



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

---

IPC 00 – Plano de Transição para Implantação da  
Nova Contabilidade

2013

## IPC 00 - Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA  
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO  
Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL  
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA  
Gilvan da Silva Dantas

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE  
APLICADAS À FEDERAÇÃO  
Leonardo Silveira do Nascimento

COORDENADORA DE SUPORTE ÀS NORMAS DE  
CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO  
Raquel da Ressurreição Costa Amorim

GERENTE SUBSTITUTO DE NORMAS E PROCEDIMENTOS  
CONTÁBEIS  
Henrique Ferreira Souza Carneiro

EQUIPE TÉCNICA  
Antonio Firmino da Silva Neto  
Arthur Lucas Gordo de Sousa  
Bruno Ramos Mangualde  
Carla de Tunes Nunes  
Fernanda Silva Nicoli

COLABORADORES  
Bruno Pires Dias - SEFAZ/ES  
Cátila Maria Fraguas Veiga - Convidada  
Cíntia Fronza Rodrigues - SEFAZ/SC  
Dênis Rocha - SEFAZ/AM  
Edemilson José Pego - TCE/PR  
Gilberto Fonseca Raymundo - SEFAZ/RS  
Jorge Luiz Santos - PBH  
Lino Martins da Silva - CFC  
Ricardo José da Silva - TCE/SC  
Natália Ferreira - TCE/MG  
Vitor Maciel Santos - TCM/BA  
Wilmar Pires Bezerra - Convidado

Informações – STN:

Fone: (61) 3412-3011

Fax: (61) 3412-1459

Correio Eletrônico: [cconf.df.stn@fazenda.gov.br](mailto:cconf.df.stn@fazenda.gov.br)

Página Eletrônica: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)

Página Eletrônica: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)

## Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
PRINCIPAIS PROCEDIMENTOS A SEREM ADOTADOS EM DECORRÊNCIA DAS ALTERAÇÕES CONTÁBEIS	6
Do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público	6
Balanço de Abertura	6
Nova Classificação das Contas de Ativo e Passivo	7
Inventário dos Bens Permanentes	8
Adoção Inicial da Reavaliação e Depreciação	10
ANEXO I – ESTRUTURA LEGAL E NORMATIVA DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	12
ANEXO II – MODELO DE RELAÇÃO DE CORRESPONDÊNCIA DE CONTAS ENTRE OS PLANOS DE CONTAS (DE - PARA)	18
ANEXO III – MODELO SUGESTIVO DE DETALHAMENTO DO PCASP PARA ESTADOS E/OU MUNICÍPIOS	19
ANEXO IV – ESQUEMA DE ADOÇÃO INICIAL DA REAVALIAÇÃO E DEPRECIAÇÃO DE BENS PÚBLICOS	20

## PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP) e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade, conforme o **Anexo I** desta instrução.
2. A Portaria MF n.º 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants - IFAC* e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º destaca:

II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (*grifo nosso*)

3. A Portaria STN nº 753, de 21 de dezembro de 2012, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações de caráter técnico e orientador, que buscam auxiliar a União, os Estados e os Municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis têm por objetivo orientar os profissionais de contabilidade na execução dos registros e na elaboração das demonstrações contábeis a partir da adoção das novas práticas contábeis aplicadas ao Setor Público, em cumprimento aos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público nos termos da Resolução CFC n.º 1.111/2007 e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

## ALCANCE

6. As definições contidas na Resolução CFC n.º 1.128/2008 (NBC T 16.1) devem ser observadas por todas as entidades abrangidas no campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conforme o item 2 daquela norma, transcrito a seguir:

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Campo de Aplicação: espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

- (a) entidades do setor público; e
- (b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

7. Assim, estão compreendidas no campo de atuação e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também as demais entidades da administração indireta e aquelas que de alguma forma movimentarem recursos oriundos do setor público.
8. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a Portaria STN/SOF n.º 2, de 13 de julho de 2012, e a Portaria STN n.º 437, de 12 de julho de 2012, que aprovam a 5<sup>a</sup> edição do manual, estabelecem que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observará as orientações contidas no referido documento.
9. Portanto, as instruções contidas nesta IPC poderão ser utilizadas por todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

## PRINCIPAIS PROCEDIMENTOS A SEREM ADOTADOS EM DECORRÊNCIA DAS ALTERAÇÕES CONTÁBEIS

10. A seguir, serão abordados os principais procedimentos a serem adotados em decorrência das alterações ocorridas nas normas contábeis do setor público.

### **Do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público**

11. Como medida inicial para a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), a ser adotado até o término de 2014, recomenda-se elaborar um quadro de relações entre a nomenclatura do Plano de Contas atual e a nomenclatura do Plano de Contas que irá vigorar a partir de 2014 (procedimento comumente chamado de “de-para”). Esse procedimento, exemplificado no **Anexo II** desta instrução, irá possibilitar a transferência de saldos para as contas do novo modelo.

12. De acordo com a Portaria STN n.º 437/2012 (alterada pela Portaria STN n.º 753/2012), “os planos de contas dos entes da Federação somente poderão ser detalhados nos níveis posteriores ao nível utilizado na relação de contas do PCASP, com exceção da abertura do 5º nível em contas de consolidação, intra ou inter, quando tais contas não existirem no PCASP e o ente entender ser necessário seu detalhamento”.

13. Os entes da Federação que desejarem ter uma referência sobre a melhor forma de detalhar o seu plano de contas com base no PCASP, poderão utilizar o modelo detalhado no **Anexo III** dessa instrução. O modelo apresentado foi elaborado com base em estudos que buscaram observar a legislação vigente, as normas e o atendimento às necessidades do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), novo sistema de coleta de dados contábeis e fiscais dos entes da Federação que deverá ser implantado nos próximos anos.

