segmento da educação básica, em prejuízo dos demais segmentos, visto que os recursos são limitados (fixados).

O art. 21, § 1º, da Lei 11.494/2007, ao disciplinar sobre a utilização desses recursos, esclarece que sua destinação contemple, de forma indistinta, no âmbito da atuação do respectivo ente governamental (Estado, DF ou Município), as etapas, modalidades e tipos de estabelecimentos de ensino, não cabendo, conseqüentemente, tratamento diferenciado ou restritivo em relação à EJA.

3. CONTA BANCÁRIA DE MOVIMENTAÇÃO DOS RECURSOS DO FUNDEB

Base Legal

Art. 16 e 17 da Lei nº 11.494/2007

“Os recursos dos Fundos serão disponibilizados pelas unidades transferidoras ao Banco do Brasil S.A. ou Caixa Econômica Federal, que realizará a distribuição dos valores devidos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Os recursos dos Fundos, provenientes da União, dos Estados e do Distrito Federal, serão repassados automaticamente para contas únicas e específicas dos Governos Estaduais, do Distrito Federal e dos Municípios, vinculadas ao respectivo Fundo, instituídas para esse fim e mantidas na instituição financeira de que trata o art. 16 desta Lei.”

Pontos divergentes e/ou carentes de definição:

A existência de dois agentes financeiros para o FUNDEB (Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal) deixa dúvidas sobre a forma de operacionalização e movimentação dos recursos.

Análise e proposições

O assunto deverá ser definido no Decreto de regulamentação da Lei nº 11.494/2007.

4) BASE DE CÁLCULOS DO MÍNIMO DE 25% DEVIDOS À EDUCAÇÃO E DE 60% DO FUNDEB PARA REMUNERAÇÃO DO MAGISTÉRIO

Base Legal:

Art. 21, da Lei 11.494/2007.

“Os eventuais saldos de recursos financeiros disponíveis nas contas específicas dos Fundos cuja perspectiva de utilização seja superior a 15 (quinze) dias deverão ser aplicados em operações financeiras de curto prazo ou de mercado aberto, lastreadas em títulos da dívida pública, na instituição financeira responsável pela movimentação dos recursos, de modo a preservar seu poder de compra.”

§ 2º, art. 21, da Lei 11.494/2007.

“Até 5% (cinco por cento) dos recursos recebidos à conta dos Fundos, inclusive relativos à complementação da União recebidos nos termos do §1º do art. 6º desta Lei, poderão ser utilizados no 1º (primeiro) trimestre do exercício imediatamente subsequente, mediante abertura de crédito adicional.”

Art. 22 da Lei 11.494/2007.

“Pelo menos 60% (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.”

b) Pontos divergentes e/ou carentes de definição:

Em face da ocorrência de rendimentos de aplicações financeiras dos saldos do FUNDEB ainda não utilizados, bem como da possibilidade de utilização, no ano seguinte, de até 5% dos recursos recebidos à conta do Fundo, surgem dúvidas sobre o adequado tratamento a ser dado, no cálculo do mínimo obrigatório, tanto dos 25% de impostos e transferências devidos à educação, quanto dos 60% do Fundo vinculados ao pagamento da remuneração do magistério.

c) Análise e proposições

c.1) **A aplicação mínima de 25%** de impostos e transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), tem seu cálculo realizado sobre o montante original dessas receitas, no âmbito dos respectivos entes governamentais, em cumprimento ao dispositivo constitucional (art. 212) que impõe tal obrigatoriedade. Conseqüentemente, os rendimentos de aplicações financeiras, realizadas com as disponibilidades financeiras do FUNDEB, com base no art. 21, da Lei nº 11.494/2007, constituem receita distinta, com aplicação vinculada ao mesmo objeto de aplicação do montante principal dos recursos, porém, tais rendimentos não devem integrar a base de cálculo dos 25% devidos à MDE.

c.2) **Relativamente ao cálculo do mínimo de 60% do FUNDEB**, vinculados à remuneração do magistério, esse percentual deve ter base de cálculo como sendo:

o total dos valores creditados na conta específica do Fundo no decorrer do exercício, independentemente da verificação de saldo para execução no exercício seguinte, na forma prevista no § 2º, art. 21, da Lei 11.494/2007, e da transferência de recursos financeiros originários do Fundo, pelos Estados, DF e Municípios, a instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas, sem fins lucrativos, conveniadas, na forma prevista no art. 8º, §§ 1º, 3º e 4º, da Lei nº 11.494/2007, e os rendimentos das aplicações financeiras, realizadas com recursos do Fundo com base no disposto art. 21, da Lei nº 11.494/2007.

c.3) Em relação à parcela de até 5% do Fundo, cuja execução pode se dar no primeiro trimestre do ano seguinte, esse percentual deve ser efetivamente executado (pago) no 1º trimestre do ano seguinte, seja a parcela relativa ao pagamento da remuneração do magistério, seja a parcela de até 40% do Fundo, destinada à aplicação em ações de MDE.

5) REMUNERAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DO MAGISTÉRIO EM EFETIVO EXERCÍCIO NA EDUCAÇÃO BÁSICA PÚBLICA

a) Base Legal:

Art. 2º da Resolução nº 03/97, do CNE/MEC:

“Integram a carreira do Magistério dos Sistemas de Ensino Público os profissionais que exercem atividades de docência e os que oferecem suporte pedagógico direto a tais atividades, incluídas as de direção ou administração escolar, planejamento, inspeção, supervisão e orientação educacional”.

Art. 22, parágrafo único, inciso II, da Lei 11.494/2007.

“Profissionais do magistério da educação: docentes, profissionais que oferecem suporte pedagógico direto ao exercício da docência: direção ou administração escolar, planejamento, inspeção, supervisão, orientação educacional e coordenação pedagógica;”

§ 3º, art. 9º, da Lei 11.494/2007.

“Os profissionais do magistério da educação básica da rede pública de ensino cedidos para as instituições a que se referem os §§1º, 3º e 4º do art. 8º desta Lei serão considerados como em efetivo exercício na educação básica pública para fins do disposto no art. 22 desta Lei.”

b) Pontos divergentes e/ou carentes de definição:

b.1) remuneração de profissionais do magistério que atuam em instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas, sem fins lucrativos, conveniadas, na forma prevista no art. 8º, §§ 1º, 3º e 4º, da Lei nº 11.494/2007, com recursos do FUNDEB;

b.2) possibilidade de pagamento de Secretário(a) de Educação, Diretores, Coordenadores e outros cargos de direção e chefia da Secretaria de Educação, com recursos do FUNDEB;

c) Análise e proposições

c.1) Remuneração de magistério

A utilização, pelos Estados, DF e Municípios, dos recursos do FUNDEB em ações de MDE relacionadas às instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas, sem fins lucrativos, conveniadas com o respectivo ente governamental, somente é autorizada, com utilização da parcela mínima de 60% do Fundo, nos casos de remuneração de **profissionais do magistério cedidos** a essas instituições, com base no § 3º, art. 9º, da Lei 11.494/2007. O pagamento da remuneração dos profissionais do magistério, contratados e pertencentes ao quadro de pessoal dessas instituições, não é passível de realização e consideração, pelo ente governamental concedente, no cômputo das despesas com remuneração do magistério, custeada com essa parcela mínima de 60% do Fundo.

c.2) Pagamento de Secretário(a) de Educação ou dirigente de órgão equivalente

O pagamento da remuneração desses dirigentes, utilizando-se recursos do FUNDEB (parcela de 40%), pode ser realizado quando o órgão ou unidade administrativa dirigida tiver suas atribuições, atividades e efetiva atuação, circunscritas às etapas de educação básica de competência do respectivo ente governamental, ou seja, em se tratando de Estado, limitada ao ensino fundamental e médio, e de Município, limitada à educação infantil e ao ensino fundamental.

A utilização da parcela de 60% do Fundo, entretanto, ainda que configurada a situação acima, não poderá ser utilizada para pagamento do(a) Secretário(a) de Educação, por se tratar de cargo/função de natureza administrativo-gerencial no âmbito da educação, não integrante das atividades de “docência” e de “suporte pedagógico à docência”, que caracterizam as funções dos profissionais do magistério.

Quando a Secretaria ou órgão equivalente, entretanto: **i)** tiver suas atribuições regimentais e atividades alcançando outras áreas (cultura, esporte, lazer, assistência social, etc), ou **ii)** ainda que atuando exclusivamente no âmbito da educação, tiver atribuições relacionadas a outro nível ou etapa da educação, distinta daquela que lhe compete atuar; a remuneração dos seus dirigentes não poderá ser realizada com recursos do FUNDEB.

6) PAGAMENTO DE INATIVOS PROVENIENTES DA EDUCAÇÃO, UTILIZANDO-SE RECURSOS VINCULADOS À EDUCAÇÃO

Base Legal

Art. 22, parágrafo único, inciso III, da Lei 11.494/2007.

