

## AULA 14: Procedimentos Contábeis Específicos: parcerias público-privadas, operações de créditos, dívida ativa, FUNDEB e regime próprio de previdência social.

| SUMÁRIO                                 | PÁGINA |
|---|--------|
| 1. Apresentação                         | 1      |
| 2. Parcerias público-privadas           | 2      |
| 3. Operações de créditos                | 23     |
| 4. Dívida ativa                         | 58     |
| 5. Regime próprio de previdência social | 91     |
| 6. FUNDEB                               | 107    |
| 7. Questões comentadas                  | 124    |
| 8. Lista das questões apresentadas      | 131    |

### 1. APRESENTAÇÃO

Pessoal, na aula de hoje aprofundaremos o estudo sobre os procedimentos específicos sobre os seguintes temas: parcerias público-privadas, operações de créditos, dívida ativa, FUNDEB e regime próprio de previdência social.

Estes assuntos constam de forma exaustiva no MCASP – Parte III. Dessa forma, nossa meta aqui é trazer os principais aspectos e relacioná-los com questões que já cobraram isso. Fiz alguns ajustes em relação a versão integral de modo a facilitar a leitura.

Ressalto que na última prova da ESAF (MDIC área 4 com 10 questões de contabilidade pública) cujo edital é igual ao da CGU, não foi cobrada nenhuma questão sobre esses temas.

Quando forem apresentados registros contábeis recomendo o uso do plano de contas esquematizado disponível na aula de lançamentos.

## 2.PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPP)

As PPP foram 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, e se constituem numa 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 PPPs diferenciam-se 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<sup>1</sup>).

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

### 2.1.Aspectos legais

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.

---

<sup>1</sup> §3º do art. 2º da Lei nº 11.079.

O parceiro privado contratado é sempre uma Sociedade de Propósito Específico (SPE), constituída por uma empresa privada vencedora do processo de licitação da PPP. O Quadro 1 mostra os dois tipos de PPP.

**Quadro 1:** Tipos de PPP

| Tipo                     | Característica   |
|--------------------------|--|
| Concessão patrocinada    | <p>É a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei nº 8.987/95, <u>quando envolver, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários, contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado.</u></p> <p>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.</p> |
| Concessão administrativa | <p>É o contrato de prestação de serviços de que <u>a Administração Pública seja usuária direta ou indireta</u>, envolvendo ou não a execução de obra ou fornecimento e instalação de bens.</p>   |

Um exemplo de PPP patrocinada seria a exploração de rodovia em que o governo concede a um parceiro privado a exploração de uma rodovia. Pelo contrato de concessão, o Parceiro Privado fica responsável pela duplicação de parte da rodovia, ampliação de alguns trechos e construção de pontes e viadutos. Deverá também prestar serviços de manutenção objetivando mantê-la sem buracos, trincas e desníveis. Será responsável ainda pela sinalização e disponibilização de serviços de socorro médico e mecânico. O Parceiro Privado é remunerado pela

cobrança de tarifa dos usuários da rodovia por meio das praças de pedágio. No entanto, o Governo considera que o pedágio poderia custar muito caro e se compromete a subsidiar o projeto com o pagamento ao Parceiro Privado de uma contraprestação pública. Assim, a contraprestação complementa a remuneração do Parceiro Privado para reduzir o valor cobrado dos usuários.

O primeiro exemplo de PPP Administrativa seria a construção de um presídio em que 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.

O segundo exemplo de PPP Administrativa seria a construção de um hospital em que 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.

Ressalta-se 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), e são chamadas de concessões comuns.

Em um 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 PPPs. O Quadro 2 contém os tipos de riscos e suas respectivas características.

**Quadro 2:** Tipos de riscos na PPP

| Risco                      | Característica   |
|----------------------------|--|
| <b>Risco de demanda</b>    | É reflexo na receita do empreendimento <u>da possibilidade de que a utilização do bem objeto do contrato possa ser diferente da frequência estimada no contrato</u> , 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.   |
|                            | Seria o caso do tráfego de veículos ou da demanda por vagas prisionais ser inferior ao previsto, e o Parceiro Público assumisse este risco e garantisse a remuneração do Parceiro Privado.   |
| <b>Risco de construção</b> | É o risco de variação dos principais custos referentes à constituição ou manutenção do bem.  |
|                            | Seria o caso de um contrato de PPP, em que o Governo assume mediante o Parceiro Privado o compromisso de pagar determinada quantia caso os custos da obra sejam maiores que o previsto. Isso ocorre, por exemplo, se os materiais utilizados nas obras custarem mais caro do que o previsto. Ou ainda, se a quantidade de materiais necessária for superior à prevista. Nesse caso, se o governo assume, parcial ou integralmente, os prejuízos, está assumindo, parcial ou integralmente, o risco de custo de construção. |

|                                 |  |
|---------------------------------|--|
| <b>Risco de disponibilidade</b> | <p>É o risco de não disponibilização do bem ou o fornecimento do serviço em desacordo com os padrões exigidos, ou desempenho abaixo do estipulado.</p> <p><b><u>Todas as PPPs devem obrigatoriamente incluir prestação de serviços.</u></b> O risco de disponibilidade se refere à possibilidade de que esses serviços não sejam disponibilizados ou o sejam em um padrão de qualidade inferior ao contratado. Em uma prestação de serviços, se isso ocorrer é natural que a remuneração do contratado seja reduzida ou suspensa. Portanto, quando o governo faz um contrato de PPP em que se compromete a remunerar o parceiro privado independente da disponibilização ou prestação dos serviços, neste contrato o Governo assume, parcial ou integralmente, o risco de disponibilidade.</p> |
| <b>Risco cambial</b>            | <p>Em um contrato de PPP é possível que parte dos insumos do Parceiro Privado seja advinda do exterior, principalmente na fase de construção e de aquisição de equipamentos.</p> <p>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.</p>  |
| <b>Risco operacional</b>        | <p>O risco operacional refere-se à possibilidade de custos (como a manutenção de equipamentos, a mão-de-obra) 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.</p>   |

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

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

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

## 2.2. Aspectos contábeis: contabilização e provisão

O Quadro 3 resume a como deve ser a Contabilização dos contratos de PPP.

**Quadro 3:** Contabilização dos contratos de PPP

| Tipo de PPP   | Contabilização dos dispêndios do Parceiro Público   |
|---|---|
| A despesa orçamentária nas concessões patrocinadas.   | Em geral, é <b>corrente de subvenções econômicas</b> , visto que na essência a contraprestação do parceiro público é considerada ajuda financeira.  |
| A despesa orçamentária nas concessões administrativa. | É uma despesa <b>corrente de prestação de serviços</b> , 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. |

Vamos a nossa primeira questão.



1. (Questão simulada) As despesas do parceiro público em contratos de PPP (Parceria Público Privadas) em regra são consideradas despesas de prestação de serviços.

### COMENTÁRIOS À QUESTÃO

(Questão simulada) As despesas do parceiro público em contratos de PPP (Parceria Público Privadas) **em regra são consideradas despesas de prestação de serviços.**

**ERRADO, se for concessão patrocinada será despesas com subvenções econômica, e se for concessão administrativa é que será consideradas despesas de prestação de serviços.**

O Quadro 4 mostra situações que impactam o Balanço Patrimonial do parceiro público.

**Quadro 4:** Situações que impactam o Balanço Patrimonial do parceiro público

| <b>Situação</b> |   | <b>Consequência</b>  |
|-----------------|---|--|
| 1               | A assunção pelo parceiro público de parte relevante de pelo menos um entre os riscos de demanda, disponibilidade ou construção.                                 | Implica no reconhecimento dos ativos imobilizados ou intangíveis constituídos pela SPE no balanço patrimonial do ente público, <b>em contrapartida</b> à assunção de dívida de igual valor decorrente dos riscos assumidos (obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP).                               |
| 2               | Caso o bem constituído pela SPE seja de tal maneira específico que somente o parceiro público pode utilizá-lo em sua atividade.                                 | Deverá ser reconhecido no balanço patrimonial do ente público <b>em contrapartida</b> à assunção de dívida de igual valor.   |
| 3               | Entregue o bem ou recebida a etapa ou totalidade da obra, existirem contraprestações do parceiro público específicas relacionadas ao investimento já realizado. | <b>Deve ser reconhecida a dívida, caso não haja registro de passivo</b> 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. |

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 mantém na Administração Pública grande parte dos mesmos, e aos contratos de concessão (Lei nº 8.987/1995), que transferem integralmente os riscos ao concessionário e aos usuários.

Os contratos de PPP podem embutir riscos de extensa magnitude, que possuem a particularidade de engendrarem compromissos financeiros de forma automática, enquanto a materialização de riscos similares nos contratos tradicionais não tem necessariamente este condão.

Exemplificando, a efetivação de número de usuários aquém do previsto em algum empreendimento público reduz o benefício social correlato, mas não gera obrigação financeira, enquanto em um contrato de PPP, o estabelecimento de cláusula garantindo remuneração adicional ao parceiro privado em razão de frustração na demanda gera compromisso de pagamento.

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

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

- I) O inciso VI do art. 4º - determina que a contratação de PPP observe a diretriz da repartição objetiva de riscos entre as partes; e
- II) O inciso III do art. 5º - determina que as cláusulas contratuais prevejam a repartição de riscos entre as partes.

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.

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

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

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. Aspectos contábeis: escrituração dos registros**

#### **2.3.1. Assinatura/Execução do Contrato e Garantias**

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

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>      |
|------------------------|-----------------------------|
| D 7.1.x.x.x.xx.xx      | Contratos de PPP            |
| C 8.1.x.x.x.xx.xx      | Contratos de PPP a executar |

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

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>      |
|------------------------|-----------------------------|
| D 8.1.x.x.x.xx.xx      | Contratos de PPP a executar |
| C 8.1.x.x.x.xx.xx      | Contratos de PPP executados |

c) Registro contábil das garantias concedidas pelo parceiro público:

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                            |
|------------------------|---|
| D 7.1.2.1.x.xx.xx      | Garantias e contragarantias concedidas            |
| C 8.1.2.1.x.xx.xx      | Garantias e contragarantias concedidas a executar |

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

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                            |
|------------------------|---|
| D 8.1.2.1.x.xx.xx      | Garantias e contragarantias concedidas a executar |
| C 8.1.2.1.x.xx.xx      | Garantias e contragarantias concedidas executadas |

### 2.3.2. Execução dos contratos de PPP

Vimos na seção 2.3.1 situações que o Balanço Patrimonial pode ser impactado. Neste tópico veremos a escrituração de alguns desses registros.

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).

| Código da Conta   | Título da Conta  |
|-------------------|--|
| D 1.2.x.x.x.xx.xx | Ativos constituídos pela SPE   |
| C 2.x.x.x.x.xx.xx | 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:

| Código da Conta   | Título da Conta  |
|-------------------|--|
| D 2.X.X.X.X.XX.XX | Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP |
| C 4.6.3.9.X.XX.XX | Outros Ganhos com Incorporação de Ativos                                   |

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

| Código da Conta   | Título da Conta                                      |
|-------------------|--|
| D 3.x.x.x.x.xx.xx | Variação Patrimonial Diminutiva                      |
| C 2.X.8.6.x.xx.xx | Provisão para riscos 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.

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<sup>2</sup>".

Nesse caso, a variação patrimonial aumentativa das garantias de reembolsos externas 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:

| Código da Conta   | Título da Conta                            |
|-------------------|--|
| D 1.x.x.x.x.xx.xx | Garantias de pagamento em contratos de PPP |
| C 4.9.x.x.xx.xx   | 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.

---

<sup>2</sup> IBRACON NPC 22 – Contingências

d) Registro da apropriação dos valores a pagar / concretização dos riscos assumidos (nas naturezas de informação patrimonial e orçamentária):

## Empenho

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>       |
|------------------------|------------------------------|
| D 6.2.2.1.1.xx.xx      | Crédito disponível           |
| C 6.2.2.1.3.01.xx      | Crédito empenhado a liquidar |

## Liquidação

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                               |
|------------------------|--|
| D 2.1.8.6.x.xx.xx      | Provisão para riscos decorrentes de contratos de PPP |
| C 2.1.3.x.x.xx.xx      | Contraprestações a pagar de contratos de PPP         |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                               |
| D 6.2.2.1.3.01.xx      | Crédito empenhado a liquidar                         |
| C 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado a pagar                  |

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

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                       |
|------------------------|--|
| D 3.x.x.x.x.xx.xx      | VPD  |
| C 2.1.3.x.x.xx.xx      | Contraprestações a pagar de contratos de PPP |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                       |
| D 6.2.2.1.3.01.xx      | Crédito empenhado a liquidar                 |
| C 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado a pagar          |

**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.

**Exemplo 1:**

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 na natureza de informação patrimonial quando do recebimento das obras ou bens permanentes que fazem parte do objeto contratado será o seguinte

| Código da Conta   | Título da Conta  |                  |
|-------------------|--|------------------|
| D 1.2.3.x.x.xx.xx | Ativos constituídos pela SPE                               |                  |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx | Obrigações não relacionadas a serviços em contratos de PPP | R\$90.000.000,00 |

**Se 10% = R\$ 10.000.000 → 90% = 90.000.000.**

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 na natureza de informação patrimonial:

| Código da Conta   | Título da Conta  |                 |
|-------------------|--|-----------------|
| D 2.1.2.x.x.xx.xx | Obrigações não relacionadas a serviços em contratos de PPP |                 |
| C 2.1.3.x.x.xx.xx | Contraprestações a pagar de contratos de PPP               | R\$9.000.000,00 |

  

| Código da Conta   | Título da Conta                              |                 |
|-------------------|--|-----------------|
| D 3.x.x.x.x.xx.xx | Variação Patrimonial Diminutiva              |                 |
| C 2.1.3.x.x.xx.xx | Contraprestações a pagar de contratos de PPP | R\$1.000.000,00 |

**TOTAL: R\$ 10.000.000,00.**

### Exemplo 2:

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           |

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) Registro contábil no momento do pagamento das contraprestações:

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

Ressalta-se que a Lei nº 11.079/04 define o seguinte<sup>3</sup>:

*"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."*

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 registro contábil da saída do recurso, sendo necessários, ainda, os registros nos demais subsistemas referentes à execução da despesa orçamentária nas fases de empenho, liquidação e pagamento:

---

<sup>3</sup> Art. 9º, Lei nº 11.079/04

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

Por fim o Quadro 5 mostra os diferentes passivos existentes em contratos de PPP.

**Quadro 5:** diferentes passivos existentes em contratos de PPP.

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



2. (Consulplan/TSE/2012/Analista Judiciário) "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." (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2011, parte III, p. 22) O registro dos contratos de Parcerias Público Privadas (PPP), no momento de sua assinatura, deve ser registrado em contas de natureza

a) de controle.  
b) financeira.  
c) orçamentária.  
d) patrimonial.

### **COMENTÁRIOS À QUESTÃO**

Vimos que o registro da assinatura seria:

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>      |
|------------------------|-----------------------------|
| D 7.1.x.x.x.xx.xx      | Contratos de PPP            |
| C 8.1.x.x.x.xx.xx      | Contratos de PPP a executar |

**Assim, o gabarito seria a alternativa A.**

### 3. OPERAÇÕES DE CRÉDITO

São consideradas operações de crédito os compromissos financeiros assumidos em razão: de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros<sup>4</sup>.

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 despesa. 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 consolidada nos termos definidos no Manual de Demonstrativos Fiscais.

**Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados<sup>5</sup>:**

- (i) A captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido;
- (ii) 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;
- (iii) 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;
- (iv) 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

---

<sup>4</sup> Art. 29º da LRF.

<sup>5</sup> Art. 37º da LRF.

empresas estatais dependentes) integrantes do mesmo Estado, Distrito Federal ou Município<sup>6</sup>.

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

A operação de crédito por antecipação de receita orçamentária – ARO, espécie do gênero operação de crédito, destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e deverá cumprir, dentre outras, as exigências da LRF aplicáveis às operações de crédito em geral<sup>7</sup>.