### **Balanço de Abertura**

14. Cada ente da Federação utilizará a estrutura padronizada do PCASP para elaborar o seu Plano de Contas, podendo seguir o modelo indicado no **Anexo III** dessa instrução. De acordo com a Portaria STN n.º 753/2012, a adoção do PCASP e das novas demonstrações contábeis (Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP) deverá ser feita de forma obrigatória até o final de 2014.

15. Assim, todas as entidades do setor público deverão elaborar até 31 de dezembro de 2014 (denominada “data de transição”), um Balanço Patrimonial inicial para refletir as novas práticas contábeis adotadas para o setor público, como ponto de partida para sua contabilização de acordo com as novas normas para o setor público.

16. Até a mencionada data, deverão também ser adotados todos os procedimentos contábeis patrimoniais e específicos previstos na Portaria STN n.º 828/2011,

como o reconhecimento dos créditos por competência, o registro dos bens intangíveis, da depreciação, amortização e exaustão, dentre outros.

17. De acordo com a parte II do MCASP, todos os ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deverão ser realizados à conta de ajuste dos exercícios anteriores, pertencente ao patrimônio líquido, e evidenciado em notas explicativas, de modo a não impactar o resultado do período a que se referem tais ajustes iniciais.
18. Assim, é importante destacar que, primeiramente, o órgão ou a entidade, deve realizar os ajustes necessários para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Além disso, todos esses ajustes efetuados deverão ser devidamente evidenciados em notas explicativas.
19. Alguns dos demonstrativos obrigatórios previstos na parte V do MCASP, a exemplo do Balanço Patrimonial e do Balanço Financeiro, possuem colunas para evidenciar o saldo do exercício atual e do exercício anterior, de modo a possibilitar uma análise da evolução dos valores ao longo do tempo. Na adoção inicial desses novos demonstrativos, o órgão ou entidade que os elaborar poderá proceder de duas formas: I) realizar uma correspondência de saldos entre o modelo anterior e o atual, de modo a permitir o preenchimento da coluna “exercício anterior”; ou II) o órgão ou entidade poderá optar por não evidenciar os valores da coluna exercício anterior, evidenciando os motivos em notas explicativas.

### **Nova Classificação das Contas de Ativo e Passivo**

20. Nos modelos de planos de contas que não seguem a lógica e as classificações do PCASP, as contas de ativo e passivo normalmente são segregadas de acordo com a definição do artigo 105 da Lei 4.320/1964, ou seja, em Financeiro e Não Financeiro:

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;
- V - O Saldo Patrimonial;
- VI - As Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

21. Essa classificação é importante para que se faça a apuração do Superávit Financeiro, necessário para a abertura de créditos adicionais no exercício seguinte, conforme disposto no art. 43 da Lei nº 4.320/1964.

Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa.

§1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos;

I – o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

[...]

2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

22. Entretanto, de acordo com a parte IV do MCASP, a classificação das contas do Ativo e Passivo deverá seguir o disposto nas normas internacionais, ou seja, em Circulante ou Não Circulante. Dessa forma, para possibilitar o cálculo do superávit financeiro, de acordo com a Lei n.º 4.320/64, o controle de financeiro e permanente não será mais efetuado em contas contábeis, mas sim por meio de atributos utilizados pelo sistema informatizado, que permitirá separar o saldo financeiro e permanente do ativo e passivo.

23. Portanto, no momento de transição para o PCASP, o ente deverá fazer os ajustes necessários para que o ativo e passivo obedeçam à nova classificação contábil. Assim, os valores que anteriormente eram registrados como passivo financeiro, mas que não representam um passivo para contabilidade, a exemplo dos restos a pagar não processado cujos fatos geradores não ocorreram, deverão ser baixados do passivo em contrapartida à conta de ajuste de exercícios anteriores, do patrimônio líquido.

## **Inventário dos Bens Permanentes**

24. Na transição do plano de contas atual para o PCASP é preciso efetuar uma conciliação entre os saldos constantes da Contabilidade e os valores registrados no sistema de controle físico do patrimônio. Para isso, a Entidade deve:

- i. Identificar as funcionalidades do patrimônio;
- ii. Classificar os bens (grupo x classe);
- iii. Identificar e analisar os valores dos bens;
- iv. Verificar possíveis fragilidades do controle patrimonial da entidade.

25. Trata-se de um procedimento aplicado quando da primeira verificação e consiste basicamente em confirmar a veracidade dos saldos constantes do livro razão e das demonstrações contábeis. Num primeiro momento, mediante a conciliação desses saldos contábeis com os registros constantes do controle analítico dos bens patrimoniais, com a identificação das diferenças eventualmente encontradas, e, num segundo momento, realizando uma análise documental com o objetivo de confirmar as incorporações e as baixas bem como as respectivas justificativas.
26. Quando o exame se referir a bens imóveis devem ser adotados os seguintes procedimentos:
- i. Verificar junto à Procuradoria ou órgão equivalente do ente da Federação, o histórico da titulação dos bens e as providências que vem sendo adotadas em relação a esses bens.
  - ii. Circularização junto aos Cartórios de Registro de Imóveis para determinar a propriedade e direito de uso;
  - iii. Solicitação do histórico dos imóveis junto aos órgãos distribuidores;
  - iv. Análise dos documentos de suporte no caso de doações com ou sem encargos.