“atuação efetiva no desempenho das atividades de magistério previstas no inciso II deste parágrafo 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.”

b) Pontos divergentes e/ou carentes de definição:

Utilização dos recursos do FUNDEB para pagamentos de inativos provenientes da educação.

c) Análise e proposições

Não há, na legislação vigente, amparo legal nesse sentido, uma vez que o art. 70 da lei nº 9.394/96, ao definir gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino, não acolhe este tipo de despesa no rol de possibilidades de realização com recursos vinculados à MDE, e o art. 21, da Lei nº 11.494/2007, ao disciplinar a utilização dos recursos do Fundo, estabelece que estes sejam aplicados em cumprimento ao comando do art. 70 da Lei 9.394/2006, portanto, não contemplando o pagamento de inativos, ainda que egressos da área de educação.

7) UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DO FUNDEB EM FAVOR DE INSTITUIÇÕES CONVENIADAS PARA ATENDIMENTO EM CRECHES E PRÉ-ESCOLA

a) Base Legal:

Art. 8º §§ 1º a 4º e seus incisos, da Lei 11.494/2007.

“§ 1º Admitir-se-á, para efeito da distribuição dos recursos previstos no inciso II do caput do art. 60 do ADCT, em relação às instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas sem fins lucrativos e conveniadas com o poder público, o cômputo das matrículas efetivadas na educação infantil oferecida em creches para crianças de até 3 (três) anos.

§ 2º As instituições a que se refere o § 1º deste artigo deverão obrigatória e cumulativamente:

I - oferecer igualdade de condições para o acesso e permanência na escola e atendimento educacional gratuito a todos os seus alunos;

II - comprovar finalidade não lucrativa e aplicar seus excedentes financeiros em educação na etapa ou modalidade previstas nos §§ 1º, 3º e 4º deste artigo;

III - assegurar a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional com atuação na etapa ou modalidade previstas nos §§ 1º, 3º e 4º deste artigo ou ao poder público no caso do encerramento de suas atividades;

IV - atender a padrões mínimos de qualidade definidos pelo órgão normativo do sistema de ensino, inclusive, obrigatoriamente, ter aprovados seus projetos pedagógicos;

V - ter certificado do Conselho Nacional de Assistência Social ou órgão equivalente, na forma do regulamento.

§ 3º Admitir-se-á, pelo prazo de 4 (quatro) anos, o cômputo das matrículas das pré-escolas, comunitárias, confessionais ou filantrópicas, sem fins lucrativos, conveniadas com o poder público e que atendam às crianças de 4 (quatro) e 5 (cinco) anos, observadas as condições previstas nos incisos I a V do § 2º deste artigo, efetivadas, conforme o censo escolar mais atualizado até a data de publicação desta Lei.

§ 4º Observado o disposto no parágrafo único do art. 60 da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e no § 2º deste artigo, admitir-se-á o cômputo das matrículas efetivadas, conforme o censo escolar mais atualizado, na educação especial oferecida em instituições comunitárias, confessionais

ou filantrópicas sem fins lucrativos, conveniadas com o poder público, com atuação exclusiva na modalidade.”

§ 6º, art. 8º, da lei 11.494/2007.

“Os recursos destinados às instituições de que tratam os §§ 1º, 3º e 4º deste artigo somente poderão ser destinados às categorias de despesa previstas no art. 70 da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996.”

Pontos divergentes e/ou carentes de definição:

A possibilidade de utilização dos recursos do FUNDEB, em benefício de instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas sem fins lucrativos e conveniadas com o poder público, que ofereçam atendimento em creche e pré-escola, no âmbito dos Municípios e na educação especial, no âmbito dos Estados e Municípios, amplia o alcance do Fundo, com reflexos nos parâmetros anuais e nos mecanismos operacionais que norteiam seu funcionamento e enseja a necessidade de definições e esclarecimentos acerca da inclusão desses alunos no cômputo dos dados e parâmetros desses segmentos de ensino, para fins de distribuição de recursos do Fundo, sem que haja interrupção de continuidade no fluxo dos repasses e alterações de parâmetros no decorrer do ano, com necessidade de ajustes financeiros retroativos.

c) Análise e proposições

O Decreto nº 6.091/2007, ao fixar os parâmetros anuais de operacionalização do FUNDEB para 2007, os estabeleceu para vigorar durante todo o exercício de 2007, apoiado nas disposições da MP nº 339/2006, cujo comando apontava para o estabelecimento de parâmetros anuais (valor por aluno/ano, valor mínimo nacional por aluno/ano, distribuição da Complementação da União por Estado, etc). A inserção dos alunos das instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas, sem fins lucrativos e conveniadas com o poder público, que oferecem atendimento em creche, pré-escola e educação especial, carece de definições mais detalhadas, que deverão ser consideradas no Decreto de regulamentação da Lei nº 11.494/2007, de forma a eliminar alterações substantivas nos mecanismos operacionais do Fundo em 2007, com indesejáveis efeitos e transtornos financeiros decorrentes de ajustes retroativos nos repasses realizados. Os tribunais sugerem que o Decreto de regulamentação seja discutido previamente, de modo a contemplar as sugestões dos órgãos de controle externo.