No âmbito Federal, a Lei nº 12.309/10, Lei das Diretrizes Orçamentárias da União (LDO) para o exercício de 2011 vedou, por meio do art. 104, a realização de quaisquer procedimentos que resultem na execução de despesas sem comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária. Porém, o parágrafo 1º desse mesmo artigo dispõe que a contabilidade deve registrar os atos e fatos relativos à gestão orçamentário-financeira efetivamente ocorridos, sem prejuízo das responsabilidades e providências a serem tomadas pela inobservância dessa vedação.

---

<sup>6</sup> Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 3º, §2º, com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 19/2003, art. 1º.

<sup>7</sup> Art. 37º da LRF.

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

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

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

A seguir, seguem os roteiros contábeis sugeridos para registrar as diversas formas de operação de crédito existentes: 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.

### 3.1.Operações de Crédito Mobiliárias

#### a) Contratação da operação de crédito

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

Nesse tipo de operação deve-se utilizar [as seguintes opções:](#)

- (i) 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;
- (ii) Utilizar o mecanismo de conta-corrente contábil, que permite o tratamento de informações mais detalhadas;
- (iii) Utilizar outros sistemas de controle que possibilitem o preenchimento do Demonstrativo de Operações de Crédito.

#### b) Emissão dos títulos como fato orçamentário

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                   |               |
|------------------------|--|---------------|
| D 1.1.1.1.x.xx.xx      | Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)      | R\$20.000,00  |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx      | Empréstimos e Financiamentos a CP                        | R\$12.543,10  |
| C 2.2.2.x.x.xx.xx      | Empréstimos e Financiamentos a LP                        | R\$ 7.456,90  |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                   |               |
| D 6.2.1.1.x.xx.xx      | Receita a realizar                                       |               |
| C 6.2.1.2.x.xx.xx      | Receita realizada  | R\$ 20.000,00 |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                   |               |
| D 7.2.1.1.x.xx.xx      | Controle da disponibilidade de recursos                  |               |
| C 8.2.1.1.1.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos               | R\$ 20.000,00 |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                   |               |
| D 8.1.2.3.x.xx.xx      | Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito |               |
| C 8.1.2.3.x.xx.xx      | Obrigações contratadas Executadas - Operações de Crédito | R\$ 20.000,00 |

c) Apropriação dos encargos ao longo do período (apropriação mensal de 1% ao mês)

| Código da Conta   | Título da Conta                               |            |
|-------------------|---|------------|
| D 3.4.1.x.x.xx.xx | Variação Patrimonial Diminutiva – Financeiras | R\$ 200,00 |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx | Encargos Financeiros (P)                      |            |

d) Início do exercício financeiro (transferência de longo para curto prazo)

| Código da Conta   | Título da Conta                   |               |
|-------------------|-----------------------------------|---------------|
| D 2.2.2.x.x.xx.xx | Empréstimos e Financiamentos a LP | R\$ 20.000,00 |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx | Empréstimos e Financiamentos a CP |               |
| Código da Conta   | Título da Conta                   |               |
| D 2.2.2.x.x.xx.xx | Encargos Financeiros LP           | R\$ 200,00    |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx | Encargos Financeiros CP           |               |

e) Empenho da despesa orçamentária correspondente aos encargos

| Código da Conta   | Título da Conta   |              |
|-------------------|---|--------------|
| D 6.2.2.1.1.xx.xx | Crédito disponível  | R\$ 4.403,00 |
| C 6.2.2.1.3.01.xx | Crédito empenhado a liquidar  |              |
| Código da Conta   | Título da Conta   |              |
| D 6.2.2.1.3.01.xx | Crédito empenhado a liquidar  | R\$ 4.403,00 |
| C 6.2.2.1.3.02.xx | Crédito empenhado em liquidação                                     |              |
| Código da Conta   | Título da Conta   |              |
| D 2.1.2.x.x.xx.xx | Encargos Financeiros CP (P)   | R\$ 4.403,00 |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx | Encargos Financeiros CP (F)   |              |
| Código da Conta   | Título da Conta   |              |
| D 8.2.1.1.1.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos                          | R\$ 4.403,00 |
| C 8.2.1.1.2.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho |              |

**f) Liquidação da despesa orçamentária correspondente aos encargos**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |              |
|------------------------|--|--------------|
| D 6.2.2.1.3.02.xx      | Crédito empenhado em liquidação  | R\$ 4.403,00 |
| C 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado a pagar  |              |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |              |
| D 8.2.1.1.2.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho                              |              |
| C 8.2.1.1.3.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias | R\$ 4.403,00 |

**g) Empenho da despesa orçamentária correspondente à amortização**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>  |               |
|------------------------|---|---------------|
| D 2.1.2.x.x.xx.xx      | Empréstimos e Financiamentos a CP (P)                               | R\$ 20.000,00 |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx      | Empréstimos e Financiamentos a CP (F)                               |               |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>  |               |
| D 6.2.2.1.1.xx.xx      | Crédito disponível  | R\$ 20.000,00 |
| C 6.2.2.1.3.01.xx      | Crédito empenhado a liquidar  |               |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>  |               |
| D 6.2.2.1.3.01.xx      | Crédito empenhado a liquidar  | R\$ 20.000,00 |
| C 6.2.2.1.3.02.xx      | Crédito empenhado em liquidação                                     |               |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>  |               |
| D 8.2.1.1.1.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos                          |               |
| C 8.2.1.1.2.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho | R\$ 20.000,00 |

#### h) Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente à amortização

| Código da Conta   | Título da Conta  |               |
|-------------------|--|---------------|
| D 6.2.2.1.3.02.xx | Crédito empenhado em liquidação  | R\$ 20.000,00 |
| C 6.2.2.1.3.03.xx | Crédito empenhado liquidado a pagar  |               |
| Código da Conta   | Título da Conta  |               |
| D 8.2.1.1.2.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho                              |               |
| C 8.2.1.1.3.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias | R\$ 20.000,00 |

#### i) Pagamento da despesa orçamentária correspondente ao resgate de títulos

| Código da Conta   | Título da Conta  |              |
|-------------------|--|--------------|
| D 2.1.2.x.x.xx.xx | Empréstimos e Financiamentos a CP (F)  | R\$20.000,00 |
| D 2.1.2.x.x.xx.xx | Encargos Financeiros CP (F)  | R\$ 4.403,00 |
| C 1.1.1.1.x.xx.xx | Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)  | R\$24.403,00 |
| Código da Conta   | Título da Conta  |              |
| D 8.2.1.1.3.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias | R\$24.403,00 |
| C 8.2.1.1.4.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos utilizada   |              |
| Código da Conta   | Título da Conta  |              |
| D 6.2.2.1.3.03.xx | Crédito empenhado liquidado a pagar  |              |
| C 6.2.2.1.3.04.xx | Crédito empenhado pago   | R\$24.403,00 |

### **3.2. Operações de Crédito Contratuais**

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

As Operações de Crédito Contratuais podem ser contratadas sob diversas modalidades, tais como as exemplificadas pela LRF: mútuo, abertura de crédito, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros, ainda que o contrato seja inominado.

As Operações de Crédito Contratuais podem, ainda, decorrer de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, visto que essas operações são equiparadas a operações de crédito pela LRF.

#### **3.2.1. 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 previstos.

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

| ATIVO                     | VALOR                  | PASSIVO                | VALOR                |
|---------------------------|------------------------|------------------------|----------------------|
| Ativo Circulante          |                        | Passivo Circulante     |                      |
| Caixa e Equivalente Caixa | 12.000,00<br>12.000,00 | Passivo Não Circulante |                      |
|                           |                        | PL                     | 12.000,00            |
| <b>Total</b>              | <b>R\$ 12.000,00</b>   | <b>Total</b>           | <b>R\$ 12.000,00</b> |

Legenda:  
*F: Atributo da conta - Financeiro*

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

**a) Lançamento da Operação de Crédito Contratada:**

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

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

a) Utilizar o mecanismo de conta-corrente contábil, que permite o tratamento de informações mais detalhadas.

b) Por se tratar de informações gerenciais, poderão ser utilizados outros sistemas de controle que possibilitem o preenchimento do Demonstrativo de Operações de Crédito.

**b) Ingresso de financeiro e reconhecimento da dívida contratual**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                   |               |
|------------------------|--|---------------|
| D 6.2.1.1.x.xx.xx      | Receita a realizar                                       | R\$ 20.000,00 |
| C 6.2.1.2.x.xx.xx      | Receita realizada  |               |
| <br>                   | <br>   | <br>          |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                   |               |
| D 1.1.1.1.x.xx.xx      | Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)      | R\$20.000,00  |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx      | Empréstimos e Financiamentos a CP                        | R\$12.543,10  |
| C 2.2.2.x.x.xx.xx      | Empréstimos e Financiamentos a LP                        | R\$ 7.456,90  |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                   |               |
| D 7.2.1.1.x.xx.xx      | Controle da disponibilidade de recursos                  | R\$ 20.000,00 |
| C 8.2.1.1.1.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos               |               |
| <br>                   | <br>   | <br>          |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                   |               |
| D 8.1.2.3.x.xx.xx      | Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito | R\$ 20.000,00 |
| C 8.1.2.3.x.xx.xx      | Obrigações contratadas Executadas - Operações de Crédito |               |
| <br>                   | <br>   | <br>          |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                   |               |
| D 2.1.2.x.x.xx.xx      | *Encargos Financeiros a Transcorrer                      | R\$ 1.864,88  |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx      | Encargos Financeiros (P)                                 |               |
| <br>                   | <br>   | <br>          |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                   |               |
| D 2.2.2.x.x.xx.xx      | *Encargos Financeiros a Transcorrer                      | R\$ 301,24    |
| C 2.2.2.x.x.xx.xx      | Encargos Financeiros (P)                                 |               |

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.

Salienta-se que o registro dos encargos 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 (**vimos isso na aula de lançamentos**).

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

| ATIVO                     | VALOR                | PASSIVO                               | VALOR R\$1,00        |
|---------------------------|----------------------|---------------------------------------|----------------------|
| Ativo Circulante          |                      | Passivo Circulante                    | 12.543,10            |
| Caixa e Equivalente Caixa | 32.000,00            | Empréstimos e Financiamentos a CP (P) | 12.543,10            |
|                           |                      | Encargos Financeiros (P)              | 1.864,88             |
|                           |                      | Encargos Financeiros a Transcorrer    | (1.864,88)           |
|                           |                      | Passivo Não Circulante                | 7.456,90             |
|                           |                      | Empréstimos e Financiamentos a LP (P) | 7.456,90             |
|                           |                      | Encargos Financeiros (P)              | 301,24               |
|                           |                      | Encargos Financeiros a Transcorrer    | (301,24)             |
|                           |                      | PL                                    | 12.000,00            |
| <b>Total</b>              | <b>R\$ 32.000,00</b> | <b>Total</b>                          | <b>R\$ 32.000,00</b> |

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*

### c) Reconhecimento dos encargos

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

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

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

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

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*

**d) Empenho da despesa orçamentária correspondente aos encargos**

| Código da Conta   | Título da Conta   |            |
|-------------------|---|------------|
| D 6.2.2.1.1.xx.xx | Crédito disponível  | R\$ 200,00 |
| C 6.2.2.1.3.01.xx | Crédito empenhado a liquidar  |            |
| Código da Conta   | Título da Conta   |            |
| D 6.2.2.1.3.01.xx | Crédito empenhado a liquidar  | R\$ 200,00 |
| C 6.2.2.1.3.02.xx | Crédito empenhado em liquidação                                     |            |
| Código da Conta   | Título da Conta   |            |
| D 8.2.1.1.1.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos                          |            |
| C 8.2.1.1.2.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho | R\$ 200,00 |
| Código da Conta   | Título da Conta   |            |
| D 2.1.2.x.x.xx.xx | Encargos Financeiros CP (P)   | 200,00     |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx | Encargos Financeiros CP (F)   |            |

e) Liquidação da despesa orçamentária correspondente aos encargos

| Código da Conta   | Título da Conta  |            |
|-------------------|--|------------|
| D 6.2.2.1.3.02.xx | Crédito empenhado em liquidação  | R\$ 200,00 |
| C 6.2.2.1.3.03.xx | Crédito empenhado liquidado a pagar  |            |
| Código da Conta   | Título da Conta  |            |
| D 8.2.1.1.2.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho                              |            |
| C 8.2.1.1.3.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias | R\$ 200,00 |

f) Empenho da despesa orçamentária correspondente à amortização

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

**g) Liquidação da despesa orçamentária correspondente à amortização**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |            |
|------------------------|--|------------|
| D 6.2.2.1.3.02.xx      | Crédito empenhado em liquidação  | R\$ 908,31 |
| C 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado a pagar  |            |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |            |
| D 8.2.1.1.2.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho                              |            |
| C 8.2.1.1.3.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias | R\$ 908,31 |

**h) Pagamento da despesa orçamentária correspondente à prestação**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |             |
|------------------------|--|-------------|
| D 2.1.2.x.x.xx.xx      | Empréstimos e Financiamentos a CP (F)  | R\$908,31   |
| D 2.1.2.x.x.xx.xx      | Encargos Financeiros CP (F)  | R\$200,00   |
| C 1.1.1.1.x.xx.xx      | Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)  | R\$1.108,31 |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |             |
| D 8.2.1.1.3.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias | R\$1.108,31 |
| C 8.2.1.1.4.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos utilizada   |             |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |             |
| D 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado a pagar  | R\$1.108,31 |
| C 6.2.2.1.3.04.xx      | Crédito empenhado pago   |             |

Assim, após o registro acima se teria a seguinte estrutura no Balanço Patrimonial.

| ATIVO                     | VALOR                | PASSIVO                               | VALO R\$1,00       |
|---------------------------|----------------------|---------------------------------------|--------------------|
| Ativo Circulante          |                      | Passivo Circulante                    |                    |
| Caixa e Equivalente Caixa | 30.891,69            | Empréstimos e Financiamentos a CP (P) | 11.634,79          |
|                           | 30.891,69            | Encargos Financeiros (P)              | 11.634,69          |
|                           |                      | Encargos Financeiros a                | 1.664,88           |
|                           |                      |                                       | (1.664,88)         |
|                           |                      | Passivo Não Circulante                | 7.456,90           |
|                           |                      | Empréstimos e Financiamentos a LP (P) | 7.456,90           |
|                           |                      | Encargos Financeiros (P)              | 301,24             |
|                           |                      | Encargos Financeiros a                | (301,24)           |
|                           |                      | PL                                    | 11.800,00          |
| <b>Total</b>              | <b>R\$ 30.891,69</b> | <b>Total</b>                          | <b>R 30.891,69</b> |

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

### i) Início do exercício financeiro (transferência de longo p/ curto prazo)

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

| Código da Conta   | Título da Conta                        |              |
|-------------------|--|--------------|
| D 2.2.2.x.x.xx.xx | Empréstimos e Financiamentos a LP      | R\$ 7.456,90 |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx | Empréstimos e Financiamentos a CP      |              |
| Código da Conta   | Título da Conta                        |              |
| D 2.2.2.x.x.xx.xx | Encargos Financeiros LP                | R\$ 301,24   |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx | Encargos Financeiros CP                |              |
| Código da Conta   | Título da Conta                        |              |
| D 2.1.2.x.x.xx.xx | *Encargos Financeiros a Transcorrer CP | R\$ 301,24   |
| C 2.2.2.x.x.xx.xx | *Encargos Financeiros a Transcorrer LP |              |

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

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

### 3.2.2 Aquisições Financiadas de Bens e Arrendamento Mercantil Financeiro

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

Serão registradas na linha "[Aquisição Financiada de Bens e Arrendamento Mercantil Financeiro](#)", do Anexo 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.

Alternativamente serão registradas na Linha "[Abertura de Crédito](#)", do Anexo do RGF, [as operações de crédito, mesmo quando destinadas a aquisição de bens, em que houve ingresso efetivo de recursos financeiros nos cofres públicos](#), como, por exemplo, aquelas em que os recursos financeiros são disponibilizados ao ente por uma instituição financeira e posteriormente utilizados por esse para a aquisição do bem.