27. O confronto entre os saldos do razão contábil com os registros analíticos encontrados no sistema de controle de bens patrimoniais deve resultar em demonstrativo, conforme modelo a seguir:

Quadro 1 – modelo de demonstrativo de confronto entre o razão e os registros analíticos

Saldos do razão contábil				Registro analítico dos bens				
Código Contábil	Código patrimonial	Conta Contábil	Valor	Código patrimonial	Código Contábil	Natureza do Bem	Valor analítico	Valor sintético
1.2.3.00	8.1.3.6.00	Veículos	100.000	8.1.3.6.00	1.2.3.00	Veículos	-,-	80.000
				8.1.3.6.01		Veículo passeio marca XYZ LX - Ano 2009	30.000	
				8.1.3.6.02		Pick up - marca ABC - ano 2011	50.000	
1.2.4.00	8.1.4.1.00	Móveis e Utensílios	5.000	8.1.4.1.00	1.2.4.00	Móveis e utensílios	-,-	5.000
				8.1.4.1.01		Mesa de escritório com 4 gavetas modelo KLM - adquirida em 1990	3.000	
				8.1.4.1.02		Cadeira de escritório marca PQR adquirida em 1995	2.000	

28. Efetuado o confronto, a Entidade deve fazer uma avaliação das existências e da integridade entre os dados contábeis e os dados de controle analítico. Para a verificação da existência e integridade devem ser adotados os seguintes procedimentos:

- i. Examinar as aquisições, verificando se representam ativos novos ou reposições, comprovando, neste caso, se os bens substituídos foram baixados adequadamente na contabilidade;
- ii. Verificar e confirmar o estoque dos bens em processo de fabricação e construção, quando for o caso;
- iii. Comprovar a existência de bens da entidade em poder de terceiros;
- iv. Comprovar a existências de bens de terceiros em poder da entidade.

### **Adoção Inicial da Reavaliação e Depreciação**

29. De acordo com a Portaria STN n.º 437/2012, até 2014 todos os entes da federação deverão adotar os procedimentos patrimoniais previstos na parte II do MCASP, inclusive a depreciação, exaustão, amortização, redução ao valor recuperável e a reavaliação, quando for o caso.
30. Para iniciar a adoção desses procedimentos patrimoniais, o ente ou entidade deverá estabelecer uma data de corte para o início dos procedimentos que resultará na separação dos bens que serão objeto de ajuste em seu valor contábil dos bens que poderão ser depreciados ou reavaliados diretamente, sem passar por nenhum ajuste. Após estipular a data para adoção, poderão ser adotados os seguintes passos:
- i. Realizar uma verificação no inventário (imobilizado e intangível) da entidade no setor de patrimônio, de modo a separar as perdas. Os bens que não estejam sendo utilizados e que não tenham valor de venda em virtude de serem inservíveis (obsoleto, quebrado, inutilizado, etc.) deverão ser baixados como perda, diretamente, em conta de resultado (VPD).
  - ii. Analisar a data de aquisição do bem, pois, se ele foi adquirido no ano de início da implantação da depreciação/amortização/exaustão no ente, ele já deve ser depreciado sem que seja necessário realizar uma avaliação do seu valor justo<sup>1</sup>.
  - iii. Se o ativo foi adquirido antes do ano da implantação da depreciação/amortização/exaustão no ente (data de corte), deve-se analisar se o valor contábil (VC) do bem está registrado no patrimônio da entidade acima ou abaixo do valor justo (VJ). Se o ativo estiver registrado abaixo do valor justo, deve-se realizar um ajuste a maior, caso contrário (valor contábil acima do valor justo), o bem deve sofrer ajuste a menor. Assim, caso o valor contábil do bem divirja de maneira relevante do valor justo, o seu valor deverá ser ajustado e só então poderão ser implantados os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Para estes bens, os procedimentos de avaliação e depreciação/amortização/exaustão

---

<sup>1</sup> Para maiores informações, consulte o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, parte II.

podem ser feitos por etapas, considerando as condições operacionais de cada órgão e entidade.

31. O quadro constante no **Anexo IV** dessa instrução, também presente na parte II do MCASP 5<sup>a</sup> edição (item 02.09.06), contém um esquema ilustrativo do procedimento descrito acima.

## ANEXO I – ESTRUTURA LEGAL E NORMATIVA DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

O embasamento legal da contabilidade patrimonial no setor público e da normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade consta dos seguintes instrumentos:

### a) Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964:

Art. 85. O serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 87. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.

Art. 91. O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais.

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individuação e controle contábil.

Art. 97. Para fins orçamentários e determinação dos devedores, ter-se-á o registro contábil das receitas patrimoniais, fiscalizando-se sua efetivação.

Art. 104. O Balanço Patrimonial demonstrará no Ativo Permanente os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

Art. 110. Os orçamentos e balanços das entidades já referidas, obedecerão aos padrões e normas instituídas por esta lei, ajustados às respectivas peculiaridades.

Parágrafo único. Dentro do prazo que a legislação fixar, os balanços serão remetidos ao órgão central de contabilidade da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, para fins de incorporação dos resultados, salvo disposição legal em contrário.

Art. 113. Para fiel e uniforme aplicação das presentes normas, o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda atenderá a consultas, coligirá elementos, promoverá o intercâmbio de dados informativos, expedirá recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizará sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a presente lei.

### b) Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000:

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

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

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

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

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

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

§ 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:

I - Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;

II - Estados, até trinta e um de maio.

§ 2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate

operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

**c) Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001:**

Art. 17. Integram o Sistema de Contabilidade Federal:

- I - a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central;
- II - órgãos setoriais.

Art. 18. Compete às unidades responsáveis pelas atividades do Sistema de Contabilidade Federal:

(...)