8) PROGRESSIVIDADE NA IMPLANTAÇÃO DO FUNDEB

a) Base Legal:

Art. 31, da Lei 11.494/2007.

“Os Fundos serão implantados progressivamente nos primeiros 3 (três) anos de vigência, conforme o disposto neste artigo.

§ 1º A porcentagem de recursos de que trata o art. 3º desta Lei será alcançada conforme a seguinte progressão:

I - para os impostos e transferências constantes do inciso II do caput do art. 155, do inciso IV do caput do art. 158, das alíneas a e b do inciso I e do inciso II do caput do art. 159 da Constituição Federal, bem como para a receita a que se refere o § 1º do art. 3º desta Lei:

- a) 16,66% (dezesesseis inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), no 1º (primeiro) ano;*
- b) 18,33% (dezoito inteiros e trinta e três centésimos por cento), no 2º (segundo) ano; e*
- c) 20% (vinte por cento), a partir do 3º (terceiro) ano, inclusive;*

II - para os impostos e transferências constantes dos incisos I e III do caput do art. 155, inciso II do caput do art. 157, incisos II e III do caput do art. 158 da Constituição Federal:

- a) 6,66% (seis inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), no 1º (primeiro) ano;*
- b) 13,33% (treze inteiros e trinta e três centésimos por cento), no 2º (segundo) ano; e*
- c) 20% (vinte por cento), a partir do 3º (terceiro) ano, inclusive.*

§2º As matrículas de que trata o art. 9º desta Lei serão consideradas conforme a seguinte progressão:

I - para o ensino fundamental regular e especial público: a totalidade das matrículas imediatamente a partir do 1º (primeiro) ano de vigência do Fundo;

II - para a educação infantil, o ensino médio e a educação de jovens e adultos:

a) 1/3 (um terço) das matrículas no 1º (primeiro) ano de vigência do Fundo;

b) 2/3 (dois terços) das matrículas no 2º (segundo) ano de vigência do Fundo;

c) a totalidade das matrículas a partir do 3º (terceiro) ano de vigência do Fundo, inclusive.

§3º A complementação da União será de, no mínimo:

I - R\$ 2.000.000.000,00 (dois bilhões de reais), no 1º (primeiro) ano de vigência dos Fundos;

II - R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais), no 2º (segundo) ano de vigência dos Fundos; e

III - R\$ 4.500.000.000,00 (quatro bilhões e quinhentos milhões de reais), no 3º (terceiro) ano de vigência dos Fundos.”

b) Pontos divergentes e/ou carentes de definição:

A escala gradual de implantação do FUNDEB, notadamente em relação à inserção das matrículas da educação infantil, ensino médio e EJA, levou a crer que a aplicação dos recursos nessas etapas também seguiria a mesma escala.

c) Análise e proposições

A escala de implantação gradual do FUNDEB, estabelecida na legislação, possibilita a adaptação dos governos Estaduais e Municipais ao alcance e aos parâmetros do novo Fundo. O art. 21, § 1º, da Lei 11.494/2007, estabelece que a aplicação de recursos se verifique de maneira indistinta entre etapas, modalidades e tipos de estabelecimentos de ensino, não gerando, por conseguinte, tratamento diferenciado entre esses segmentos educacionais, ou atendimento de um ou outro contingente de alunos, em detrimento de outro, seja pela adoção de escala para atendimento, seja pela adoção de qualquer outro mecanismo que possa acarretar prejuízos nesse atendimento.

9) ALCANCE DO PLANO DE CARREIRA E DO PISO SALARIAL

a) Base Legal:

Arts. 40 e 41 da Lei 11.494/2007.

“Art. 40. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão implantar Planos de Carreira e remuneração dos profissionais da educação básica, de modo a assegurar:

I - a remuneração condigna dos profissionais na educação básica da rede pública;

II - integração entre o trabalho individual e a proposta pedagógica da escola;

III - a melhoria da qualidade do ensino e da aprendizagem.

Parágrafo único. Os Planos de Carreira deverão contemplar capacitação profissional especialmente voltada à formação continuada com vistas na melhoria da qualidade do ensino.