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

| ATIVO   | VALOR                  | PASSIVO                      | VALOR                |
|---|------------------------|------------------------------|----------------------|
| Ativo Circulante<br>Caixa e Equivalente Caixa (F) | 32.000,00<br>32.000,00 | Passivo Circulante           | -                    |
| Ativo Não Circulante                              | -                      | Passivo Não Circulante<br>PL | 32.000,00            |
| <b>Total</b>                                      | <b>R\$ 32.000,00</b>   | <b>Total</b>                 | <b>R\$ 32.000,00</b> |

Legenda:  
*F: Atributo de Conta - Financeiro*

Conforme o MCASP Parte III (2011:89) há duas práticas distintas quanto ao registro dessa operação no que tange à sua inclusão no orçamento do Ente da Federação.

A primeira prática consiste em adotar 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 (2011:89).

A segunda prática parte da premissa de que 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 (2011:89).

Nesse sentido, o MCASP 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.

Assim, o MCASP 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.



3. (Cespe/2009/ Analista Administrativo – Área 1) Em algumas transações realizadas no âmbito da União, dada a necessidade de autorização legislativa para sua efetivação, há o registro da receita orçamentária mesmo não havendo ingressos efetivos. Transações como aquisições financiadas de bens e arrendamento mercantil-financeiro, por serem consideradas operação de crédito, são registradas como receita orçamentária e despesa orçamentária.

### COMENTÁRIOS À QUESTÃO

Inicialmente cabe observar o que o MCASP – Volume I (2<sup>a</sup> edição de 2009) prescrevia sobre as aquisições financiadas (lembro que hoje estamos na 4<sup>a</sup> edição):

Em algumas transações, há o registro da receita orçamentária mesmo não havendo ingressos efetivos, devido à necessidade de autorização legislativa específica para sua realização. Transações como aquisições financiadas de bens e arrendamento mercantil financeiro, quando possuem dotação específica na LOA, são registradas como receita orçamentária e despesa orçamentária, pois são consideradas operações de crédito pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (grifo meu).

Assim, o gabarito oficial definitivo foi considerado **CERTO**.

Hoje na 4<sup>a</sup> edição, existem duas práticas: a primeira que segue o entendimento anterior da 2<sup>a</sup> edição e a segunda prática que parte da premissa de que não constarão do Orçamento Público receitas orçamentárias que não possuam previsão de efetivo ingresso nos cofres públicos.

### 3.2.2.1. Primeira prática: Recebimento do Bem Adquirido como Fato Orçamentário.

Nesta prática consta no orçamento a despesa orçamentária com a aquisição financiada (despesa com investimento) em contrapartida a uma receita orçamentária de capital (Operação de Crédito), mesmo que não haja o ingresso efetivo dessa receita nos cofres públicos]

#### a) Contratação da operação de crédito

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

b) Empenho referente à despesa com investimento (aquisição de bem móvel).

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>  |              |
|------------------------|---|--------------|
| D 6.2.2.1.1.xx.xx      | Crédito disponível  | R\$20.000,00 |
| C 6.2.2.1.3.01.xx      | Crédito empenhado a liquidar  |              |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>  |              |
| D 8.2.1.1.1.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos                          |              |
| C 8.2.1.1.2.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho | R\$20.000,00 |

c) Recebimento do bem: liquidação, arrecadação e pagamento

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                     |               |
|------------------------|--|---------------|
| D 6.2.1.1.x.xx.xx      | Receita a realizar                         | R\$ 20.000,00 |
| C 6.2.1.2.x.xx.xx      | Receita realizada                          |               |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                     |               |
| D 7.2.1.1.x.xx.xx      | Controle da disponibilidade de recursos    | R\$ 20.000,00 |
| C 8.2.1.1.1.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos |               |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                     |               |
| D 1.2.3.x.x.xx.xx      | Máquinas e Equipamentos                    | R\$20.000,00  |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx      | Empréstimos e Financiamentos a CP          | R\$12.543,10  |
| C 2.2.2.x.x.xx.xx      | Empréstimos e Financiamentos a LP          | R\$ 7.456,90  |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                     |               |
| D 2.1.2.x.x.xx.xx      | *Encargos Financeiros a Apropriar          | R\$ 1.864,88  |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx      | Encargos Financeiros (P)                   |               |

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |               |
|------------------------|--|---------------|
| D 2.2.2.x.x.xx.xx      | *Encargos Financeiros a Apropriar  | R\$ 301,24    |
| C 2.2.2.x.x.xx.xx      | Encargos Financeiros (P)   |               |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |               |
| D 6.2.2.1.3.01.xx      | Crédito empenhado a liquidar   | R\$20.000,00  |
| C 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado a pagar  |               |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |               |
| D 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado a pagar  | R\$20.000,00  |
| C 6.2.2.1.3.04.xx      | Crédito empenhado pago   |               |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |               |
| D 8.2.1.1.2.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho                              |               |
| C 8.2.1.1.3.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias | R\$ 20.000,00 |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |               |
| D 8.2.1.1.3.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias | R\$ 20.000,00 |
| C 8.2.1.1.4.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos utilizada   |               |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |               |
| D 8.1.2.3.x.xx.xx      | Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito   | -             |
| C 8.1.2.3.x.xx.xx      | Obrigações contratadas Executadas - Operações de Crédito   | R\$ 20.000,00 |

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

No entanto, caso esse procedimento seja adotado, estará de acordo com o Princípio da Competência apenas se concomitantemente for

escriturada uma conta retificadora pelo valor dos encargos financeiros a serem apropriados, visto que estes ainda não são devidos e, portanto, seu valor deve ser abatido do valor total da dívida registrada.

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

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

O registro do ingresso serve para evidenciação 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 mecanismo de ligação entre a receita e a despesa, na medida em que identifica, ao mesmo tempo, o destino da receita e a origem da despesa.

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 Serviços (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.

### **3.2.2.2. Segunda prática: Recebimento do Bem Adquirido como Fato Extra-Orçamentário**

Nesta prática, apenas a despesa com a amortização (e encargos correspondentes) do financiamento consta do orçamento do ente.

#### **a) Contratação da operação de crédito**

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

#### **b) Recebimento do Bem Adquirido como Fato Extra-Orçamentário**

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

3.2.2.3: Registros subsequentes → registros comuns para ambas as práticas

a) Reconhecimento dos encargos

| Código da Conta   | Título da Conta                     |            |   |            |
|-------------------|-------------------------------------|------------|---|------------|
| D 3.4.1.x.x.xx.xx | Variação Patrimonial Financeiras    | Diminutiva | - | R\$ 200,00 |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx | Encargos Financeiros a Apropriar(P) |            |   |            |

b) Empenho da despesa orçamentária correspondente aos encargos

| Código da Conta   | Título da Conta   |  |  |            |
|-------------------|---|--|--|------------|
| D 6.2.2.1.1.xx.xx | Crédito disponível  |  |  | R\$ 200,00 |
| C 6.2.2.1.3.01.xx | Crédito empenhado a liquidar  |  |  |            |
| Código da Conta   | Título da Conta   |  |  |            |
| D 6.2.2.1.3.01.xx | Crédito empenhado a liquidar  |  |  | R\$ 200,00 |
| C 6.2.2.1.3.02.xx | Crédito empenhado em liquidação                                     |  |  |            |
| Código da Conta   | Título da Conta   |  |  |            |
| D 2.1.2.x.x.xx.xx | Encargos Financeiros CP (P)   |  |  | R\$ 200,00 |
| C 2.1.2.x.x.xx.xx | Encargos Financeiros CP (F)   |  |  |            |
| Código da Conta   | Título da Conta   |  |  |            |
| D 8.2.1.1.1.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos                          |  |  |            |
| C 8.2.1.1.2.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho |  |  | R\$ 200,00 |

c) Liquidação da despesa orçamentária correspondente aos encargos

| Código da Conta   | Título da Conta  |  |  |            |
|-------------------|--|--|--|------------|
| D 6.2.2.1.3.02.xx | Crédito empenhado em liquidação  |  |  |            |
| C 6.2.2.1.3.03.xx | Crédito empenhado liquidado a pagar  |  |  | R\$ 200,00 |
| Código da Conta   | Título da Conta  |  |  |            |
| D 8.2.1.1.2.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho                              |  |  |            |
| C 8.2.1.1.3.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias |  |  | R\$ 200,00 |

d) Empenho da despesa orçamentária correspondente à amortização

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

e) Liquidação da despesa orçamentária correspondente à amortização

| Código da Conta   | Título da Conta  |           |
|-------------------|--|-----------|
| D 6.2.2.1.3.02.xx | Crédito empenhado em liquidação  | R\$908,31 |
| C 6.2.2.1.3.03.xx | Crédito empenhado liquidado a pagar  |           |
| Código da Conta   | Título da Conta  |           |
| D 8.2.1.1.2.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho                              | R\$908,31 |
| C 8.2.1.1.3.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias |           |

**f) Pagamento da despesa orçamentária correspondente à prestação**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |             |
|------------------------|--|-------------|
| D 2.1.2.x.x.xx.xx      | Empréstimos e Financiamentos a CP (F)  | R\$ 908,31  |
| D 2.1.2.x.x.xx.xx      | Encargos Financeiros CP (F)  | R\$ 200,00  |
| C 1.1.1.1.x.xx.xx      | Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)  | R\$1.108,31 |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |             |
| D 8.2.1.1.3.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias | R\$1.108,31 |
| C 8.2.1.1.4.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos utilizada   |             |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |             |
| D 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado a pagar  | R\$1.108,31 |
| C 6.2.2.1.3.04.xx      | Crédito empenhado pago   |             |

### 3.2.3. 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 art. 29 da LRF. Para exemplificar esse caso, demonstra-se o roteiro contábil relativo a um recebimento antecipado de receita orçamentária em 01/11/2007, no valor de R\$ 5.000,00, por serviços a serem prestados no dia 01/12/2007.

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

| ATIVO                     | VALOR                | PASSIVO                | VALOR                |
|---------------------------|----------------------|------------------------|----------------------|
| Ativo Circulante          | 12.000,00            | Passivo Circulante     | -                    |
| Caixa e Equivalente Caixa | 2.000,00             |                        |                      |
| Ativo Não Circulante      | -                    | Passivo Não Circulante | -                    |
|                           |                      | PL                     | 12.000,00            |
| <b>Total</b>              | <b>R\$ 12.000,00</b> | <b>Total</b>           | <b>R\$ 12.000,00</b> |

Legenda:  
*F: Atributo Financeiro*

a) Ingresso do recurso e registro da obrigação contratual correspondente

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

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

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

| ATIVO                      | VALOR                | PASSIVO                      | VALOR                |
|----------------------------|----------------------|------------------------------|----------------------|
| Ativo Circulante           |                      | Passivo Circulante           |                      |
| Caixa e Equivalentes Caixa | 17.000,00            | Adiantamento de Clientes (P) | 5.000,00             |
|                            | 17.000,00            | PL                           | 5.000,00             |
| <b>Total</b>               | <b>R\$ 17.000,00</b> | <b>Total</b>                 | <b>R\$ 17.000,00</b> |

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*

**b) Desincorporação do passivo devido à prestação do serviço**

| Código da Conta   | Título da Conta                  |              |
|-------------------|----------------------------------|--------------|
| D 2.1.5.1.x.xx.xx | Adiantamento de Clientes (P)     |              |
| C 3.x.x.x.x.xx.xx | Variação Patrimonial Aumentativa | R\$ 5.000,00 |

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

| ATIVO                      | VALOR                | PASSIVO                      | R\$1.00<br>VALOR     |
|----------------------------|----------------------|------------------------------|----------------------|
| Ativo Circulante           |                      | Passivo Circulante           | -                    |
| Caixa e Equivalentes Caixa | 17.000,00            | Adiantamento de Clientes (P) | -                    |
|                            | 17.000,00            | PL                           | 17.000,00            |
| <b>Total</b>               | <b>R\$ 17.000,00</b> | <b>Total</b>                 | <b>R\$ 17.000,00</b> |

Legenda:

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

### 3.2.4. 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 do seu art. 29. Há de se observar, no entanto, que tais operações devem ser entendidas como incorporações de passivos expressamente autorizadas ou previstas em Lei, em respeito ao princípio da legalidade que rege as atividades da Administração Pública. Por outro lado, não se caracterizam como operações de crédito as incorporações de passivos decorrentes de precatórios judiciais, as quais, no entanto, integrarão a dívida consolidada nos termos definidos no Manual de Demonstrativos Fiscais.

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.

a) Reconhecimento contábil do passivo

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>          |
|------------------------|---------------------------------|
| D 3.X.X.X.X.XX.XX      | Variação Patrimonial Diminutiva |
| C 2.2.X.X.X.XX.XX      | Obrigações                      |

b) Início do exercício financeiro (transferência de longo para curto prazo)

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b> |
|------------------------|------------------------|
| D 2.2.X.X.X.XX.XX      | Obrigações             |
| C 2.1.X.X.X.XX.XX      | Obrigações             |

c) Prescrição da dívida (se for o caso)

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>           |
|------------------------|----------------------------------|
| D 2.1.X.X.X.XX.XX      | Obrigações                       |
| C 4.X.X.X.XX.XX        | Variação Patrimonial Aumentativa |

d) Registro da despesa orçamentária

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b> |
|------------------------|------------------------|
| D 2.1.X.X.X.XX.XX      | Obrigações (P)         |
| C 2.1.X.X.X.XX.XX      | Obrigações (F)         |

  

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>       |
|------------------------|------------------------------|
| D 6.2.2.1.1.XX.XX      | Crédito disponível           |
| C 6.2.2.1.3.01.XX      | Crédito empenhado a liquidar |

  

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>          |
|------------------------|---------------------------------|
| D 6.2.2.1.3.01.XX      | Crédito empenhado a liquidar    |
| C 6.2.2.1.3.02.XX      | Crédito empenhado em liquidação |

  

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>  |
|------------------------|---|
| D 8.2.1.1.1.XX.XX      | Disponibilidade por destinação de recursos                          |
| C 8.2.1.1.2.XX.XX      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho |

### 3.2.5. 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.

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

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

Para exemplificar esse caso, supõe-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*; como a assunção direta de compromisso com

fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante aceite de título de crédito.

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

**a) Reconhecimento contábil do passivo**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>          |              |
|------------------------|---------------------------------|--------------|
| D 3.x.x.x.x.xx.xx      | Variação Patrimonial Diminutiva | R\$ 5.000,00 |
| C 2.2.x.x.x.xx.xx      | Obrigações                      |              |

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.

**b) Registro da responsabilidade em apuração**

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

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.

### 3.2.6. 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 preexistentes junto a instituições não-financeiras que não impliquem uma elevação da dívida consolidada líquida não se equiparam a operações de crédito.<sup>84</sup>

Os Parcelamentos de Dívidas relativos a tributos e FGTS, apesar de constituírem financiamentos entre entes da Federação,<sup>85</sup> 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 legislação.

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

| Código da Conta   | Título da Conta           |
|-------------------|---------------------------|
| D 2.1.x.x.x.xx.xx | Obrigações de Curto Prazo |
| C 2.2.x.x.x.xx.xx | Obrigações de Longo Prazo |

## 4. DÍVIDA ATIVA

### 4.1. Aspectos Orçamentários e Legais

Antes de detalhar os conceitos relacionados à dívida ativa, gostaria de apresentar a Figura 1 que contém a classificação quanto à natureza da receita.

**Figura 1:** Classificação quanto à natureza até o 2º nível

| Categoria Econômica<br>(1º Dígito)                         |           | Origem<br>(2º Dígito)   |           |
|--|-----------|---|-----------|
| Cod.   | Descrição | Cod.  | Descrição |
| 1. RECEITAS CORRENTES<br>7. Correntes (Intraorçamentárias) |           | 1. Receita Tributária<br>2. Receita de Contribuições<br>3. Receita Patrimonial<br>4. Receita Agropecuária<br>5. Receita Industrial<br>6. Receita de Serviços<br>7. Transferências Correntes<br>9. Outras Receitas Correntes |           |
| 2. RECEITAS DE CAPITAL<br>8. Capital (Intraorçamentárias)  |           | 1. Operações de Crédito<br>2. Alienação de Bens<br>3. Amortização de Empréstimos<br>4. Transferências de Capital<br>5. Outras Receitas de Capital   |           |

A receita da dívida ativa está tradicionalmente localizada nas outras receitas correntes. Porém, existem receitas de dívida ativa localizada nas outras receitas de capital (decorrente de empréstimos concedidos e dos estoques reguladores – FUNCAFÉ).