VII - consolidar os balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com vistas à elaboração do Balanço do Setor Público Nacional;

VIII - promover a integração com os demais Poderes e esferas de governo em assuntos de contabilidade.

**d) Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010:**

Art. 76. Os arts. 2º, 6º, 12, 21, 22, 23 e 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, passam a vigorar com a seguinte redação, renumerado-se o parágrafo único do art. 12 para § 1º:

“Art. 2º A fiscalização do exercício da profissão contábil, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e técnicos em contabilidade, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade a que se refere o art. 1º.” (NR)

“Art. 6º .....

.....  
f) regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.”

**e) Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009:**

Art. 6º Integram o Sistema de Contabilidade Federal:

- I - a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, como órgão central; e
- II - órgãos setoriais.

Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal:

I - estabelecer normas e procedimentos contábeis para o adequado registro dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública, promovendo o acompanhamento, a sistematização e a padronização da execução contábil;

II - manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e o processo de registro padronizado dos atos e fatos da administração pública;

(...)

XI - editar normas gerais para consolidação das contas públicas;

XII - elaborar, sistematizar e estabelecer normas e procedimentos contábeis para a consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

XIII - promover, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, com vistas à elaboração do balanço do setor público nacional e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público;

XIV - promover a harmonização com os demais Poderes da União e das demais esferas de governo em assuntos de contabilidade;

(...)

XVII - definir, coordenar e acompanhar os procedimentos relacionados com a disponibilização de informações da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para fins de transparência, controle da gestão fiscal e aplicação de restrições;

XVIII - definir, coordenar e acompanhar os procedimentos contábeis com vistas a dar condições para a produção, sistematização, disponibilização das estatísticas fiscais do setor público consolidado, em consonância com os padrões e regras estabelecidas nos acordos e convênios internacionais de que a União for parte;

XIX - manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;

XX - promover a adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP;

XXI - dar suporte técnico aos entes da Federação quanto ao cumprimento dos padrões estabelecidos no MCASP, no MDF, e em normas gerais aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;

XXII - disseminar, por meio de planos de treinamento e apoio técnico, os padrões estabelecidos no MCASP e no MDF para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

XXIII - prestar suporte técnico aos órgãos dos Estados e Municípios para melhoria da qualidade do processo sistêmico e organizacional da gestão contábil;

XXIV - exercer as atribuições definidas pelo art. 113 da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, a saber: atender a consultas, coligir elementos, promover o intercâmbio de dados informativos, expedir recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizar, sempre que julgar conveniente, os anexos que integram aquela Lei;

XXV - promover, quando necessário, conferências ou reuniões técnicas, com a participação de representantes dos órgãos e entidades da administração pública;

XXVI - buscar a harmonização dos conceitos e práticas relacionadas ao cumprimento dos dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 2000, e de outras normas gerais;

XXVII - identificar as necessidades de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;

XXVIII - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; e

XXIX - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público.

**f) Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011:**

Art. 21. À Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central dos Sistemas de Administração Financeira Federal e de Contabilidade Federal, compete:

(...)

XIV - definir, coordenar e acompanhar os procedimentos relacionados com a disponibilização de informações da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para fins de transparência, controle da gestão fiscal e aplicação de restrições;

(...)

XXI - editar normas gerais para consolidação das contas públicas nacionais;

XXII - consolidar as contas públicas nacionais, mediante a agregação dos dados dos balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

XXIII - promover a integração com os demais Poderes da União e das demais esferas de governo em assuntos contábeis relativos à execução orçamentária, financeira e patrimonial;

**g) Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008:**

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA,

(...)

Resolve:

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants - IFAC* e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;

II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;

III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Art. 2º A Secretaria do Tesouro Nacional promoverá o acompanhamento continuo das normas contábeis aplicadas ao setor público editadas pela IFAC e pelo Conselho Federal de Contabilidade, de modo a garantir que os Princípios Fundamentais de Contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público,