Art. 41. O poder público deverá fixar, em lei específica, até 31 de agosto de 2007, piso salarial profissional nacional para os profissionais do magistério público da educação básica.”

b) Pontos divergentes e/ou carentes de definição:

A legislação do FUNDEB impõe a necessidade de criação e implantação de Planos de Carreiras dos **Profissionais da Educação Básica**, enquanto que a proposta de fixação de piso salarial nacional estabelece como beneficiários os **Profissionais do Magistério Público** da educação básica.

c) Análise e proposições

A criação e implantação de Plano de Carreira e Remuneração para os Profissionais da Educação, deve incluir o grupo de profissionais a que se refere os arts. 61, 62 e 64 da Lei nº 9.394/2006 (LDB), ou seja, os docentes (art. 62) e pessoal de apoio à docência (art. 64), que corresponde ao mesmo grupo denominado “profissionais do magistério”, a que se refere os art. 22 e 41 da Lei nº 11.494/2007. Não há, pois, divergências de tratamento entre as duas situações. Dessa forma, verifica-se que, tanto o Plano de Carreira, quanto o piso salarial, terão o mesmo público alvo. Entretanto, é importante que a lei específica que disciplinará o piso salarial seja editada, delimitando seu efetivo alcance.

10) AJUSTE DE CONTAS ANUAL DO FUNDO

a) Base Legal:

Art. 6º, § 2º, da Lei 11.494/2007

“A complementação da União a maior ou a menor em função da diferença entre a receita utilizada para o cálculo e a receita realizada do exercício de referência será ajustada no 1º (primeiro) quadrimestre do exercício imediatamente subsequente e debitada ou creditada à conta específica dos Fundos, conforme o caso.”

Art. 15, parágrafo único, da lei 11.494/2007

“Para o ajuste da complementação da União de que trata o § 2º do art. 6º desta Lei, os Estados e o Distrito Federal deverão publicar na imprensa oficial e encaminhar à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, até o dia 31 de janeiro, os valores da arrecadação efetiva dos impostos e das transferências de que trata o art. 3º desta Lei referentes ao exercício imediatamente anterior.”

b) Pontos divergentes e/ou carentes de definição:

A execução do ajuste de contas no primeiro quadrimestre do ano seguinte surtirá efeitos diretos nos Estados e Municípios que tenham recebido a complementação da União, procedendo-se, sempre que necessário, o correspondente lançamento, a crédito ou a débito, junto ao ente governamental que, eventualmente, tenha recebido, respectivamente, valor menor ou maior, no decorrer do ano findo.

O recálculo e o ajuste dos valores da complementação da União ao Fundo tem o propósito de compatibilizar o repasse efetivado no decorrer do exercício com o repasse decorrente do fechamento da arrecadação realizada no mesmo exercício, visto que tais repasses se processam, do início ao final do ano, com base em valores distribuídos em função das estimativas das receitas que compõem o Fundo. O ajuste, portanto, traz os repasses da complementação para o mundo “real”, aqui entendido como “das receitas realizadas” (não estimadas). Com isso, o valor mínimo nacional pode sofrer alterações, em função de diferenças entre a receita “prevista” e a “realizada”, surgindo necessidade de esclarecimentos acerca do tratamento a ser dado nesse sentido.

c) Análise e proposições

O valor mínimo nacional é definido no início do exercício sob a forma de “valor estimado”, sendo passível de ajuste no seu valor, após o encerramento do exercício, por ocasião do ajuste de contas anual do Fundo, a que se refere o art. 6º, § 2º, da Lei 11.494/2007, conforme, inclusive, estabeleceu o § 2, art. 2º, do Decreto nº 6.091/2007, ao definir os parâmetros operacionais para o Fundo em 2007. Ou seja, com o ajuste anual é assegurado o valor da Complementação da União definido na legislação, tomando como base a receita realizada para composição do Fundo, conjugada com os parâmetros fixados para sua operacionalização (universo de alunos considerados, fatores de ponderação, etc), ajustando-se sua distribuição e, se necessário, o valor mínimo nacional.

11) MECANISMOS E INSTRUMENTOS DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS DO FUNDEB, PARA OS CONSELHOS DO FUNDEB

a) Base Legal

Art. 25 da Lei 11.494/2007

“Os registros contábeis e os demonstrativos gerenciais mensais, atualizados, relativos aos recursos repassados e recebidos à conta dos Fundos assim como os referentes às despesas realizadas ficarão permanentemente à disposição dos conselhos responsáveis, bem como dos órgãos federais, estaduais e municipais de controle interno e externo, e ser-lhes-á dada ampla publicidade, inclusive por meio eletrônico.”

b) Pontos carentes de definição

O art. 25 da Lei 11.494/2007, embora preveja a elaboração e disponibilização, pelos respectivos Poderes Executivos Estaduais e Municipais, de documentos contábeis e demonstrativos gerenciais, mensais e atualizados, relativos aos recursos do FUNDEB, aos respectivos Conselhos de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB, tanto esses Conselhos, quanto aquelas instâncias de governo, ressentem de uma orientação mais objetiva acerca desses documentos, tendo em vista a necessidade de padronizá-los, tornando-os mais simplificados e de domínio público, facilitando a comprovação da execução realizada com os recursos do Fundo.