Inicialmente o art. 39 da lei 4320/1964 estabelece que 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. Isso reforça o art. 35º que afirma que pertencem ao exercício as receitas nele arrecadadas.

O parágrafo 1º do art. 39º por sua vez estabelece que os créditos de natureza tributária ou não tributária, 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.

Conclui-se assim que há a dívida ativa tributária e a não tributária. O Quadro 6 mostra os conceitos desse dois tipos conforme estabelece a lei 4320/1964.

**Quadro 6:** Tipos de dívida ativa

| Tipo de dívida ativa | Descrição  |
|----------------------|--|
| Tributária           | É o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa <u>a tributos e respectivos adicionais e multas</u> .   |
| Não tributária       | São os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os <u>provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza</u> , 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 subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. |

Ressalto inicialmente que a regra, prescrita no § 1º do art. 39, (apuração da liquidez e certeza) aplica-se aos créditos de natureza tributária e não tributária.

Feita a inscrição e esgotadas as oportunidades, mediante cobrança amigável, para a quitação administrativa do débito, será

[proposta ação de cobrança judicial](#), [instruída com a Certidão de Dívida Ativa \(CDA\)](#) extraída do Termo de Inscrição.

Verifica-se, portanto, que o ato de inscrição em Dívida Ativa visa a desempenhar uma razão de dupla instrumentalidade: cumprir a finalidade contábil expressa na Lei nº 4.320, de 1964, que é essencialmente o objeto deste Manual, [e viabilizar a criação do título executivo extrajudicial](#), consubstanciado na CDA.



A referência aos créditos que constituem a Dívida Ativa Não-Tributária, contida no Quadro 6 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.

Assim, as receitas de contribuições e as receitas de empréstimos compulsórios apesar de serem coercitivas (derivadas) são inscritas como dívida ativa não tributária.

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<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> § 3º da lei 4320/1964.

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 aos demais encargos previstos na legislação<sup>9</sup>.

A inscrição em Dívida Ativa é ato jurídico que visa legitimar a origem do crédito em favor da Fazenda Pública, revestindo o procedimento dos necessários requisitos jurídicos para as ações de cobrança.

A Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, em seu art. 2º, parágrafo 3º, determina que cabe ao órgão competente apurar a liquidez e certeza dos créditos, qualificando a inscrição como ato de controle administrativo da legalidade. Depreende-se, portanto, que os Entes Públicos **deverão outorgar a um órgão a competência para este procedimento, dissociando, obrigatoriamente, a inscrição do crédito em Dívida Ativa e a origem desse crédito.**

No caso da União, a Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional<sup>10</sup>. Os créditos inscritos em Dívida Ativa compõem o cadastro de Dívida Ativa da União.

Apesar de essa ser a regra estabelecida pela lei 4320/1964, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público detalha outros responsáveis pela inscrição da dívida ativa e que constam no Quadro 7.

---

<sup>9</sup> § 4º da lei 4320/1964.

<sup>10</sup> § 5º da lei 4320/1964.

**Quadro 7:** Órgãos responsáveis pela inscrição da dívida ativa

| Órgão responsável                      | Competência  |
|--|--|
| Procuradoria Geral da Fazenda Nacional | Responsável pela gestão administrativa e judicial da Dívida Ativa da União.  |
| Procuradoria-Geral Federal (PGF)       | Responsável pela apuração de certeza e liquidez, Inscrição em dívida ativa e proceder à cobrança amigável e judicial, dos créditos das Autarquias e Fundações Públicas, bem como pela representação judicial e extrajudicial dessas entidades. |
| Procuradoria do BACEN                  | Responsável pela apuração de certeza e liquidez, inscrição em Dívida Ativa e gestão administrativa e judicial dos créditos do BACEN.   |
| Procuradoria do INSS                   | Responsável pela apuração de certeza e liquidez, inscrição em Dívida Ativa e gestão administrativa e judicial das contribuições sociais previdenciárias.   |

[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](#).

## 4.2. Aspectos contábeis

### **4.2.1. Generalidades**

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 modificativo 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.

O eventual cancelamento, por qualquer motivo, do crédito inscrito em Dívida Ativa representa a sua extinção e provoca diminuição na situação líquida patrimonial, relativamente à baixa do direito que é classificado como variação patrimonial diminutiva independente da execução orçamentária ou simplesmente

**variação passiva extraorçamentária.** Da mesma forma, são classificados os registros de abatimentos, anistia ou quaisquer outros valores que representem diminuição dos valores originalmente inscritos em Dívida Ativa, mas não decorram do efetivo recebimento.

A **Dívida Ativa integra o grupamento de Contas a Receber** e constitui uma parcela do Ativo de grande destaque na estrutura patrimonial de qualquer órgão ou entidade pública.

Os **montantes a serem registrados em Contas a Receber devem ser mensurados por seu valor líquido de realização**, ou seja, pelo produto final em dinheiro ou equivalente que se espera obter, de forma a assegurar a fiel demonstração dos fatos contábeis. No entanto, **nem sempre é possível assegurar que os valores registrados efetivamente serão recebidos, existindo um percentual de incerteza sobre a realização dos créditos.**

É prudente **instituir mecanismos que previnam a incerteza dos recebimentos futuros registrados no Ativo**, revestindo o demonstrativo contábil de um maior grau de precisão.

Com o **objetivo de evidenciar essa margem de incerteza empregam-se contas redutoras para os agrupamentos de contas de registro desses Ativos**, permitindo que o valor final dos créditos a receber seja uma expressão correta dos recebimentos futuros. No caso da Dívida Ativa, constituir-se-á um ajuste com o propósito de demonstrar o valor recuperável do ativo. **A conta redutora dos créditos de Dívida Ativa** é denominada **Ajuste de Perdas de Dívida Ativa**.

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.

#### 4.2.2. Formas de registros contábeis

O primeiro procedimento, mais detalhado, trata os créditos de forma individual e requer uma maior integração entre as diversas etapas e unidades envolvidas. Assim, há lançamentos em uma unidade originária do crédito e outros em uma unidade responsável pela apuração da certeza e liquidez. Os entes que não segregam tais unidades, devem adaptar esses lançamentos para apenas uma única unidade.

O segundo procedimento trabalha com o uso de informações consolidadas por tipo de movimentação, tratando os valores registrados de forma global, permitindo que uma grande quantidade de lançamentos seja condensada, de modo a facilitar o registro. Este procedimento deve ser utilizado quando em virtude da dificuldade de integração entre as diversas unidades participantes do processo.

##### 4.2.2.1.Registro Individualizado

###### a) Registro do crédito Originário

O lançamento de registro do crédito originário no Ativo do Órgão ou Entidade Pública será:

| Código da Conta   | Título da Conta                  |
|-------------------|----------------------------------|
| D 1.1.x.x.x.xx.xx | Créditos a Receber               |
| C 4.x.x.x.x.xx.xx | Variação Patrimonial Aumentativa |

O valor do crédito a receber deverá permanecer registrado no Ativo até o recebimento correspondente, ou reclassificado pelo vencimento do prazo de pagamento.

[Verificada a falta do recebimento do valor vencido](#), pela inadimplência ou por ato de autoridade competente, [cabe ao órgão ou entidade responsável pela gestão do crédito encaminhá-lo ao órgão ou entidade responsável pela inscrição em Dívida Ativa](#) (Quadro 7), 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.

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

Os créditos a favor da Fazenda Pública que se encontram vencidos e não pagos devem ser contabilmente discriminados dos demais. Conforme o texto legal, qualquer crédito a favor da Fazenda Pública, seja de origem tributária ou não tributária, é passível de inscrição em Dívida Ativa. Atendendo a preceitos legais, devem ser registrados em contas de controle, o controle da inscrição do crédito em dívida ativa (procedimento obrigatório).

Adicionalmente, pode-se contabilizar (procedimento facultativo), também em contas de controle, o controle do encaminhamento do crédito passível de inscrição em dívida ativa para os órgãos responsáveis pela inscrição. Dessa maneira, é importante ressaltar, que quando nos referirmos à [contabilização do controle do encaminhamento do crédito passível de ser inscrito em Dívida Ativa \(contas “Créditos a encaminhar para inscrição em Dívida Ativa” e “Créditos encaminhados para inscrição em Dívida Ativa”\)](#), trata-se de [procedimentos contábeis facultativos](#). Porém, quando esse Manual referir-se a [contabilização do controle da inscrição em Dívida Ativa](#)

(contas “Créditos a inscrever em Dívida Ativa” e “Créditos inscritos em Dívida Ativa”), trata-se de procedimentos contábeis obrigatórios.

Caso realizado, o controle do encaminhamento vai abrigar os valores desde a inadimplência até a transferência para o órgão ou unidade competente para inscrição. Contempla os valores ainda não encaminhados para inscrição, em elaboração de processo administrativo, ou pendentes de outras providências, que não permitam o encaminhamento para inscrição, inclusive aqueles devolvidos a qualquer título pelo órgão responsável pela inscrição.

A contabilização para os créditos com prazo de pagamento expirado a serem encaminhados para inscrição em Dívida Ativa deve ser, no âmbito do órgão de origem ([\*\*este registro é facultativo\*\*](#)):

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                               |
|------------------------|--|
| D 7.3.1.x.x.xx.xx      | Créditos da Dívida Ativa                             |
| C 8.3.1.1.x.xx.xx      | Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa |

c) Inscrição do crédito em dívida ativa

c1) Fase de Encaminhamento

A contabilização referente à fase de encaminhamento dos créditos para inscrição, considerando a necessidade de perfeita identificação dos responsáveis pelo recurso público, deverá ser efetivada simultaneamente no órgão ou unidade competente para inscrição em Dívida Ativa e no órgão ou unidade originária do crédito, da seguinte forma:

No órgão ou entidade originária do crédito (em contas de controle)

→ [\*\*este registro é facultativo\*\*](#):

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                               |
|------------------------|--|
| D 8.3.1.1.x.xx.xx      | Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa |
| C 8.3.1.2.x.xx.xx      | Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa |

No órgão ou unidade competente para apuração da certeza e liquidez e inscrição em Dívida Ativa (em contas de controle)

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>               |
|------------------------|--------------------------------------|
| D 7.3.2.x.x.xx.xx      | Créditos da Dívida Ativa             |
| C 8.3.2.1.x.xx.xx      | Créditos a Inscrever em Dívida Ativa |

#### C2) Fase da Efetiva Inscrição

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)

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>          |
|------------------------|---------------------------------|
| D 3.5.1.x.x.xx.xx      | Variação Patrimonial Diminutiva |
| C 1.1.x.x.x.xx.xx      | Créditos a Receber              |

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

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                       |
|------------------------|--|
| D 1.1.x.x.x.xx.xx      | Créditos a Receber Inscritos em Dívida Ativa |
| C 4.5.1.x.x.xx.xx      | Variação Patrimonial Aumentativa             |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                       |
| D 8.3.2.1.x.xx.xx      | Créditos a Inscrever em Dívida Ativa         |
| C 8.3.2.3.x.xx.xx      | Créditos Inscritos em Dívida Ativa           |

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.

d) Rejeição de créditos a serem inscritos em Dívida Ativa

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

No órgão de origem do crédito

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                               |
|------------------------|--|
| D 8.3.1.2.x.xx.xx      | Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa |
| C 7.3.1.x.x.xx.xx      | Créditos da Dívida Ativa                             |

No órgão competente para inscrição

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                          |
|------------------------|---|
| D 8.3.2.1.x.xx.xx      | Créditos a Inscrever em Dívida Ativa            |
| C 8.3.2.2.x.xx.xx      | Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos |

O Quadro 8 contém o fluxo resumo do registro individualizado.

**Quadro 8:** Fluxo-resumo da contabilização da Dívida Ativa

| FASE DE CONTABILIZAÇÃO  | ÓRGÃO ORIGINÁRIO DO CRÉDITO  | ÓRGÃO COMPETENTE PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA   |
|-------------------------|--|---|
| Reconhecimento do Ativo | D 1.1.x.x.x.xx.xx Ativo / Créditos a Receber<br>C 4.x.x.x.x.xx.xx Variação Aumentativa   | Não há lançamentos.   |
| Inadimplemento          | D 7.3.1.x.x.xx.xx Créditos da Dívida Ativa<br>C – 8.3.1.1.x.xx.xx Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa<br>Obs: Este lançamento é facultativo.                          | Não há lançamentos.   |
| Encaminhamento          | D 8.3.1.1.x.xx.xx Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa<br>C 8.3.1.2.x.xx.xx Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa<br>Obs: Este lançamento é facultativo | D – 7.3.2.x.x.xx.xx Créditos da Dívida Ativa<br>C – 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa  |
| Inscrição               | D 3.5.1.x.x.xx.xx Transferências Intra-Governamentais<br>C 1.1.x.x.x.xx.xx Créditos a Receber  | D 1.1.x.x.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa<br>C 4.5.1.x.x.xx.xx Transferências Intra-Governamentais<br>D 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa<br>C 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa |
| Rejeição da Inscrição   | D – 8.3.1.2.x.xx.xx Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa<br>C – 7.3.1.x.xx.xx Créditos da Dívida Ativa   | D 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa<br>C 8.3.2.2.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos   |

Os lançamentos efetuados no encaminhamento para inscrição terão sequência pela efetiva inscrição ou pela devolução do processo administrativo por parte do órgão competente para inscrição.

As contas de controle destinam-se ao registro do processo de inscrição em dívida ativa entre as unidades respectivas do Ente Público, e terão seus saldos zerados a cada encerramento do exercício, com exceção dos saldos dos processos encaminhados pelos órgãos ou unidades originárias do crédito e ainda pendentes de devolução ou de inscrição definitiva pelos órgãos ou unidades competentes para inscrição.

#### 4.2.2.2.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:

a) Registro do crédito Originário

| Código da Conta   | Título da Conta                  |
|-------------------|----------------------------------|
| D 1.1.x.x.x.xx.xx | Créditos a Receber               |
| C 4.x.x.x.x.xx.xx | Variação Patrimonial Aumentativa |

b) Inscrição da Dívida Ativa

No órgão ou unidade competente para inscrição, registra-se o ativo "Dívida Ativa":

| Código da Conta   | Título da Conta                              |
|-------------------|--|
| D 1.1.x.x.x.xx.xx | Créditos a Receber Inscritos em Dívida Ativa |
| C 4.5.1.x.x.xx.xx | VPA – Transferências                         |

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

| Código da Conta   | Título da Conta      |
|-------------------|----------------------|
| D 3.5.1.x.x.xx.xx | VPD – Transferências |
| C 1.1.x.x.x.xx.xx | Créditos a Receber   |



(Cespe/Advocacia-Geral da União/2010/Contador) Os registros contábeis dos entes públicos obedecem aos procedimentos determinados por norma específica. Acerca desses registros e seus reflexos no patrimônio dos entes públicos, julgue o item a seguir.

**4.** Ao se adotar o procedimento de registro global dos créditos em dívida ativa, não se faz o acompanhamento da fase de encaminhamento dos créditos, uma vez que o reconhecimento dos créditos pela contabilidade deverá ocorrer no momento da inscrição em dívida ativa.

**COMENTÁRIOS À QUESTÃO****CERTO.**

#### 4.2.3. 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.

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 Dividida 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.

#### 4.2.4. 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:

| Código da Conta   | Título da Conta                          |
|-------------------|--|
| D 1.1.x.x.x.xx.xx | Créditos Inscritos em Dívida Ativa       |
| C 4.x.x.x.x.xx.xx | Variação Patrimonial Aumentativa - Multa |

Os lançamentos para juros, multas e outros encargos de exercícios anteriores seguem a mesma composição de contas, porém variando a respectiva conta de variação patrimonial.

#### 4.2.5. 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, caso haja previsão de receita orçamentária específica para esta transação, haverá registro de receita orçamentária mesmo que não tenha havido o ingresso de recursos financeiros.