## ANEXO II – MODELO DE RELAÇÃO DE CORRESPONDÊNCIA DE CONTAS ENTRE OS PLANOS DE CONTAS (DE - PARA)

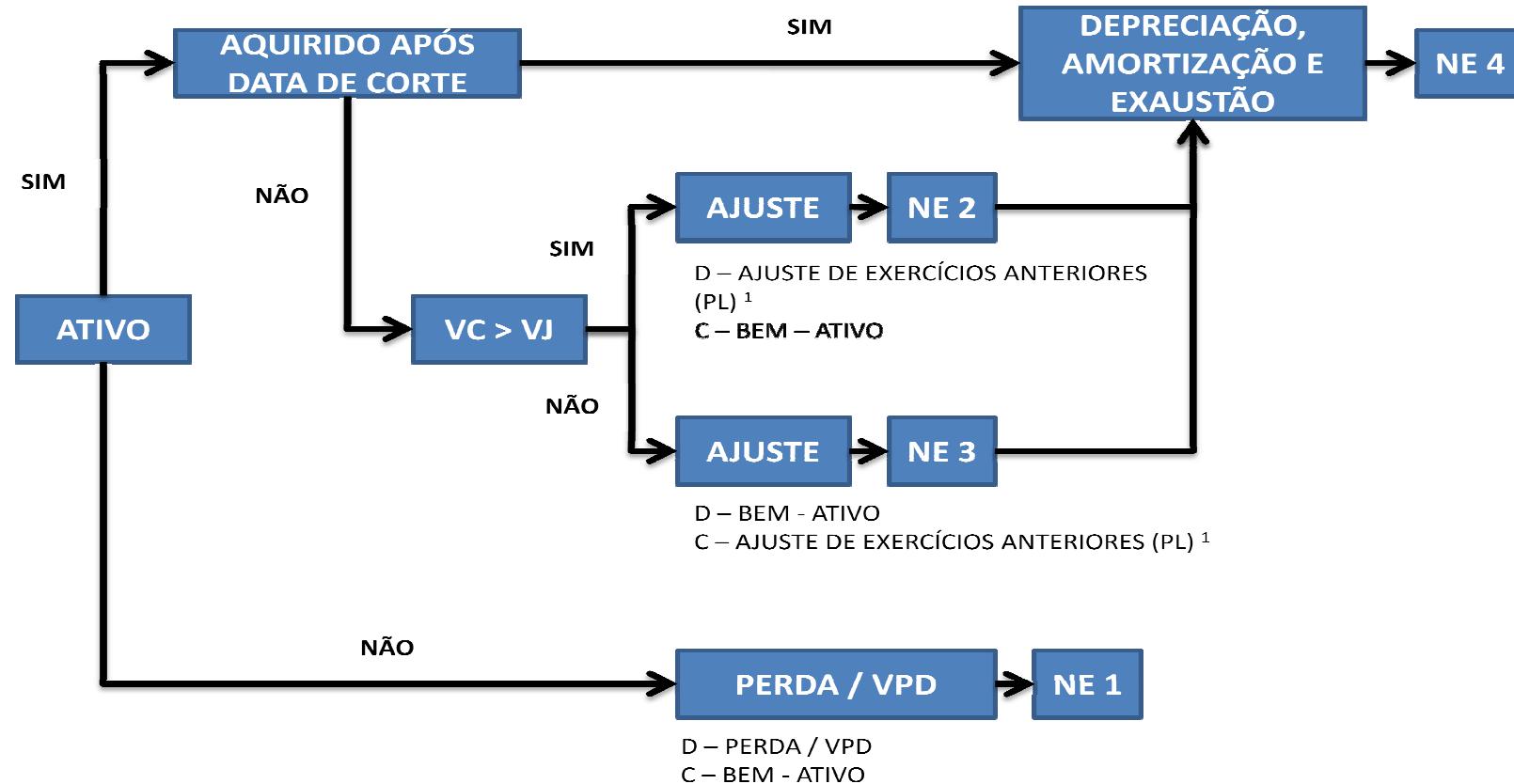
CODIGO DA CONTA NO PCASP	TITULO	FUNCAO	NATUREZA DO SALDO	ESCRITURACAO	CODIGO DA CONTA NO PLANO DE CONTAS ATUAL
1.0.0.0.00.00.00	ATIVO	COMPREENDE OS RECURSOS CONTROLADOS POR UMA ENTIDADE COMO CONSEQUENCIA DE EVENTOS PASSADOS E DOS QUAIS SE ESPERA QUE FLUAM BENEFICIOS ECONOMICOS OU POTENCIAL DE SERVICOS FUTUROS A UNIDADE.		N	
1.1.0.0.00.00.00	ATIVO CIRCULANTE	COMPREENDE OS ATIVOS QUE ATENDAM A QUALQUER UM DOS SEGUINTE CRITERIOS: SEJAM CAIXA OU EQUIVALENTE DE CAIXA; SEJAM REALIZAVEIS OU MANTIDOS PARA VENDA OU CONSUMO DENTRO DO CICLO OPERACIONAL DA ENTIDADE; SEJAM MANTIDOS PRIMARIAMENTE PARA NEGOCIAÇÃO; SEJAM REALIZAVEIS NO CURTO PRAZO.		N	
1.1.1.0.00.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	COMPREENDE O SOMATORIO DOS VALORES EM CAIXA E EM BANCOS, BEM COMO EQUIVALENTES, QUE REPRESENTAM RECURSOS COM LIVRE MOVIMENTAÇÃO PARA APlicação NAS OPERAÇÕES DA ENTIDADE E PARA OS QUAIS NÃO HAJA RESTRIÇÕES PARA USO IMEDIATO.		N	
1.1.1.1.00.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL	COMPREENDE O SOMATORIO DOS VALORES DE CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL.		N	
1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL - CONSOLIDACAO	COMPREENDE O SOMATORIO DOS VALORES DE CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL. COMPREENDE OS SALDOS QUE NÃO SERÃO EXCLUIDOS NOS DEMONSTRATIVOS CONSOLIDADOS DO ORCAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL (OFSS).		N	

### ANEXO III – MODELO SUGESTIVO DE DETALHAMENTO DO PCASP PARA ESTADOS E/OU MUNICÍPIOS

**Vide arquivo anexo em Excel.**

A versão atualizada do PCASP obrigatório para a Federação e o modelo de detalhamento para Estados e Municípios encontram-se no sítio do Tesouro Nacional, em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica>

## ANEXO IV – ESQUEMA DE ADOÇÃO INICIAL DA REAVALIAÇÃO E DEPRECIAÇÃO DE BENS PÚBLICOS



1 Ajuste de Exercícios Anteriores: No primeiro exercício de implementação das normas descritas nesse manual, por se tratar de uma mudança na política contábil, será necessário realizar ajustes patrimoniais, efetuando lançamentos no ativo em contrapartida à conta “Ajustes de Exercícios Anteriores” do grupo “Resultados Acumulados” no PL. Após o ajuste inicial nos ativos e a implementação dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, poderão ocorrer valorizações ou desvalorizações em contas de ativos, que deverão ser realizadas nas respectivas contas de Reavaliação ou Redução ao Valor Recuperável.