c) Proposta

Considerando que as Instruções e Resoluções baixadas pelos Tribunais de Contas dos Estados e/ou dos Municípios, em cumprimento às suas atribuições, são submetidas, apreciadas e votadas em seus respectivos plenários, de conformidade com disposições regimentais próprias, propõe-se que, além dos documentos usuais exigidos pelos Tribunais de Contas, em face do disposto no art. 27 da Lei nº 11.494/2007, sejam apresentados pelos gestores do Poder Executivo, para análise e parecer dos Conselhos de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB, e posterior encaminhamento às Cortes de Contas, demonstrativo simplificado da aplicação dos recursos do Fundo, elaborado com base em modelo simplificado produzido pelo MEC na perspectiva de padronização de tratamento e facilitação do trabalho de acompanhamento a cargo dos mencionados Conselhos.

12) DESPESAS COM TRANSPORTE ESCOLAR

a) Base Legal

Art. 70, VIII, da Lei nº 9.394/96

“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:

(...)

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

b) Pontos divergentes e/ou carentes de definição:

A definição de transporte escolar deixa margem de interpretações variadas, basicamente em relação aos seguintes pontos:

Tipo de despesas passíveis de execução, com vistas ao alcance desse objetivo;

Possibilidade de aquisição de veículos a serem utilizados no transporte escolar;

Tipos de veículos que podem ser adquiridos e/ou mantidos;

Possibilidade de aquisição de veículos a serem utilizados no transporte de professores;
Possibilidade de aquisição de vale-transporte para atendimento de alunos e professores;
Possibilidade de locação de veículo para transporte de alunos;
Possibilidade de atendimento de alunos de etapas de ensino que não está no âmbito de atuação prioritária do ente;
Possibilidade de transporte de alunos do Estado, no caso dos Municípios e vice-versa.

c) Análise e proposições

Considerando: a) que o fornecimento de transporte escolar compreende, tanto a disponibilidade de veículos apropriados ao transporte de pessoas, quanto à realização de serviços de manutenção desses veículos, b) que há grande diversidade de condições das vias de transporte (qualidades das estradas, tipos e características de solos e relevos, necessidades de utilização de transporte fluvial, etc) e dos meios de transporte que melhor se adaptam a estas condições; e c) que o transporte escolar é destinado ao atendimento dos alunos da zona rural; conclui-se que:

As despesas relacionadas à garantia do transporte escolar podem ser realizadas tanto na aquisição do veículo apropriado ao transporte de alunos, devidamente equipado e identificado como de uso nesse tipo específico de transporte, de acordo com o código nacional de trânsito (Lei nº 9.503, de 23.09.97); quanto na manutenção (licenciamento e seguro dos veículos, aquisição de combustíveis e lubrificantes, conservação e recuperação, reposição de peças e equipamentos obrigatórios);

Podem ser adotados modelos e marcas diferenciadas de veículos, em função da quantidade de pessoas a serem transportadas, das condições das vias de tráfego, dentre outras, podendo, inclusive, ser adotados veículos de transporte aquático (barcos, embarcações, etc), desde que os tipos de veículos destinados ao transporte de alunos sejam apropriados ao transporte de pessoas, se encontrem licenciados pelos competentes órgãos encarregados da fiscalização e disponham de todos os equipamentos obrigatórios, principalmente no que tange aos itens de segurança, enfim, reúnam adequadas condições de funcionamento;

O transporte de professores não integra o transporte escolar. Contudo, se no deslocamento do professor da zona rural, no percurso entre sua residência e o estabelecimento de ensino, fizer-se necessária a utilização de algum meio de transporte, o percurso for atendido por veículo destinado ao atendimento dos alunos e, por fim, se o transporte do(s) professor(es) não prejudicar o atendimento de um ou mais alunos, nada impede que o(s) docente(s) seja(m) também transportado(s) no veículo destinado aos alunos;

A aquisição e distribuição de Vale-Transporte não caracteriza gastos com transporte escolar, mesmo que essa prática tenha como objetivo o atendimento dos alunos. Essa forma de fornecimento de transporte não é voltada, com exclusividade, ao atendimento de alunos (é extensivo a servidores) e sua adoção não alcança os alunos da zona rural (destinatários do transporte escolar).

A locação de veículos, para o transporte de alunos da zona rural pode ser adotada, desde que essa solução se mostre mais econômica e o(s) veículo(s) a ser(em) locado(s) reúna(m) as condições necessárias a esse tipo de transporte, de forma idêntica às exigências a serem observadas com relação aos veículos próprios.