O abatimento ou anistia de quaisquer créditos a favor do Erário depende de autorização por intermédio de lei, servindo como instrumento de incentivo em programas de recuperação de créditos, observando o art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

O cancelamento decorre de determinação de autoridade competente no sentido de baixar o crédito inscrito em Dívida Ativa, tanto em nível administrativo quanto judicial.

A compensação de créditos inscritos em Dívida Ativa com créditos contra a Fazenda Pública também é orientada na forma da lei específica, porém não resulta em ingresso de valores ou bens, configurando fato permutativo dentro do Patrimônio do Ente Público.

O registro das receitas oriundas do recebimento da Dívida Ativa deve ser discriminado em contas contábeis de acordo com a natureza do crédito original. Também devem ser classificados em contas específicas os recebimentos referentes a multas, juros e outros encargos.

- a) Contabilização da baixa por Recebimento do Principal no órgão competente para inscrição

| Código da Conta   | Título da Conta                                     |
|-------------------|---|
| D 1.1.1.1.x.xx.xx | Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) |
| C 1.1.x.x.x.xx.xx | Créditos Inscritos em Dívida Ativa                  |

b) Contabilização da baixa por Recebimento de Juros, Multas e Outros Encargos no órgão competente para inscrição

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                              |
|------------------------|---|
| D 1.1.1.1.x.xx.xx      | Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) |
| C 1.1.x.x.x.xx.xx      | Créditos Inscritos em Dívida Ativa                  |

c) Contabilização da baixa por Abatimentos e Anistias no órgão competente para inscrição

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
|------------------------|--|
| D 3.6.x.x.x.xx.xx      | Variação Patrimonial Diminutiva – Baixa de Dívida Ativa por abatimento |
| C 1.1.x.x.x.xx.xx      | Créditos Inscritos em Dívida Ativa                                     |

  

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>  |
|------------------------|---|
| D 3.6.x.x.x.xx.xx      | Variação Patrimonial Diminutiva – Baixa de Juros da Dívida Ativa por abatimento |
| C 1.1.x.x.x.xx.xx      | Créditos Inscritos em Dívida Ativa  |

d) Contabilização de Cancelamentos:

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
|------------------------|--|
| D 3.6.x.x.x.xx.xx      | Variação Patrimonial Diminutiva – Baixa de Dívida Ativa por cancelamento |
| C 1.1.x.x.x.xx.xx      | Créditos Inscritos em Dívida Ativa                                       |

  

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
|------------------------|--|
| D 3.6.x.x.x.xx.xx      | Variação Patrimonial Diminutiva – Baixa de Juros Dívida Ativa por cancelamento (ou multas, ou outros encargos) |
| C 1.1.x.x.x.xx.xx      | Créditos Inscritos em Dívida Ativa   |

#### 4.2.6. Ajuste da dívida ativa a valor recuperável

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.

O ajuste é instituído para prevenir possíveis perdas financeiras derivadas da falta de pagamento dos valores devidos à Fazenda Pública. Ressalte-se que a incerteza reside no ato da efetiva realização, ou recebimento futuro, e não no devedor ou mesmo no crédito, que são bem determinados pelas etapas anteriores à inscrição em Dívida Ativa.



(Cespe/Advocacia-Geral da União/2010/Contador) Há distintas metodologias que podem ser adotadas pelos entes públicos para a mensuração do valor recuperável dos créditos inscritos em dívida ativa. Acerca dessas metodologias e das características da provisão, julgue o item que se segue.

5. Para que a contabilidade possa evidenciar com precisão e clareza o patrimônio de um ente público, faz-se necessário que os valores a receber que apresentem significativa probabilidade de não realização, bem como os ativos que não tenham gerado os benefícios econômicos esperados, **sejam ajustados a valor presente líquido**.
6. O ajuste é instituído para prevenir possíveis perdas financeiras derivadas da falta de pagamento dos valores devidos à fazenda pública. A incerteza consiste tanto no ato da efetiva realização, ou recebimento futuro, quanto no devedor, que não são determinados com precisão pelas etapas anteriores à inscrição da provisão em dívida ativa.

### **COMENTÁRIOS ÀS QUESTÕES**

5. Para que a contabilidade possa evidenciar com precisão e clareza o patrimônio de um ente público, faz-se necessário que os valores a receber que apresentem significativa probabilidade de não realização, bem como os ativos que não tenham gerado os benefícios econômicos esperados, **sejam ajustados a valor presente líquido**.

**ERRADO**, 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**.

**6.** O ajuste é instituído para prevenir possíveis perdas financeiras derivadas da falta de pagamento dos valores devidos à fazenda pública. A incerteza consiste tanto no ato da efetiva realização, ou recebimento futuro, **quanto no devedor, que não são determinados com precisão pelas etapas anteriores à inscrição da provisão em dívida ativa.**

**ERRADO.** A incerteza reside no ato da efetiva realização, ou recebimento futuro, **e não no devedor ou mesmo no crédito, que são bem determinados pelas etapas anteriores à inscrição em Dívida Ativa.**

O valor do ajuste deve ser reavaliado em cada período no qual sejam elaboradas demonstrações contábeis, e ajustada para refletir a melhor estimativa corrente. Caso não seja mais provável que uma saída de recursos incorporando benefícios econômicos e serviços potenciais serão exigidos para liquidar a obrigação, ela deve ser revertida.

Os princípios empregados no processo de constituição do ajuste também são utilizados para se estimar o efeito financeiro de uma provável entrada de benefícios econômicos e serviços potenciais, os quais dão origem a ativos contingentes, em atenção às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC).

#### 4.2.6.1. Responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste

O ajuste de perdas incidirá sobre os valores devidamente inscritos em Dívida Ativa. Os créditos assim qualificados encontram-se sob a gestão do órgão competente pela inscrição em cada esfera de governo, uma vez que já ocorreu a transferência de Ativos.

Portanto, **a responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste de perdas de créditos inscritos em Dívida Ativa será do órgão competente para apurar a certeza e liquidez dos créditos e efetuar a inscrição em Dívida Ativa.**

Esse órgão deve promover uma avaliação criteriosa dos Créditos Inscritos em Dívida Ativa, de modo a efetuar a valoração dos mesmos,

classificando-os de acordo com os graus de dificuldade de recuperação. Avaliar-se-iam quais créditos possuem alta dificuldade de cobrança, e que, portanto, devem ter seus valores usados como balizadores do cálculo do ajuste. Deve ser observada a existência de créditos cujos custos de cobrança excedam os valores recuperáveis, sendo os mesmos alocados como valores formadores do cálculo do ajuste.

Para definição final de quais valores devem constituir a estimativa do ajuste de perdas de dívida ativa, ou mesmo para definição da não constituição do ajuste, as justificativas que balizarem o processo devem estar apoiadas em estudo técnico de avaliação da recuperabilidade dos créditos.

Os créditos devem ser classificados segundo critérios técnicos que discriminem o tipo de crédito, tributário ou não-tributário, o tempo de constituição, o prazo decorrido desde o fato gerador até o momento da avaliação, o andamento das ações de cobrança, o ajuizamento ou não de ação judicial.

#### 4.2.6.2. Forma de mensuração do ajuste de perdas

A constituição do ajuste para perdas de dívida ativa sobre contas a receber encerra um caráter de incerteza, pela própria natureza futura de realização dos recebimentos. Especialmente no caso da Dívida Ativa, a diversidade da origem dos créditos a favor do Ente Público, somada aos variados graus de estruturação dos mecanismos de cobrança nas três esferas de governo, torna bastante complexa a tarefa de estimar o valor do ajuste.

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

A mensuração do ajuste deve seguir, prioritariamente, os parâmetros elencados no item anterior, balizados em estudos especializados que delineiem e qualifiquem os créditos inscritos, de modo a permitir o cálculo do valor justo do ativo.

A seguir serão descritas as metodologias que poderão ser utilizadas na mensuração do valor recuperável dos créditos inscritos em dívida ativa. A Entidade Pública deverá optar por uma delas, divulgando em Notas Explicativas a metodologia utilizada e a memória de cálculo do valor.

#### **4.2.6.2.1. Metodologia com base na avaliação de estoque para cálculo do ajuste**

A avaliação do estoque da dívida consiste na classificação dos créditos quanto ao grau de risco e tipo de recuperação, conforme a fase em que os processos se encontrem. A mensuração dar-se-ia por meio da aplicação de percentuais específicos para cada fase e tipo de recuperação nos quais o crédito seja classificado, o percentual estabelecido deve expressar a probabilidade de default, ou seja, de inadimplência.

Nesta metodologia os créditos da dívida ativa são segregados nos seguintes níveis:

- Créditos com baixa dificuldade na recuperação;
- Créditos com média dificuldade na recuperação;
- Créditos com alta dificuldade na recuperação.

Para cada nível a Unidade deve estabelecer a probabilidade de default. Suponha-se que os créditos com baixa dificuldade na recuperação possuam default de 10%. Assim, deve-se registrar um ajuste de 10% sobre o valor total. O Registro seria o seguinte:

| Código da Conta   | Título da Conta  |
|-------------------|--|
| D 3.6.1.4.0.00.00 | Variação Patrimonial Diminutiva com Ajuste de Perdas de Créditos |
| C 1.2.1.1.1.99.00 | (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo                   |



(Cespe/Advocacia-Geral da União/2010/Contador) Há distintas metodologias que podem ser adotadas pelos entes públicos para a mensuração do valor recuperável dos créditos inscritos em dívida ativa. Acerca dessas metodologias e das características da provisão, julgue o item que se segue.

7. A avaliação do estoque da dívida consiste na classificação dos créditos com relação ao grau de risco e tipo de recuperação de créditos conforme a fase em que os processos se encontrem. A mensuração ocorre por meio da aplicação de percentuais específicos para cada fase e tipo de recuperação nos quais o crédito seja classificado. O percentual estabelecido deve expressar a probabilidade de inadimplência.

### COMENTÁRIOS À QUESTÃO

CERTO.

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 do ajuste, deve ser observado se o valor calculado para o ajuste é maior ou menor do que o

valor registrado nessa conta ao término do exercício. [Se o novo valor obtido para o ajuste for MAIOR do que o registrado anteriormente](#), o valor que falta na conta de Ajuste [deverá ser complementado](#), conforme se segue.

| Código da Conta   | Título da Conta  |
|-------------------|--|
| D 3.6.1.4.0.00.00 | Variação Patrimonial Diminutiva com Ajuste de Perdas de Créditos |
| C 1.2.1.1.1.99.00 | (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo                   |

[Caso o novo valor obtido seja MENOR do que o valor registrado anteriormente](#), o procedimento a ser adotado [deve ser o de reverter o saldo a maior da conta Ajuste para a conta de Variação Patrimonial Ativa](#), conforme se segue.

| Código da Conta   | Título da Conta                                 |
|-------------------|---|
| D 1.2.1.1.1.99.00 | (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo  |
| C 4.9.9.7.0.00.00 | VPA - Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas |



(Cespe/Advocacia-Geral da União/2010/Contador) Há distintas metodologias que podem ser adotadas pelos entes públicos para a mensuração do valor recuperável dos créditos inscritos em dívida ativa. Acerca dessas metodologias e das características da provisão, julgue o item que se segue.

**8.** Ao se adotar a atualização da conta de ajustes de perdas de dívida ativa, os valores inscritos em dívida ativa devem ser avaliados, pelo menos, anualmente, para fins de elaboração das demonstrações contábeis. Como a movimentação dos créditos ocorre em uma frequência inferior à anual, possibilita a atualização até mesmo diária do valor, mas, para fins práticos, a atualização anual é suficiente, tendo em vista ser esse o prazo para divulgação das demonstrações contábeis.

#### **COMENTÁRIOS À QUESTÃO**

**CERTO.**

#### 4.2.6.2.2. Metodologia baseada no histórico de recebimentos passados

Essa metodologia deve ser aplicada caso a apresentada na seção 4.2.6.2.1 não possa ser utilizada. Nela, o cálculo do ajuste baseia-se em duas variáveis principais:

-Média percentual de recebimentos passados; e

-Saldo atualizado da conta de créditos inscritos em Dívida Ativa.

A média percentual de recebimentos passados utiliza uma média ponderada dos recebimentos com relação aos montantes inscritos dos três últimos exercícios.

Essa média ponderada de recebimentos é calculada em cada um dos 3(três) últimos exercícios pela divisão da média mensal de recebimentos em cada exercício pela média anual dos saldos mensais.

A partir da média ponderada dos recebimentos dos três últimos exercícios, calcula-se a média percentual de recebimentos pela divisão da soma desses percentuais dividida pelo número de meses correspondentes ao exercício orçamentário do ente governamental.

##### Em termos matemáticos:

-Média mensal de recebimentos = Total de recebimentos no exercício ÷ 12

-Média anual de saldos mensais = soma dos saldos mensais ÷ 12

-Média ponderada de recebimentos = Média mensal de recebimentos ÷ 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:  $75.000 \div 12 = \underline{\underline{6.250}}$

Soma dos recebimentos mensais no exercício: 3.150

Média mensal de recebimentos:  $3.150 \div 12 = \underline{\underline{262,50}}$

**Média ponderada de recebimentos para o exercício X1: ( $\underline{\underline{262,50}} \div \underline{\underline{6.250}} \times 100 = 4,20\%$ )**

Considerando para os exercícios X2 e X3 com a mesma forma de cálculo, suponha-se os seguintes resultados:

Média ponderada de recebimentos para o exercício X2: 12,75%

Média ponderada de recebimentos para o exercício X3: 9,00%

Podemos calcular então a média percentual de recebimentos para fins de cálculo do ajuste:

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

O valor do ajuste do Ente Público será igual ao saldo da conta de valores inscritos em Dívida Ativa menos o percentual da média percentual de recebimentos multiplicado pelo mesmo saldo da conta de valores inscritos em Dívida Ativa.

Em termos matemáticos:

Ajuste de Perdas = Saldo conta Créditos Inscritos em Dívida Ativa – (média % de recebimentos x Saldo da conta Créditos Inscritos em Dívida Ativa).



**Exemplo numérico:**

Utilizando a média percentual de recebimentos do exemplo anterior, calculamos a ajuste de perdas para o primeiro mês do exercício X4:

Média % de recebimentos = 8,65%

Saldo de valores inscritos em Dívida Ativa ao final de X3: 10.000

% Média de recebimentos = 8,65%

**Valor do Ajuste de Perdas:**  $10.000 - (8,65\% \times 10.000) = 10.000 - 865 = 9.135$

No **MÊS SEGUINTE** à primeira constituição do ajuste, **o cálculo deve ser refeito alterando-se apenas o saldo dos valores inscritos em Dívida Ativa**, mantendo-se a média percentual de recebimentos para todo o exercício.

Deve ser observado se o valor calculado conforme a metodologia acima para o ajuste é maior ou menor do que o valor registrado nessa conta ao término **DO MÊS ANTERIOR**.

**Se o novo valor obtido para o ajuste for MAIOR do que o registrado anteriormente**, o valor que falta na conta de Ajuste **deverá ser complementado**, conforme se segue.

| Código da Conta   | Título da Conta  |
|-------------------|--|
| D 3.6.1.4.0.00.00 | Variação Patrimonial Diminutiva com Ajuste de Perdas de Créditos |
| C 1.2.1.1.1.99.00 | (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo                   |

**Caso o novo valor obtido seja MENOR do que o valor registrado anteriormente**, o procedimento a ser adotado **deve ser o de reverter o saldo a maior da conta Ajuste para a conta de Variação Patrimonial Ativa**, conforme se segue.

| Código da Conta   | Título da Conta                                 |
|-------------------|---|
| D 1.2.1.1.1.99.00 | (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo  |
| C 4.9.9.7.0.00.00 | VPA - Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas |

Vamos fazer uma questão.



(Cespe/Advocacia-Geral da União/2010/Contador) Há distintas metodologias que podem ser adotadas pelos entes públicos para a mensuração do valor recuperável dos créditos inscritos em dívida ativa. Acerca dessas metodologias e das características da provisão, julgue o item que se segue.

**9.** A metodologia baseada no histórico de recebimentos passados considera a média percentual de recebimentos passados, entretanto, desconsidera o saldo atualizado da conta de créditos inscritos na dívida ativa.