### **QUADRO DE NOTAS EXPLICATIVAS: Informações a serem evidenciadas**

**NE 1 (PERDA)** – (a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento da inservibilidade do bem;

**NE 2 (AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES)** – (a) data de corte adotada pelo ente; (b) período inicial e final em que a comissão realizou o estudo para o cálculo do ajuste; (c) montante total do impacto diminutivo causado no patrimônio do ente de acordo com a respectiva desvalorização estimada; (d) se foi ou não utilizado avaliador independente, e para qual ativo (e) base de mercado usada por classe de ativo.

**NE 3 (AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES)** - (a) data de corte adotada pelo ente; (b) período inicial e final em que a comissão realizou o estudo para o cálculo do ajuste; (c) montante total do impacto aumentativo causado no patrimônio do ente de acordo com a respectiva valorização estimada; (d) se foi ou não utilizado avaliador independente, e para qual ativo (e) base de mercado usada por classe de ativo.

Para períodos após a realização dos ajustes no patrimônio do ente:

**NE 4 (DEPRECIAÇÃO)** - As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa: (a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; (b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período; (c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

**NE 5 (AJUSTE AO VALOR RECUPERÁVEL)** – (a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização; (b) o valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida; (c) se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso; (d) se o valor recuperável for o valor líquido de venda (valor de venda menos despesas diretas e incrementais necessárias à venda), a base usada para determinar o valor líquido de venda (por exemplo: se o valor foi determinado por referência a um mercado ativo); (e) se o valor recuperável for o valor em uso, a(s) taxa (s) de desconto usada(s) na estimativa atual e na estimativa anterior; (f) para um ativo individual, a natureza do ativo;

**NE 6 (REAVALIAÇÃO)** – (a) a data efetiva da reavaliação; (b) se foi ou não utilizado avaliador independente; (c) os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens; (d) se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação; (e) para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

---

IPC 01 – Transferência de Saldos Contábeis e  
Controle de Restos a Pagar

2013

## IPC 01 - Transferência de Saldos Contábeis e Controle de Restos a Pagar

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA  
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO - INTERINO  
Dyogo Henrique de Oliveira

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL  
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA  
Gilvan da Silva Dantas

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE  
APLICADAS À FEDERAÇÃO  
Leonardo Silveira do Nascimento

COORDENADORA DE SUPORTE ÀS NORMAS DE  
CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO  
Raquel da Ressurreição Costa Amorim

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS  
Henrique Ferreira Souza Carneiro

### EQUIPE TÉCNICA

Antonio Firmino da Silva Neto  
Arthur Lucas Gordo de Sousa  
Bruno Ramos Mangualde  
Carla de Tunes Nunes  
Fernanda Silva Nicoli

### COLABORADORES

Bruno Pires Dias - SEFAZ/ES  
Cátia Maria Fraguas Veiga - Convidada  
Cíntia Fronza Rodrigues - SEFAZ/SC  
Dênis Rocha – SEFAZ/AM  
Edemilson José Pego - TCE/PR  
Gilberto Fonseca Raymundo - SEFAZ/RS  
Jorge Luiz Santos - PBH  
Ricardo José da Silva - TCE/SC  
Natália Ferreira – TCE/MG  
Vitor Maciel Santos – TCM/BA  
Wilmar Pires Bezerra - Convidado

### Informações – STN:

Fone: (61) 3412-3011

Fax: (61) 3412-1459

Correio Eletrônico: [cconf.df.stn@fazenda.gov.br](mailto:cconf.df.stn@fazenda.gov.br)

Página Eletrônica: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)

Página Eletrônica: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)

## Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
PRIMEIRO ANO DE APLICAÇÃO DO PCASP – CONTROLE DE RESTOS A PAGAR	6
EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR	10
ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO – ENCERRAMENTO DO CONTROLE DE RESTOS A PAGAR	14
ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO – APURAÇÃO DA INSCRIÇÃO DOS NOVOS RESTOS A PAGAR EM 31/12/XX	17
ABERTURA DO EXERCÍCIO – INSCRIÇÃO DOS NOVOS RESTOS A PAGAR EM JANEIRO DO EXERCÍCIO SEGUINTE	18

## PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP) e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).
2. A Portaria MF n.º 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants - IFAC* e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º destaca:

II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (*grifo nosso*)

3. A Portaria STN nº 753, de 21 de dezembro de 2012, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações de caráter técnico e orientador, que buscam auxiliar a União, os Estados e os Municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis têm por objetivo orientar os profissionais de contabilidade quanto a algumas das rotinas de virada de ano que as entidades públicas precisarão realizar para processar o encerramento de um exercício e a abertura de um novo exercício, com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

## ALCANCE

6. As definições contidas na Resolução CFC n.º 1.128/2008 (NBC T 16.1) devem ser observadas por todas as entidades abrangidas no campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conforme o item 2 daquela norma, transscrito a seguir:

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Campo de Aplicação: espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

- (a) entidades do setor público; e
- (b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

7. Assim, estão compreendidas no campo de atuação e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também as demais entidades da administração indireta e aquelas que de alguma forma movimentarem recursos oriundos do setor público.
8. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a Portaria STN/SOF n.º 2, de 13 de julho de 2012, e a Portaria STN n.º 437, de 12 de julho de 2012, que aprovam a 5<sup>a</sup> edição do manual, estabelecem que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observará as orientações contidas no referido documento.
9. Portanto, as instruções contidas nesta IPC poderão ser utilizadas por todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