Como as despesas pagas com recursos do FUNDEB devem ser direcionadas para as etapas de ensino situadas no âmbito de atuação prioritária de Estados e Municípios, o transporte escolar de alunos de outras etapas somente poderá ser realizado no caso de não haver prejuízo aos estudantes que devem ser beneficiados prioritariamente, ou no caso de convênio entre Estados e Municípios para transferência de recursos para o transporte escolar.

É importante que seja possibilitada a realização de estudos/pesquisas que concorram para uma visualização comparativa, de âmbito nacional, com base em indicadores definidos com esse objetivo, de forma a favorecer análises de tratamento acerca do assunto. Até que isso se efetive, as orientações acima são adotadas em relação ao transporte escolar.

13. MECANISMOS E INSTRUMENTOS DE MONITORAMENTO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS DA EDUCAÇÃO – SIOPE.

a) Base Legal

Art. 48 da Lei Complementar 101/2000 (LRF)

“São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

“Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.”

Art. 27 da Lei 11.494/2007

“Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios prestarão contas dos recursos dos Fundos conforme os procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas competentes, observada a regulamentação aplicável.”

Art. 30, V, da Lei 11.494/2007

“O Ministério da Educação atuará:

.....

V - no monitoramento da aplicação dos recursos dos Fundos, por meio de sistema de informações orçamentárias e financeiras e de cooperação com os Tribunais de Contas dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”

b) Pontos divergentes e/ou carentes de definição.

Necessidade de adoção e consolidação de mecanismo que concorra para o monitoramento da evolução dos investimentos públicos em educação, especialmente dos recursos do FUNDEB, de forma articulada com os Tribunais de Contas.

c) Análise e proposições

O Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação – SIOPE é um sistema informatizado de coleta, processamento e disseminação de dados consolidados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios sobre as suas receitas totais, os recursos vinculados à educação e as correspondentes despesas realizadas, desagregadas por níveis de ensino e natureza.

A implantação deste sistema se reveste de particular importância para a gestão educacional, que passa a contar com instrumento de planejamento, útil a todas as esferas governamentais, dado seu potencial de geração e disponibilização de informações gerenciais atualizadas sobre as receitas públicas e os correspondentes recursos vinculados à educação.

Os indicadores gerados pelo SIOPE assegurarão, ainda, maior transparência da gestão educacional, sobretudo após a criação do FUNDEB, principal canal de direcionamento da mais expressiva parcela de recursos públicos destinados à educação, concorrendo para a transparência e efetividade na aplicação desses recursos.

Com o SIOPE abre a real possibilidade de se ter implantado, com a adesão dos Estados e Municípios, um instrumento gerador do demonstrativo da receita líquida de impostos e das despesas vinculadas à manutenção e desenvolvimento do ensino, previsto no art. 72 da LDB. Tal demonstrativo compõe os anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), cujas especificações estão dispostas no manual da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), responsável pela normatização operacional da LRF.

Desta forma, torna-se relevante o apoio e a efetiva participação dos Tribunais de Contas no sentido de fazer com que Estados, DF e Municípios cumpram a exigência de preenchimento do SIOPE e, na hipótese de ressalvas na prestação de contas, o Tribunal de Contas responsável solicite a alteração correspondente nos dados do Sistema.

RELAÇÃO DE PARTICIPANTES:

UF	INSTITUIÇÃO	NOME DO PARTICIPANTE
AC	Tribunal de Contas do Acre	1. ANTONIO MALHEIRO
		2. JOSÉ EUGÊNIO DE LEÃO BRAGA
		3. MARIA DE JESUS SOUZA
AL	Tribunal de Contas de Alagoas	4. DARIO SILVA
		5. ISNALDO BARROS
		6. OTAVIO SANTOS
AM	Tribunal de Contas do Amazonas	7. CLAUDIA MENDES
		8. RAIMUNDO JOSÉ MICHILES
		9. VANA PALMEIRA
AP	Tribunal de Contas do Amapá	10. DAMILTON SALOMÃO
		11. JOSÉ JULIO COELHO
		12. REGILDO SALOMÃO
BA	Tribunal de Contas da Bahia	13. ADRIANNE SOUZA
		14. ANTONIO CAIRES
		15. FRANCISCO ANDRADE NETO
		16. JOSÉ ALFREDO DIAS
		17. JOSÉ VENTIN
		18. PEDRO HENRIQUE SOUZA
CE	Tribunal de Contas do Ceará	19. JOSE VALDOMIRO CASTRO JUNIOR
		20. LUIZ SERGIO VIEIRA
		21. RUBENS NOGUEIRA
		22. TEODORICO MENEZES NETO
CE	Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará	23. LUIZ MÁRIO VIEIRA
DF	Tribunal de Contas do Distrito Federal	24. ADINOR BEDRITISHUK JUNIOR
		25. LUIS GENÉDIO
ES	Tribunal de Contas do Espírito Santo	26. ELCY SOUZA
		27. LUIZ GUILHERME VIEIRA
		28. MARCIO MARINOT
		29. MARCOS MADUREIRA
		30. UMBERTO SOUZA