#### COMENTÁRIOS À QUESTÃO

**9.** A metodologia baseada no histórico de recebimentos passados considera a média percentual de recebimentos passados, **entretanto, desconsidera o saldo atualizado da conta de créditos inscritos na dívida ativa.**

**ERRADO**, a metodologia baseada no histórico de recebimentos passados **considera** a média percentual de recebimentos passados **e o saldo atualizado da conta de créditos inscritos na dívida ativa.**



Assim, essa segunda metodologia deve ser atualizada mensalmente.

Cumpre ressaltar que o uso da média percentual de recebimentos destina-se a captar o grau de sucesso do Ente Público na cobrança de seus créditos inscritos em Dívida Ativa – refletindo seus esforços na recuperação do recurso público. Contudo, o uso do saldo atual a cada mês dentro do exercício visa refletir as mutações do estoque da Dívida Ativa a ser cobrada.

Assim, o incremento de recuperação de créditos inscritos em Dívida Ativa terá reflexos ainda dentro do exercício, pela diminuição do saldo de valores inscritos, e também em exercícios posteriores, pela melhoria da relação média percentual de recebimentos.

Apesar do descrito anterior, Em decorrência das características e peculiaridades dos entes da Federação, é facultado aos municípios com população inferior a cinqüenta mil habitantes constituir e atualizar o ajuste da Dívida Ativa ANUALMENTE.

A metodologia de cálculo tem base em uma média percentual dos recebimentos ao longo dos três últimos exercícios anteriores ao que incidirá a ajuste que está sendo calculada.

Neste caso, o valor do ajuste deve ser inversamente proporcional à média aritmética dos percentuais de recebimento referentes à conta Dívida Ativa nos últimos três exercícios, ou seja, se a referida média nos últimos três anos for de 5%, então o valor a ser ajustado deve ser de 95%.



(Cespe/Advocacia-Geral da União/2010/Contador) Há distintas metodologias que podem ser adotadas pelos entes públicos para a mensuração do valor recuperável dos créditos inscritos em dívida ativa. Acerca dessas metodologias e das características da provisão, julgue o item que se segue.

**10.** Aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes são facultadas a constituição e a atualização da provisão da dívida ativa anualmente. A metodologia da atualização anual é baseada em uma média percentual dos recebimentos ao longo dos três últimos exercícios anteriores ao ano em que incidirá a provisão que está sendo calculada.

**COMENTÁRIOS À QUESTÃO****CERTO.**

## 5. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

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 precípua é a padronização dos procedimentos contábeis nas três esferas de governo.

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

A modalidade de aplicação da despesa “91” foi incluída na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163 de 4 de maio de 2001 pela Portaria Interministerial STN/SOF nº 688 de 14 de outubro de 2005. Sua criação foi motivada pelo parágrafo 2º do art. 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 segurança 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 intraorçamentárias que demonstrem a particularidade desse recebimento. Dessa forma, na consolidação das contas públicas, essas despesas e receitas poderão ser identificadas, de modo que se evidenciem os efeitos das duplas contagens decorrentes de sua inclusão no orçamento.

### **5.1. Contabilização da 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 conforme se segue.

#### **5.1.1. Contabilização no ente**

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

##### a) Reconhecimento do Passivo

| Código da Conta   | Título da Conta  |
|-------------------|--|
| D 3.7.x.x.xx.xx   | Variação Patrimonial Diminutiva – Tributárias e Contributivas        |
| C 2.1.1.x.x.xx.xx | Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (P) |

**b) Empenho**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
|------------------------|--|
| D 6.2.2.1.1.xx.xx      | Crédito disponível   |
| C 6.2.2.1.3.01.xx      | Crédito empenhado a liquidar   |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
| D 6.2.2.1.3.01.xx      | Crédito empenhado a liquidar   |
| C 6.2.2.1.3.02.xx      | Crédito empenhado em liquidação                                      |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
| D 2.1.1.x.x.xx.xx      | Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (P) |
| C 2.1.1.x.x.xx.xx      | Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (F) |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
| D 8.2.1.1.1.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos                           |
| C 8.2.1.1.2.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por Empenho  |

**c) Liquidação**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
|------------------------|--|
| D 6.2.2.1.3.02.xx      | Crédito empenhado em liquidação  |
| C 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado  |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
| D 8.2.1.1.2.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho                              |
| C 8.2.1.1.3.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias |

## d) Pagamento

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
|------------------------|--|
| D 2.1.1.x.x.xx.xx      | Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (F)                             |
| C 1.1.1.x.x.xx.xx      | Caixa e equivalentes de caixa (F)  |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
| D 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado a pagar  |
| C 6.2.2.1.3.04x.xx     | Crédito empenhado pago   |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
| D 8.2.1.1.3.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias |
| C 8.2.1.1.4.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos utilizada   |

### **5.1.2. Contabilização no RPPS**

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

#### a) Arrecadação de Contribuição Previdenciária

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                           |
|------------------------|--|
| D 1.1.1.x.x.xx.xx      | Caixa e equivalente de caixa (F)                 |
| C 4.2.x.x.x.xx.xx      | Variação patrimonial Aumentativa – Contribuições |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                           |
| D 6.2.1.1.x.xx.xx      | Receita a realizar                               |
| C 6.2.1.2.x.xx.xx      | Receita realizada                                |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                           |
| D 7.2.1.1.x.xx.xx      | Controle da disponibilidade de recursos          |
| C 8.2.1.1.1.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos       |

### **5.2. Contabilização da contribuição do servidor**

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

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

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

**a) Arrecadação de Contribuição Previdenciária**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                           |
|------------------------|--|
| D 1.1.1.x.x.xx.xx      | Caixa e equivalentes de caixa (F)                |
| C 4.2.x.x.x.xx.xx      | Variação patrimonial Aumentativa – Contribuições |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                           |
| D 6.2.1.1.x.xx.xx      | Receita a realizar                               |
| C 6.2.1.2.x.xx.xx      | Receita realizada                                |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                           |
| D 7.2.1.1.x.xx.xx      | Controle da disponibilidade de recursos          |
| C 8.2.1.1.1.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos       |

### **5.3. TRANSFERÊNCIAS PREVIDENCIÁRIAS**

Os déficits previdenciários correspondem a insuficiências imediatas ou projetadas no pagamento de benefícios. Podem ser financeiros, quando correspondem a déficits presentes que necessitam de recursos para cobertura das despesas previdenciárias, ou atuariais, quando representam aportes ou alíquotas necessárias ao equilíbrio financeiro futuro do regime, ou seja, são recursos não definidos como contribuições normais.

Para formação de reserva, usualmente instituída para a sustentabilidade atuarial do plano, o regime próprio de previdência poderá receber transferências de recursos do caixa do ente federativo para futuros pagamentos de benefícios previdenciários.

Já os repasses de recursos para cobertura de insuficiências financeiras, denominados déficits financeiros, representam pagamentos de aposentadorias, pensões e outros benefícios previdenciários de responsabilidade do Tesouro do ente, porém pagos pelo RPPS.

Os repasses de recursos para cobertura de insuficiências financeiras do plano de benefícios representam pagamentos das diferenças mensais a menor entre receitas previdenciárias e despesas com o pagamento de aposentadorias, pensões e outros benefícios, considerando o §1º do art 2º, da Lei nº 9.717/98.

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

Para cobrir tais déficits, financeiro e atuarial, o poder público faz uso de transferências de recursos, denominadas transferências previdenciárias, entre uma entidade transferidora e uma entidade recebedora, o RPPS. Tais transferências previdenciárias podem ser realizadas por meio de alíquota suplementar ou de aporte para cobertura do déficit atuarial.

A contabilização das transferências para cobertura do déficit atuarial, dependendo do caso, será diferente.

Para aqueles que instituíram a alíquota suplementar de contribuição previdenciária, o ente registrará uma despesa intra-orçamentária (natureza de despesa – 3.1.91.13) e o RPPS uma receita intra-orçamentária (natureza de receita – 7210.29.13) quando da transferência financeira.

Para o aporte para cobertura do déficit atuarial, devidamente instituído por Lei, o ente registrará uma despesa intra-orçamentária (natureza de despesa – 3.3.91.97) e o RPPS uma receita intra-orçamentária (natureza de receita – 7940.00.00).

**5.3.1. Alíquota Suplementar de contribuição previdenciária**
**5.3.1.1. Contabilização no ente**
**a) Empenho**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>  |
|------------------------|---|
| D 6.2.2.1.1.xx.xx      | Crédito disponível  |
| C 6.2.2.1.3.01.xx      | Crédito empenhado a liquidar  |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>  |
| D 8.2.1.1.1.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos                          |
| C 8.2.1.1.2.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho |

**b) Liquidação**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
|------------------------|--|
| D 3.5.1.x.x.xx.xx      | Transferências Intragovernamentais   |
| C 2.1.1.x.x.xx.xx      | Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (F)                             |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
| D 6.2.2.1.3.01.xx      | Crédito empenhado a liquidar   |
| C 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado  |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
| D 8.2.1.1.2.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho                              |
| C 8.2.1.1.3.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias |

c) Transferência do financeiro (Pagamento)

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
|------------------------|--|
| D 2.1.1.x.x.xx.xx      | Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (F)                               |
| C 1.1.1.x.x.xx.xx      | Caixa e Equivalente de Caixa   |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
| D 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado a pagar  |
| C 6.2.2.1.3.04.xx      | Crédito empenhado pago   |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
| D 8.2.1.1.3.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida por liquidação e entradas compensatórias |
| C 8.2.1.1.4.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos utilizada   |

**5.3.1.2. Contabilização no RPPS**

a) Arrecadação (Pagamento)

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                     |
|------------------------|--|
| D 1.1.1.x.x.xx.xx      | Caixa e equivalentes de caixa (F)          |
| C 4.5.1.x.x.xx.xx      | Transferências Intragovernamentais         |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                     |
| D 6.2.1.1.x.xx.xx      | Receita a realizar                         |
| C 6.2.1.2.x.xx.xx      | Receita realizada                          |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                     |
| D 7.2.1.1.x.xx.xx      | Controle da disponibilidade de recursos    |
| C 8.2.1.1.1.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos |

### **5.3.2. Alíquota Suplementar de contribuição previdenciária**

Já para o aporte para cobertura do déficit financeiro, haverá a execução orçamentária da despesa no RPPS, sendo que a transferência do ente ao RPPS deverá ser realizada por meio de uma interferência financeira, sem execução orçamentária.

#### **5.3.2.1. No ente**

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

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>             |
|------------------------|------------------------------------|
| D 3.5.1.x.x.xx.xx      | Transferências Intragovernamentais |
| C 1.1.1.x.x.xx.xx      | Caixa ou equivalente de caixa (F)  |

  

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                               |
|------------------------|--|
| D 8.2.1.1.1.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos           |
| C 8.2.1.1.4.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos utilizada |

#### **5.3.2.2. No RPPS**

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

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>             |
|------------------------|------------------------------------|
| D 1.1.1.x.x.xx.xx      | Caixa e equivalente de caixa (F)   |
| C 4.5.1.x.x.xx.xx      | Transferências Intragovernamentais |

  

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                     |
|------------------------|--|
| D 7.2.1.1.x.xx.xx      | Controle da disponibilidade de recursos    |
| C 8.2.1.1.1.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos |

#### 5.4. 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

##### a) Reconhecimento do Passivo

| Código da Conta   | Título da Conta  |
|-------------------|--|
| D 3.2.x.x.xx.xx   | Variação Patrimonial Diminutiva – Benefícios Sociais                 |
| C 2.1.1.x.x.xx.xx | Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (P) |

##### b) Empenho

| Código da Conta   | Título da Conta  |
|-------------------|--|
| D 6.2.2.1.1.xx.xx | Crédito disponível   |
| C 6.2.2.1.3.03.xx | Crédito a liquidar   |
| Código da Conta   | Título da Conta  |
| D 6.2.2.1.3.03.xx | Crédito empenhado a liquidar   |
| C 6.2.2.1.3.02.xx | Crédito em liquidação  |
| Código da Conta   | Título da Conta  |
| D 2.1.1.x.x.xx.xx | Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (P) |
| C 2.1.1.x.x.xx.xx | Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (F) |
| Código da Conta   | Título da Conta  |
| D 8.2.1.1.1.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos                           |
| C 8.2.1.1.2.xx.xx | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho  |

## c) Liquidação

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
|------------------------|--|
| D 6.2.2.1.3.02.xx      | Crédito empenhado em liquidação  |
| C 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado  |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
| D 8.2.1.1.2.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho                              |
| C 8.2.1.1.3.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias |

## d) Pelo Pagamento da Aposentadoria e Reforma

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
|------------------------|--|
| D 2.1.1.x.x.xx.xx      | Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (F)                             |
| C 1.1.1.x.x.xx.xx      | Caixa e equivalente de caixa (F)   |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
| D 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado  |
| C 6.2.2.1.3.04.xx      | Crédito empenhado pago   |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>   |
| D 8.2.1.1.3.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias |
| C 8.2.1.1.4.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos utilizada   |

## **5.6. 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 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.

### **5.6.1. Contabilização no RPPS**

a) Momento do reconhecimento do direito e da obrigação

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                               | <b>Valor (R\$)</b> |
|------------------------|--|--------------------|
| D 1.1.2.x.x.xx.xx      | Créditos a curto prazo(P)                            | 10.000,00          |
| D 3.9.x.x.xx.xx        | Variação Passiva Diminutiva – outras VPD             | 5.000,00           |
| C 2.1.1.x.x.xx.xx      | Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (P) | 15.000,00          |

**b) Encontro de contas com o registro da obrigação e do direito**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                               | <b>Valor (R\$)</b> |
|------------------------|--|--------------------|
| D 2.1.1.x.x.xx.xx      | Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (P) | 10.000,00          |
| C 1.1.2.x.x.xx.xx      | Créditos a curto prazo (P)                           | 10.000,00          |

**c) Empenho (Registro pelo valor líquido)**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                  | <b>Valor (R\$)</b> |
|------------------------|---|--------------------|
| D 6.2.1.1.1.xx.xx      | Crédito disponível                                      | 5.000,00           |
| C 6.2.2.1.3.01.xx      | Crédito empenhado a liquidar                            | 5.000,00           |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                  | <b>Valor (R\$)</b> |
| D 6.2.2.1.3.01.xx      | Crédito empenhado a liquidar                            | 5.000,00           |
| C 6.2.2.1.3.02.xx      | Crédito empenhado em liquidação                         | 5.000,00           |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                  | <b>Valor (R\$)</b> |
| D 2.1.1.x.x.xx.xx      | Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (P)    | 5.000,00           |
| C 2.1.1.x.x.xx.xx      | Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (F)    | 5.000,00           |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                  | <b>Valor (R\$)</b> |
| D 8.2.1.1.1.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos              | 5.000,00           |
| C 8.2.1.1.2.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida | 5.000,00           |

**d) Liquidação**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>          | <b>Valor (R\$)</b> |
|------------------------|---------------------------------|--------------------|
| D 6.2.2.1.3.02.xx      | Crédito empenhado em liquidação | 5.000,00           |
| C 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado     | 5.000,00           |

**e) Pagamento**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                  | <b>Valor (R\$)</b> |
|------------------------|---|--------------------|
| D 2.1.1.x.x.xx.xx      | Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (F)    | 5.000,00           |
| C 1.1.1.x.x.xx.xx      | Caixa e equivalentes de caixa (F)                       | 5.000,00           |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                  | <b>Valor (R\$)</b> |
| D 6.2.2.1.3.03.xx      | Crédito empenhado liquidado                             | 5.000,00           |
| C 6.2.2.1.3.04.xx      | Crédito empenhado pago                                  | 5.000,00           |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                                  | <b>Valor (R\$)</b> |
| D 8.2.1.1.2.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos comprometida | 5.000,00           |
| C 8.2.1.1.3.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos utilizada    | 5.000,00           |

**5.6.2. Contabilização no INSS**
**a) Momento do reconhecimento do direito e da obrigação**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                               | <b>Valor (R\$)</b> |
|------------------------|--|--------------------|
| D 1.1.2.x.x.xx.xx      | Créditos a curto prazo(P)                            | 15.000,00          |
| C 4.9.x.x.x.xx.xx      | Variação Passiva Aumentativa – outras VPA            | 5.000,00           |
| C 2.1.1.x.x.xx.xx      | Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (P) | 10.000,00          |

**b) Encontro de contas com o registro da obrigação e do direito**

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                               | <b>Valor (R\$)</b> |
|------------------------|--|--------------------|
| D 2.1.1.x.x.xx.xx      | Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (P) | 10.000,00          |
| C 1.1.2.x.x.xx.xx      | Créditos a curto prazo (P)                           | 10.000,00          |

c) Registro do recebimento pelo valor líquido

| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                     | <b>Valor (R\$)</b> |
|------------------------|--|--------------------|
| D 1.1.1.x.xx.xx        | Caixa e equivalentes de caixa (F)          | 5.000,00           |
| C 1.1.2.x.xx.xx        | Créditos a curto prazo(P)                  | 5.000,00           |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                     | <b>Valor (R\$)</b> |
| D 6.2.1.1.x.xx.xx      | Receita a realizar                         | 5.000,00           |
| C 6.2.1.2.x.xx.xx      | Receita realizada                          | 5.000,00           |
| <b>Código da Conta</b> | <b>Título da Conta</b>                     | <b>Valor (R\$)</b> |
| D 7.2.1.1.x.xx.xx      | Controle da disponibilidade de recursos    | 5.000,00           |
| C 8.2.1.1.1.xx.xx      | Disponibilidade por destinação de recursos | 5.000,00           |

## 6. FUNDEB

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 nº 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 no âmbito dos estados e municípios e os percentuais de receitas que o compõem terão alcançado o patamar de 20% de contribuição.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, 25% das receitas dos impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios se encontram vinculados à Educação. Com a Emenda Constitucional nº 14/96, cerca de 60% desses recursos da educação passaram a ser subvinculados ao Ensino Fundamental (60% de 25% = 15% dos impostos e transferências), sendo que parte dessa subvinculação de 15% passava pelo FUNDEF, cuja partilha dos recursos, entre o Governo Estadual e seus municípios, tinha como base o número de alunos do Ensino Fundamental atendidos em cada rede de ensino.

Com a Emenda Constitucional nº 53/2006, a subvinculação das receitas de alguns impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios passaram para 20% e sua utilização foi ampliada para toda a Educação Básica, por meio do FUNDEB, que promove a distribuição dos recursos com base no número de alunos da educação básica pública, de acordo com dados do último Censo Escolar, e são computados os alunos matriculados nos respectivos âmbitos de atuação prioritária (art. 211 da Constituição Federal). Ou seja, os Municípios receberão os recursos do FUNDEB com base no número de alunos da Educação Infantil e do Ensino Fundamental e os Estados com

base nos alunos do Ensino Fundamental e Médio. Da mesma forma, a aplicação desses recursos, pelos gestores estaduais e municipais, deve ser direcionada levando-se em consideração a responsabilidade constitucional que delimita a atuação dos Estados e Municípios em relação à educação básica. No caso do Distrito Federal, entretanto, essa regra é adaptada à especificidade prevista no Parágrafo Único, art. 10 da LDB (Lei nº 9.394/96), que estabelece a responsabilidade do governo distrital em relação a toda a educação básica.

O Quadro 9 faz um resumo da subvinculação dos recursos destinado à manutenção e desenvolvimento do ensino.

**Quadro 9:** Evolução da subvinculação

| Vinculação Constitucional | Subvinculação a partir da EC 14/1996 (60%)    | Subvinculação a partir da EC 53/2006 (80%)    |
|---------------------------|---|---|
| <b>25%</b>                | <b>15% do total dos 25% passa pelo FUNDEF</b> | <b>20% do total dos 25% passa pelo FUNDEB</b> |

A Figura 2 ilustra a progressão da subvinculação até atingir os 20%.

**Figura 2:** Progressão da subvinculação até atingir os 20%.

| FINANCIAMENTO DO FUNDEB   |               |               |                 |   |
|---|---------------|---------------|-----------------|---|
| UNIÃO   | EXERCÍCIO     |               |                 |   |
|   | <u>2007</u>   | <u>2008</u>   | <u>2009</u>     | <u>2010 - 2020</u>  |
| Complementação ao FUNDEB : a União complementará 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   | 16,66%        | 18,33 %       | 20 %            | 20 %  |
| -Desoneração ICMS (LC 87/96)  |               |               |                 |   |
| -FPE  |               |               |                 |   |
| - Cota-Parte IPI Exportação   |               |               |                 |   |
| -ITCD   | 6,66%         | 13,33 %       | 20 %            | 20 %  |
| -IPVA   |               |               |                 |   |
| MUNICÍPIOS  |               |               |                 |   |
| -Cota-Parte ICMS  | 16,66%        | 18,33 %       | 20 %            | 20 %  |
| -FPM  |               |               |                 |   |
| -Desoneração ICMS (LC 87/96)  |               |               |                 |   |
| -Cota-Parte IPI Exportação  |               |               |                 |   |
| - Cota-Parte ITR  | 6,66%         | 13,33 %       | 20 %            | 20 %  |
| - Cota-Parte IPVA   |               |               |                 |   |

Vamos fazer uma questão radical sobre isso.



(Dom Cintra/2012/ Prefeitura de BH/ Analista de Políticas Públicas/ Contador). **Analise os dados abaixo para responder à questão 11:** Um determinado município arrecadou, no exercício de 2011, as seguintes receitas:

|   |        |
|---|--------|
| IPTU.....                               | 65.000 |
| ISS.....                                | 45.000 |
| IRRF.....                               | 20.000 |
| Alienação de bens.....                  | 5.000  |
| Cota-Parte ITR.....                     | 3.000  |
| Operações de Crédito Internas.....      | 50.000 |
| Cota-Parte ICMS.....                    | 15.000 |
| Cota-Parte IPVA.....                    | 8.000  |
| Cota-Parte FPM.....                     | 80.000 |
| Cota-Parte IOF Ouro.....                | 5.000  |
| Cota-Parte IPI Exportação.....          | 3.000  |
| Participações e Dividendos.....         | 2.000  |
| Dívida Ativa Tributária (IPTU/ISS)..... | 10.000 |
| ITBI.....                               | 6.000  |
| Dívida Ativa não Tributária.....        | 4.000  |

**11.** A parcela a ser transferida pelo município, destinada a financiar o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de valorização dos Profissionais da Educação, seria igual a:

- A) R\$ 21.800
- B) R\$ 26.600
- C) R\$ 42.600
- D) R\$ 46.000
- E) R\$ 52.000

**COMENTÁRIOS À QUESTÃO**

Vimos na Figura 2 a composição do FUNDEB. Dessa forma, dos dados fornecidos para o Município entram no cálculo:

Cota-Parte ITR 3.000;

Cota-Parte ICMS 15.000;

Cota-Parte IPVA 8.000;

Cota-Parte FPM 80.000;

Cota-Parte IPI Exportação 3.000.

Assim, tem-se o seguinte somatório: 109.000. Logo, aplicando-se 20% sobre este valor tem-se: 21.800. [\*\*Gabarito letra A.\*\*](#)

## **6.1. 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)**.

## **6.2. Destinação de Recursos no FUNDEB**

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).*

## **6.3. Distribuição de Recursos no FUNDEB**

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.

#### **6.4. Aplicação de Recursos no FUNDEB**

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 devessem ser aplicados na “manutenção e desenvolvimento do Ensino Fundamental público, e na valorização do seu magistério”.](#)

Na regulamentação do FUNDEB se expressa, com clareza, [que os recursos deverão ser aplicados na forma do artigo 70 da LDB<sup>11</sup>, sendo proibidos os gastos citados no art. 71 da LDB<sup>12</sup>.](#)

O Quadro 10 contém das despesas em que podem ser aplicados os recursos do fundo e o Quadro 11 as despesas que não podem ser custeados com recursos do fundo.

**Quadro 10:** Despesas que podem ser custeadas com recursos do FUNDEB

|   |   |
|---|---|
| 1 | Remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação.  |
| 2 | Aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino.                        |
| 3 | Uso e manutenção de bens e serviços vinculados ao ensino.   |
| 4 | Levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas visando precípuamente ao aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino. |
| 5 | Realização de atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino.  |
| 6 | Concessão de bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas.  |

<sup>11</sup> Art. 21 da Lei nº 11.494/07.

<sup>12</sup> Art. 23 da Lei nº 11.494/07.

|   |  |
|---|--|
| 7 | Amortização e custeio de operações de crédito destinadas a atender as despesas anteriores. |
| 8 | Aquisição de material didático-escolar e manutenção de programas de transporte escolar.    |

**Quadro 11:** Despesas que não podem ser custeadas com recursos do FUNDEB

|   |   |
|---|---|
| 1 | 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. |
| 2 | Subvenção a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial, desportivo ou cultural.  |
| 3 | Formação de quadros especiais para a administração pública, sejam militares ou civis, inclusive diplomáticos.   |
| 4 | Programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica, e outras formas de assistência social.   |
| 5 | Obras de infra-estrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar.  |
| 6 | Pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino.   |

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

A Lei nº 11.494/07 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.

Por fim, 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.



- 12.** (Cespe/TCE-AC/2009/ACE) Assinale a opção correta a respeito dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e da Valorização dos Profissionais da Educação ( FUNDEB ).
- a) São integralmente provenientes dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios.
  - b) Devem ser aplicados integralmente na remuneração dos professores da educação pública.
  - c) A fiscalização de sua aplicação, nos estados e municípios, é atribuição exclusiva dos tribunais de contas estaduais.
  - d) São distribuídos aos municípios com base no número de crianças em idade escolar.
  - e) São formados com recursos provenientes das três esferas de governo.

### COMENTÁRIOS À QUESTÃO

**12.** (Cespe/TCE-AC/2009/ACE) Assinale a opção correta a respeito dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e da Valorização dos Profissionais da Educação ( FUNDEB ).

- a) São **integralmente** provenientes dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios.

**ERRADO**, vimos na Figura 2 todas as fontes do Fundo, que vão além das citadas.

- b) Devem ser aplicados integralmente **na remuneração dos professores da educação pública.**

**ERRADO**, os recursos devem aplicados na manutenção e desenvolvimento do Ensino Fundamental público, e na valorização do seu magistério.

- c) A fiscalização de sua aplicação, nos estados e municípios, é atribuição **exclusiva dos tribunais de contas estaduais.**

**ERRADO**, se o fundo não é um fundo exclusivamente de uma esfera, o mesmo pode ser fiscalizado por todas as esferas.

- d) São distribuídos aos municípios com base **no número de crianças em idade escolar.**

**ERRADO**, 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.

- e) São formados com recursos provenientes das três esferas de governo.

**CERTO.**

## 6.5. Contabilização

### 6.5.1. 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 Intergovernamentais", devendo ser observado o devido detalhamento da conta contábil. No momento do recebimento do tributo ou transferência, além do registro da entrada do disponível, ocorre a contabilização da conta de receita orçamentária, na classe de Controles da Execução do Planejamento e Orçamento, cuja natureza de receita deve ser informada como detalhamento da conta contábil ou com uso da 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 dedução parcial da receita orçamentária realizada no valor da parcela deduzida.

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, está ilustrada nas Figuras que se seguem.

**Figura 3:** Registros da alocação de recursos ao FUNDEB oriundos: da arrecadação e da transferência as cotas-parte do FPE, FPM, ITR, IPI-Exportação e Desoneração do ICMS (LC nº. 87/ 1996 – Lei Kandir).

| Origem das Receitas | Entes Beneficiários      | Tipo de Receitas   | Registros contábeis (natureza de informação patrimonial e orçamentária)  |
|---------------------|--------------------------|--|--|
| UNIÃO               | ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS | Cotas-parte do FPE, FPM, ITR, IPI-Exportação e Desoneração do ICMS (LC nº. 87/ 1996 – Lei Kandir). | <p><u>Pelo reconhecimento do crédito</u></p> <p>D 1.1.2.5.3.xx.xx Créditos de Transferências a Receber – Inter OFSS ----- 100%</p> <p>C 4.5.2.0.3.xx.xx VPA - Transferências Intergovernamentais----- 100%</p> <p><u>Pela transferência</u></p> <p>D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) ----- 100%</p> <p>C 1.1.2.5.3.xx.xx Créditos de Transferências a Receber – Inter OFSS ----- 100%</p> <p>D 4.5.2.0.3.xx.xx VPA - Deduções--20%</p> <p>C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)---20%</p> <p>D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 100%</p> <p>C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada ----- 100%</p> <p>D 6.2.1.3.x.xx.xx Deduções da Receita Orçamentária ----- 20%</p> <p>C 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 20%</p> |



**13.** (Questão simulada) As deduções decorrentes do FUNDEB são registradas tanto em contas retificadores das classes 4, quanto em contas da classe 6.

### **COMENTÁRIOS À QUESTÃO**

**CERTO**, no lançamento da transferência foram utilizadas as contas retificadoras 4.5.2.0.3.xx.xx e 6.2.1.3.x.xx.xx.

**Figura 4:** Registros da alocação de recursos ao FUNDEB oriundos:  
 Imposto s/ Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Bens e Direitos,  
 ICMS, IPVA.

| Origem das Receitas | Entes Beneficiários | Tipo de Receitas  | Registros contábeis (natureza de informação patrimonial e orçamentária)  |
|---------------------|---------------------|---|--|
| ESTADOS             | ESTADOS             | Imposto s/<br>Transmissão<br>“Causa Mortis”<br>e Doação de<br>Bens e Direitos<br><br>ICMS<br><br>IPVA | <u>Pelo reconhecimento do crédito</u><br>D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber-----<br>-----100%<br>C 4.1.1.x.x.xx.xx VPA – Impostos -----100%<br><br><u>Pela arrecadação</u><br>D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em<br>moeda nacional (F) -----100%<br>C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber -----<br>-----100%<br>D 4.1.1.x.x.xx.xx VPA – Deduções ----- 20%<br>C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em<br>moeda nacional (F)----- 20%<br>D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 100%<br>C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada ----- 100%<br>D 6.2.1.3.x.xx.xx Deduções da Receita Orçamentária<br>-----20%<br>C6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 20% |

**Figura 5:** Registros da alocação de recursos ao FUNDEB oriundos: das cotas-parte do ICMS, IPVA e IPI-Exportação (LC nº 61/1989).

| Origem das Receitas | Entes Beneficiários | Tipo de Receitas  | Registros contábeis (natureza de informação patrimonial e orçamentária)  |
|---------------------|---------------------|---|--|
| ESTADOS             | MUNICÍPIOS          | Cotas-parte do ICMS, IPVA e IPI-Exportação (LC nº 61/1989). | <p><u>Pelo reconhecimento do crédito</u></p> <p>D 1.1.2.5.3.xx.xx Créditos de Transferências a Receber – Inter OFSS ----- 100%<br/>         C 4.5.2.0.3.xx.xx VPA - Transferências Intergovernamentais----- 100%</p> <p><u>Pela transferência</u></p> <p>D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) ----- 100%<br/>         C 1.1.2.5.3.xx.xx Créditos de Transferências a Receber – Inter OFSS ----- 100%</p> <p>D 4.5.2.0.3.xx.xx VPA - Deduções----- 20%<br/>         C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)----- 20%</p> <p>D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 100%<br/>         C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada -----100%</p> <p>D 6.2.1.3.x.xx.xx Deduções da Receita Orçamentária ----- 20%<br/>         C 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 20%</p> |

Os valores do Fundeb recebidos pelos entes beneficiados devem ser registrados como “Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências” e na conta de receita orçamentária realizada no código de receita “1724.01.00 – Transferência de Recursos do Fundeb” no momento do recebimento do recurso. Quando constar do montante creditado na conta do Fundeb parcela de complementação de seu valor pela União, o código de receita passa a ser “1724.02.00 – Transferência de Recursos da Complementação da União ao Fundeb”. A Figura 6 ilustra este procedimento contábil referente ao recebimento dos recursos distribuídos pelo Fundo.