GO	Tribunal de Contas de Goiás	31. LILIANNE SIQUEIRA PEU
GO	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás	32. MARCO ANTÔNIO BORGES
		33. MARIA TERESA FERNANDES GARRIDO
MA	Tribunal de Contas do Maranhão	34. ANTONIO BARBOSA
		35. EDMAR CUTRIM
		36. JOSE FURTADO
MG	Tribunal de Contas de Minas Gerais	37. ANTONIO ANDRADA
		38. ANTONIO BARBOSA NETO
MS	Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul	39. AUGUSTO WANDERLEY
		40. DONIZETE CUNHA
MT	Tribunal de Contas do Mato Grosso	41. JOSE NOVELLI
		42. MAURICIO JUNIOR FARIA
		43. VALTER ALBANO DA SILVA
PA	Tribunal de Contas do Pará	44. RUTH BASTOS
		45. SONIA ELIAS
PB	Tribunal de Contas da Paraíba	46. ANTONIO DINIZ FILHO
		47. FLÁVIO SÁTIRO FERNANDES
		48. GERALDO RAWLISON GOMES
PE	Tribunal de Contas de Pernambuco	49. CARLOS BARROS
		50. MARIA LUCIENE FERNANDES
		51. VALDECIR PASCOAL
PI	Tribunal de Contas do Piauí	52. CHRYSTIANNE VELOSO
		53. LUCINE BATISTA
		54. WALTANIA ALVARENGA
PR	Tribunal de Contas do Paraná	55. HENRIQUE NAIGEBOREN
		56. NESTOR BAPTISTA
		57. PAULO FERNANDES
RJ	Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro	58. ADILSON LUZ
RJ	Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro	59. JOSE NOLASCO
		60. MARCOS NASCIMENTO
RN	Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte	61. JOAO FERNANDES NASCIMENTO
		62. PAULO ROBERTO ALVES
		63. TARCISIO COSTA
RO	Tribunal de Contas de Rondônia	64. ADILSON MEDEIROS
		65. JOSE EULER MELLO
		66. VALDIVINO SOUZA
RR	Tribunal de Contas de Roraima	67. ANGELO SILVA
		68. CILENE SALOMAO
		69. VIVALDO BATISTA
RS	Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul	70. CRISTINA ASSMANN
		71. JOÃO VARGAS

		72. VICTOR JOSÉ FACCIÓNI
SC	Tribunal de Contas do Santa Catarina	73. JOSÉ PACHECO
		74. ODILON TEIXEIRA
		75. SALOMAO RIBAS JUNIOR
SE	Tribunal de Contas do Sergipe	76. JOAN SOARES
		77. JORGE CUNHA
		78. MARIA ISABEL DAVILA
SP	Tribunal de Contas de São Paulo	79. ANTÔNIO ROQUE CITADINI
		80. ANTONIO CARUSO
		81. IZILDA MATSUI
		82. MARCIA SAMPEI
		83. MARIA MARCOLAN
TO	Tribunal de Contas do Tocantins	84. MAURICIO PINTO
		85. DORIS COUTINHO
		86. MARIA LAIDES FLATIN
	Ministério da Educação	87. NAPOLEÃO SOBRINHO
		88. FRANCISCO DAS CHAGAS FERNANDES
		89. HORÁCIO FRANCISCO DOS REIS FILHO
		90. PAULO EGON WIEDERKEHR
		91. VANDER OLIVEIRA BORGES
		92. AURELI OLIVEIRA TURRA
	Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional	93. ANA LUIZA OLIVEIRA LIMA TAUFICK
		94. HERIBERTO HENRIQUE VILELA DO NASCIMENTO
	Tribunal de Contas da União - SEMAG	95. PAULO HENRIQUE FEIJÓ DA SILVA
		96. LUCIENE PEREIRA DA SILVA
		97. MARCELO LUIZ SOUZA DA EIRA
	Tribunal de Contas da União - SECEX	98. VERÔNICA MARIA R. VELOSO HOLANDA
		99. MARCIO GLEIDON CHAVES DE SALES
		100. VANDA LÍDIA ROMANO DA SILVEIRA
	Controladoria Geral da União	101. WALPERINO TAVARES