**Figura 6:** Recebimento das transferências proveniente do FUNDEB

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

## **6.6. 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.



- 14.** (Questão simulada) No cálculo dos percentuais de aplicação de determinados recursos vinculados é vedada a utilização dos rendimentos dos seus depósitos bancários.

**COMENTÁRIOS À QUESTÃO**

**ERRADO, a legislação dispõe que sejam levados em consideração os rendimentos dos seus depósitos bancários.**

## 7. LISTA DAS QUESTÕES COMENTADAS

1. (Questão simulada) As despesas do parceiro público em contratos de PPP (Parceria Público Privadas) em regra são consideradas despesas de prestação de serviços.

### COMENTÁRIOS À QUESTÃO

**ERRADO,** se for concessão patrocinada será despesas com subvenções econômica, e se for concessão administrativa é que será consideradas despesas de prestação de serviços.

2. (Consulplan/TSE/2012/Analista Judiciário) "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." (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2011, parte III, p. 22)

O registro dos contratos de Parcerias Público Privadas (PPP), no momento de sua assinatura, deve ser registrado em contas de natureza

- a) de controle.
- b) financeira.
- c) orçamentária.
- d) patrimonial.

### COMENTÁRIOS À QUESTÃO

O registro da assinatura seria:

| Código da Conta   | Título da Conta             |
|-------------------|-----------------------------|
| D 7.1.x.x.x.xx.xx | Contratos de PPP            |
| C 8.1.x.x.x.xx.xx | Contratos de PPP a executar |

**Assim, o gabarito seria a alternativa A.**

3. (Cespe/2009/ Analista Administrativo – Área 1) Em algumas transações realizadas no âmbito da União, dada a necessidade de autorização legislativa para sua efetivação, há o registro da receita orçamentária mesmo não havendo ingressos efetivos. Transações como aquisições financiadas de bens e arrendamento mercantil-financeiro, por serem consideradas operação de crédito, são registradas como receita orçamentária e despesa orçamentária.

**COMENTÁRIOS À QUESTÃO**

Inicialmente cabe observar o que o MCASP – Volume I (2<sup>a</sup> edição de 2009) prescrevia sobre as aquisições financiadas ([lembro que hoje estamos na 4<sup>a</sup> edição](#)):

Em algumas transações, há o registro da receita orçamentária mesmo não havendo ingressos efetivos, devido à necessidade de autorização legislativa específica para sua realização. [Transações como aquisições financiadas de bens e arrendamento mercantil financeiro, quando possuem dotação específica na LOA, são registradas como receita orçamentária e despesa orçamentária](#), pois são consideradas operações de crédito pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (grifo meu).

Assim, o gabarito oficial definitivo foi considerado [CERTO](#).

Hoje na 4<sup>a</sup> edição, existem duas práticas: a primeira que segue o entendimento anterior da 2<sup>a</sup> edição e a segunda prática que parte da premissa de que não constarão do Orçamento Público receitas orçamentárias que não possuam previsão de efetivo ingresso nos cofres públicos.

(Cespe/Advocacia-Geral da União/2010/Contador) Os registros contábeis dos entes públicos obedecem aos procedimentos determinados por norma específica. Acerca desses registros e seus reflexos no patrimônio dos entes públicos, julgue os itens a seguir.

**4.** Ao se adotar o procedimento de registro global dos créditos em dívida ativa, não se faz o acompanhamento da fase de encaminhamento dos créditos, uma vez que o reconhecimento dos créditos pela contabilidade deverá ocorrer no momento da inscrição em dívida ativa.

**CERTO.**

**5.** Para que a contabilidade possa evidenciar com precisão e clareza o patrimônio de um ente público, faz-se necessário que os valores a receber que apresentem significativa probabilidade de não realização, bem como os ativos que não tenham gerado os benefícios econômicos esperados, **sejam ajustados a valor presente líquido.**

**ERRADO**, 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.**

**6.** O ajuste é instituído para prevenir possíveis perdas financeiras derivadas da falta de pagamento dos valores devidos à fazenda pública. A incerteza consiste tanto no ato da efetiva realização, ou recebimento futuro, **quanto no devedor, que não são determinados com precisão pelas etapas anteriores à inscrição da provisão em dívida ativa.**

**ERRADO**. 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.**

7. A avaliação do estoque da dívida consiste na classificação dos créditos com relação ao grau de risco e tipo de recuperação de créditos conforme a fase em que os processos se encontram. A mensuração ocorre por meio da aplicação de percentuais específicos para cada fase e tipo de recuperação nos quais o crédito seja classificado. O percentual estabelecido deve expressar a probabilidade de inadimplência.

**CERTO.**

8. Ao se adotar a atualização da conta de ajustes de perdas de dívida ativa, os valores inscritos em dívida ativa devem ser avaliados, pelo menos, anualmente, para fins de elaboração das demonstrações contábeis. Como a movimentação dos créditos ocorre em uma frequência inferior à anual, possibilita a atualização até mesmo diária do valor, mas, para fins práticos, a atualização anual é suficiente, tendo em vista ser esse o prazo para divulgação das demonstrações contábeis.

**CERTO.**

9. A metodologia baseada no histórico de recebimentos passados considera a média percentual de recebimentos passados, **entretanto, desconsidera o saldo atualizado da conta de créditos inscritos na dívida ativa.**

**ERRADO**, a metodologia baseada no histórico de recebimentos passados considera a média percentual de recebimentos passados e o saldo atualizado da conta de créditos inscritos na dívida ativa.

**10.** Aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes são facultadas a constituição e a atualização da provisão da dívida ativa anualmente. A metodologia da atualização anual é baseada em uma média percentual dos recebimentos ao longo dos três últimos exercícios anteriores ao ano em que incidirá a provisão que está sendo calculada.

**CERTO.**

(Dom Cintra/2012/ Prefeitura de BH/ Analista de Políticas Públicas/ Contador). **Analise os dados abaixo para responder à questão 11:** Um determinado município arrecadou, no exercício de 2011, as seguintes receitas:

|   |        |
|---|--------|
| IPTU.....                               | 65.000 |
| ISS.....                                | 45.000 |
| IRRF.....                               | 20.000 |
| Alienação de bens.....                  | 5.000  |
| Cota-Parte ITR.....                     | 3.000  |
| Operações de Crédito Internas.....      | 50.000 |
| Cota-Parte ICMS.....                    | 15.000 |
| Cota-Parte IPVA.....                    | 8.000  |
| Cota-Parte FPM.....                     | 80.000 |
| Cota-Parte IOF Ouro.....                | 5.000  |
| Cota-Parte IPI Exportação.....          | 3.000  |
| Participações e Dividendos.....         | 2.000  |
| Dívida Ativa Tributária (IPTU/ISS)..... | 10.000 |
| ITBI.....                               | 6.000  |
| Dívida Ativa não Tributária.....        | 4.000  |

**11.** A parcela a ser transferida pelo município, destinada a financiar o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de valorização dos Profissionais da Educação, seria igual a:

- A) R\$ 21.800
- B) R\$ 26.600
- C) R\$ 42.600
- D) R\$ 46.000
- E) R\$ 52.000

## COMENTÁRIOS À QUESTÃO

Vimos na Figura 2 a composição do FUNDEB. Dessa forma, dos dados fornecidos para o Município entram no cálculo:

Cota-Parte ITR 3.000;

Cota-Parte ICMS 15.000;

Cota-Parte IPVA 8.000;

Cota-Parte FPM 80.000;

Cota-Parte IPI Exportação 3.000.

Assim, tem-se o seguinte somatório: 109.000. Logo, aplicando-se 20% sobre este valor tem-se: 21.800. [Gabarito letra A.](#)

**12.** (Cespe/TCE-AC/2009/ACE) Assinale a opção correta a respeito dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e da Valorização dos Profissionais da Educação ( FUNDEB ).

a) São **integralmente** provenientes dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios.

**ERRADO**, vimos na Figura 2 todas as fontes do Fundo, [que vão além das citadas.](#)

b) Devem ser aplicados integralmente **na remuneração dos professores da educação pública.**

**ERRADO**, os recursos [devem aplicados na manutenção e desenvolvimento do Ensino Fundamental público, e na valorização do seu magistério.](#)

c) A fiscalização de sua aplicação, nos estados e municípios, é atribuição **exclusiva dos tribunais de contas estaduais.**

**ERRADO**, [se o fundo não é um fundo exclusivamente de uma esfera, o mesmo pode ser fiscalizado por todas as esferas.](#)

d) São distribuídos aos municípios com base **no número de crianças em idade escolar.**

**ERRADO**, 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.](#)

e) São formados com recursos provenientes das três esferas de governo.

**CERTO.**

**13.** (Questão simulada) As deduções decorrentes do FUNDEB são registradas tanto em contas retificadores das classes 4, quanto em contas da classe 6.

**COMENTÁRIOS À QUESTÃO**

**CERTO**, no lançamento da transferência foram utilizadas as contas retificadoras 4.5.2.0.3.xx.xx e 6.2.1.3.x.xx.xx

**14.** (Questão simulada) No cálculo dos percentuais de aplicação de determinados recursos vinculados é vedada a utilização dos rendimentos dos seus depósitos bancários.

**ERRADO, a legislação dispõe que sejam levados em consideração os rendimentos dos seus depósitos bancários.**

**Gabarito das questões comentadas**

|          |         |          |           |          |
|----------|---------|----------|-----------|----------|
| 1-Errado | 2-A     | 3-Certo  | 4-Certo   | 5-Errado |
| 6-Errado | 7-Certo | 8-Certo  | 9-Errado  | 10-Certo |
| 11-A     | 12-E    | 13-Certo | 14-Errado |          |

## 8. LISTA DAS QUESTÕES APRESENTADAS

1. (Questão simulada) As despesas do parceiro público em contratos de PPP (Parceria Público Privadas) em regra são consideradas despesas de prestação de serviços.

2. (Consulplan/TSE/2012/Analista Judiciário) "As Parcerias Públicas 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." (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2011, parte III, p. 22)

O registro dos contratos de Parcerias Públicas Privadas (PPP), no momento de sua assinatura, deve ser registrado em contas de natureza

- a) de controle.
- b) financeira.
- c) orçamentária.
- d) patrimonial.

3. (Cespe/2009/ Analista Administrativo – Área 1) Em algumas transações realizadas no âmbito da União, dada a necessidade de autorização legislativa para sua efetivação, há o registro da receita orçamentária mesmo não havendo ingressos efetivos. Transações como aquisições financiadas de bens e arrendamento mercantil-financeiro, por serem consideradas operação de crédito, são registradas como receita orçamentária e despesa orçamentária.

(Cespe/Advocacia-Geral da União/2010/Contador) Os registros contábeis dos entes públicos obedecem aos procedimentos determinados por norma específica. Acerca desses registros e seus reflexos no patrimônio dos entes públicos, julgue os itens a seguir.

- 4.** Ao se adotar o procedimento de registro global dos créditos em dívida ativa, não se faz o acompanhamento da fase de encaminhamento dos créditos, uma vez que o reconhecimento dos créditos pela contabilidade deverá ocorrer no momento da inscrição em dívida ativa.
- 5.** Para que a contabilidade possa evidenciar com precisão e clareza o patrimônio de um ente público, faz-se necessário que os valores a receber que apresentem significativa probabilidade de não realização, bem como os ativos que não tenham gerado os benefícios econômicos esperados, sejam ajustados a valor presente líquido.
- 6.** O ajuste é instituído para prevenir possíveis perdas financeiras derivadas da falta de pagamento dos valores devidos à fazenda pública. A incerteza consiste tanto no ato da efetiva realização, ou recebimento futuro, quanto no devedor, que não são determinados com precisão pelas etapas anteriores à inscrição da provisão em dívida ativa.
- 7.** A avaliação do estoque da dívida consiste na classificação dos créditos com relação ao grau de risco e tipo de recuperação de créditos conforme a fase em que os processos se encontram. A mensuração ocorre por meio da aplicação de percentuais específicos para cada fase e tipo de recuperação nos quais o crédito seja classificado. O percentual estabelecido deve expressar a probabilidade de inadimplência.

- 8.** Ao se adotar a atualização da conta de ajustes de perdas de dívida ativa, os valores inscritos em dívida ativa devem ser avaliados, pelo menos, anualmente, para fins de elaboração das demonstrações contábeis. Como a movimentação dos créditos ocorre em uma frequência inferior à anual, possibilita a atualização até mesmo diária do valor, mas, para fins práticos, a atualização anual é suficiente, tendo em vista ser esse o prazo para divulgação das demonstrações contábeis.
- 9.** A metodologia baseada no histórico de recebimentos passados considera a média percentual de recebimentos passados, entretanto, desconsidera o saldo atualizado da conta de créditos inscritos na dívida ativa.
- 10.** Aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes são facultadas a constituição e a atualização da provisão da dívida ativa anualmente. A metodologia da atualização anual é baseada em uma média percentual dos recebimentos ao longo dos três últimos exercícios anteriores ao ano em que incidirá a provisão que está sendo calculada.

(Dom Cintra/2012/ Prefeitura de BH/ Analista de Políticas Públicas/ Contador). **Analise os dados abaixo para responder à questão 11:** Um determinado município arrecadou, no exercício de 2011, as seguintes receitas:

|   |        |
|---|--------|
| IPTU.....                               | 65.000 |
| ISS.....                                | 45.000 |
| IRRF.....                               | 20.000 |
| Alienação de bens.....                  | 5.000  |
| Cota-Parte ITR.....                     | 3.000  |
| Operações de Crédito Internas.....      | 50.000 |
| Cota-Parte ICMS.....                    | 15.000 |
| Cota-Parte IPVA.....                    | 8.000  |
| Cota-Parte FPM.....                     | 80.000 |
| Cota-Parte IOF Ouro.....                | 5.000  |
| Cota-Parte IPI Exportação.....          | 3.000  |
| Participações e Dividendos.....         | 2.000  |
| Dívida Ativa Tributária (IPTU/ISS)..... | 10.000 |
| ITBI.....                               | 6.000  |
| Dívida Ativa não Tributária.....        | 4.000  |

**11.** A parcela a ser transferida pelo município, destinada a financiar o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de valorização dos Profissionais da Educação, seria igual a:

- A) R\$ 21.800
- B) R\$ 26.600
- C) R\$ 42.600
- D) R\$ 46.000
- E) R\$ 52.000

**12.** (Cespe/TCE-AC/2009/ACE) Assinale a opção correta a respeito dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e da Valorização dos Profissionais da Educação ( FUNDEB ).

- a) São integralmente provenientes dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios.
- b) Devem ser aplicados integralmente na remuneração dos professores da educação pública.
- c) A fiscalização de sua aplicação, nos estados e municípios, é atribuição exclusiva dos tribunais de contas estaduais.
- d) São distribuídos aos municípios com base no número de crianças em idade escolar.
- e) São formados com recursos provenientes das três esferas de governo.

**13.** (Questão simulada) As deduções decorrentes do FUNDEB são registradas tanto em contas retificadores das classes 4, quanto em contas da classe 6.

**14.** (Questão simulada) No cálculo dos percentuais de aplicação de determinados recursos vinculados é vedada a utilização dos rendimentos dos seus depósitos bancários.

### Gabarito das questões apresentadas

|          |         |          |           |          |
|----------|---------|----------|-----------|----------|
| 1-Errado | 2-A     | 3-Certo  | 4-Certo   | 5-Errado |
| 6-Errado | 7-Certo | 8-Certo  | 9-Errado  | 10-Certo |
| 11-A     | 12-E    | 13-Certo | 14-Errado |          |

Pessoal o prazer foi meu. Até a próxima aula. Abraços.

Prof. M. Sc. Giovanni Pacelli

Informo que aqueles que forem realizar provas da Banca Cespe podem adquirir meu livro da editora Elsevier: questões comentadas de AFO e Contabilidade Pública. Ressalto que o mesmo é o há de mais atual hoje em exercícios comentados.

<http://www.elsevier.com.br/site/institucional/Minha-pagina-autor.aspx?seg=1&aid=88733>

Aqueles que desejem realizar cursos na modalidade on line informo que ministro cursos on line de Orçamento Público e Contabilidade Pública no seguinte link:

<http://cursosonline.cathedranet.com.br/Professores/10/Prof-Giovanni-Pacelli>