## PRIMEIRO ANO DE APLICAÇÃO DO PCASP – CONTROLE DE RESTOS A PAGAR

### Transferência de Saldos Contábeis – Restos a Pagar x Controle DDR<sup>1</sup>

10. Essa Instrução de Procedimento faz referência a uma das rotinas de encerramento de exercício que as entidades públicas necessitarão realizar nos sistemas informatizados de contabilidade, para processar a transferência de saldos contábeis das contas do plano de contas utilizado até então e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.
11. A transferência de saldos é o procedimento pelo qual se transpõe saldos entre contas contábeis para a adoção de uma nova estrutura de plano de contas. A transferência de saldos contábeis pode ser feita por meio da escrituração contábil, ou seja, utilizando-se registros contábeis, ou não.
12. Em muitas entidades, a utilização da rotina de **transferência de saldos** é automatizada por meio dos softwares de sistemas contábeis. Caso a entidade utilize a rotina de transferência de saldos com escrituração contábil para implantar o PCASP, sugerem-se a partir do item 15 algumas orientações que podem ser adotadas, sem prejuízo das orientações emitidas pelos respectivos órgãos de controle interno ou externo do ente público.
13. Todos os lançamentos estão sendo exemplificados através de lançamentos de primeira fórmula (1 débito e 1 crédito, conforme a Teoria da Contabilidade). Fica a critério das entidades do setor público, entretanto, a utilização das demais fórmulas quando assim se fizer necessário.

### Transferência de Saldos de Restos a Pagar Não Processados

14. Tendo em vista que no PCASP os restos a pagar não processados não serão mais registrados no patrimônio do ente como um passivo, mas serão controlados em contas orçamentárias<sup>2</sup>, a entidade que, ao final do exercício, possuir empenhos inscritos em restos a pagar não processados deverá realizar no primeiro ano de utilização do PCASP os seguintes lançamentos de **transferência de saldos**:
  - a) Transposição de saldos dos empenhos inscritos em restos a pagar não processados do exercício imediatamente anterior ao ano de aplicação do PCASP. Veja o exemplo:

Em 20X4, uma determinada entidade que reconhece os valores de Restos a Pagar Não processados no Passivo Financeiro passou a adotar o PCASP. Para efetuar a transferência de saldos dos empenhos inscritos em Restos a Pagar

<sup>1</sup> DDR – Disponibilidade por Destinação de Recursos

<sup>2</sup> Para maiores informações, veja o volume IV do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional

Não Processados no exercício de 20X3, será necessário realizar a seguinte escrituração contábil<sup>3</sup>:

Data do Lançamento: XX/01/20X4

**Lançamentos de Abertura – Passivo Circulante decorrente de RP Não Processados**

D: 2.x.x.x.x.xx.xx	Passivo Circulante (F) <sup>4</sup>
C: 2.3.7.2.5.03.00	Ajustes de Exercícios Anteriores

**Lançamentos de Abertura – Controle Orçamentário decorrente de RP Não Processados**

D: 5.3.1.1.0.00.00	RP Não Processados Inscritos
C: 6.3.1.1.0.00.00	RP Não Processados a Liquidar

**Lançamentos de Abertura – Controle das Disponibilidades decorrente de RP Não Processados**

D: 8.2.1.1.1.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos
C: 8.2.1.1.2.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida por Empenho

- b) Trasferência de saldos dos empenhos inscritos em Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores (empenhos de Restos a Pagar Não Processados que não se enquadram no exemplo da letra “a”). Veja o exemplo:

Em 20X4, uma determinada entidade passou a adotar o PCASP. Caso ela possua empenhos inscritos em Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores ao de 20X3, a seguinte escrituração contábil deverá ser realizada:

Data do Lançamento: XX/01/20X4

**Lançamentos de Abertura – Passivo Circulante decorrente de RP Não Processados**

D: 2.x.x.x.x.xx.xx	Passivo Circulante (F)
C: 2.3.7.2.5.03.00	Ajustes de Exercícios Anteriores

**Lançamentos de Abertura – Controle Orçamentário decorrente de RP Não Processados**

D: 5.3.1.2.0.00.00	RP Não Processados - Exercícios Anteriores
C: 6.3.1.1.0.00.00	RP Não Processados a Liquidar

<sup>3</sup> Os lançamentos abaixo não se aplicam aos Restos a Pagar Não Processados que se encontram na fase “em Liquidação”, caso o ente utilize esse controle antes da adoção do PCASP. Para maiores detalhes, consultar item 04.05.02.01 – Controle “em Liquidação” da Parte IV do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, publicado Secretaria do Tesouro Nacional.

<sup>4</sup> Essa conta corresponde à conta de passivo financeiro utilizada pelo ente no plano de contas anterior ao PCASP para registrar os Restos a Pagar não Processados.

**Lançamentos de Abertura – Controle das Disponibilidades decorrente de RP Não Processados**

D: 8.2.1.1.1.00.00      Disponibilidade por Destinação de Recursos

C: 8.2.1.1.2.00.00      Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida por Empenho

**Transferência de Saldos de Empenhos de Restos a Pagar Processados**

15. A entidade que, ao final do exercício, possuir Restos a Pagar Processados deverá realizar os seguintes lançamentos de transferência de saldos no primeiro ano de utilização do PCASP em sua entidade:

- a) Transposição de saldos dos empenhos inscritos em Restos a Pagar Processados do exercício imediatamente anterior ao ano de aplicação do PCASP. Veja o exemplo:

Em 20X4, uma determinada entidade passou a adotar o PCASP. Para efetuar a implantação de saldos dos empenhos inscritos em Restos a Pagar Processados do exercício de 20X3, será necessário realizar a seguinte escrituração contábil:

Data do Lançamento: XX/01/20X4

**Lançamentos de Abertura – Controle Orçamentário decorrente de RP Processados**

D: 5.3.2.1.0.00.00      RP Processados – Inscritos

C: 6.3.2.1.0.00.00      RP Processados a Pagar

**Lançamentos de Abertura – Controle das Disponibilidades decorrente de RP Processados**

D: 8.2.1.1.1.00.00      Disponibilidade por Destinação de Recursos

C: 8.2.1.1.3.00.00      DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

- b) Implantação de saldos dos empenhos inscritos em Restos a Pagar Processados de exercícios anteriores (empenhos de Restos a Pagar Processados que não se enquadram no exemplo da letra “a”). Veja o exemplo:

Data do Lançamento: XX/01/20X4

Em 20X4, uma determinada entidade passou a adotar o PCASP. Caso ela possua empenhos inscritos em Restos a Pagar Processados nos exercícios

anteriores ao de 20X3, a seguinte escrituração contábil deverá ser realizada:

**Lançamentos de Abertura – Controle Orçamentário decorrente de RP Processados**

D: 5.3.2.2.0.00.00 RP Processados - Exercícios Anteriores

C: 6.3.2.1.0.00.00 RP Processados a Pagar

**Lançamentos de Abertura – Controle das Disponibilidades decorrente de RP Processados**

D: 8.2.1.1.1.00.00 Disponibilidade por Destinação de Recursos

C: 8.2.1.1.3.01.00 DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

**Ajuste no Passivo Circulante decorrente do reconhecimento dos RP Não Processados no Passivo Financeiro no ano anterior à aplicação do PCASP**

16. As entidades do setor público que reconhecem, no Passivo Financeiro, os valores de Restos a Pagar Não Processados antes da aplicação do PCASP devem promover o ajuste deste valor utilizando a conta de Ajustes de Exercícios Anteriores do Patrimônio Líquido, pois este valor não deve permanecer como Passivo Circulante na atual estrutura do PCASP.
17. O procedimento do item 14 trata apenas de ajuste da composição do Passivo Circulante, em razão da utilização do PCASP, e não do cancelamento dos Restos a Pagar Não Processados. O controle dos Restos a Pagar, tanto processados quanto não processados, no PCASP, são realizados nas classes 5 e 6 do PCASP conforme exemplificado nesta IPC.
18. Para realizar o ajuste do item 14, o seguinte lançamento contábil deverá ser realizado:

**Lançamentos de Ajuste do Passivo Circulante decorrentes de RP Não Processados**

D: 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo Circulante (F)

C: 2.3.7.2.5.03.00 Ajustes de Exercícios Anteriores

## EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR

19. Para compreender como ocorrerá o controle da execução dos Restos a Pagar utilizando-se o PCASP, abaixo serão apresentados alguns exemplos de lançamentos para cada fase da execução dos Restos a Pagar.

### Execução dos Empenhos inscritos em Restos a Pagar Não Processados

20. Lançamentos referentes à liquidação de empenhos inscritos em Restos a Pagar Não Processados:

#### Liquidação de RP Não Processados – Controle Patrimonial

D: Classes 1 ou 3<sup>5</sup> Ativo ou Variação Patrimonial Diminutiva  
C: 2.x.x.x.xx.xx Passivo Circulante (F)

#### Liquidação de RP Não Processados – Controle Orçamentário

D: 6.3.1.1.0.00.00 RP Não Processados a Liquidar  
C: 6.3.1.3.0.00.00 RP Não Processados Liquidados a Pagar

#### Liquidação de RP Não Processados – Controle das Disponibilidades

D: 8.2.1.1.2.00.00 DDR Comprometida por Empenho  
C: 8.2.1.1.3.01.00 DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

21. Caso o empenho possua valores retidos, a seguinte escrituração contábil também deverá ser realizada quando da liquidação dos empenhos inscritos em Restos a Pagar Não Processados:

#### Liquidação de RP Não Processados – Controle Patrimonial (parte retida)

D: 2.x.x.x.xx.xx Passivo Circulante (F)  
C: 2.x.x.x.xx.xx Passivo Circulante (F) – (Contas de Retenção)

#### Liquidação de RP Não Processados – Controle Orçamentário (parte retida)

D: 6.3.1.3.0.00.00 RP Não Processados Liquidados a Pagar  
C: 6.3.1.4.0.00.00 RP Não Processados Pagos

#### Liquidação de RP Não Processados – Controle das Disponibilidades (parte retida)

D: 8.2.1.1.3.01.00 DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias  
C: 8.2.1.1.3.02.00 DDR Comprometida por Consignações/Retenções

22. Lançamentos referentes a Restos a Pagar Não Processados em Liquidação. Nessa situação, o fato gerador ocorre antes de a despesa preencher os requisitos para ser considerada liquidada.

<sup>5</sup> Será registrado em conta de ativo quando a liquidação gerar a incorporação de um item no patrimônio, como, por exemplo, a aquisição de bens. Caso contrário, será registrada uma variação patrimonial diminutiva, como no caso do reconhecimento de um serviço prestado à entidade.

**RP Não Processados passagem para Em Liquidação – Controle Patrimonial**

D: Classe 1 ou 3 Ativo ou Variação Patrimonial Diminutiva  
C: 2.x.x.x.xx.xx Passivo Circulante (F)

**RP Não Processados passagem para Em Liquidação – Controle Orçamentário**

D: 6.3.1.1.0.00.00 RP Não Processados a Liquidar  
C: 6.3.1.2.0.00.00 RP Não Processados em Liquidação

23. A liquidação dos empenhos inscritos em Restos a Pagar Não Processados em Liquidação deverá ensejar os seguintes registros:

**Liquidação de RP Não Processados em Liquidação – Controle Patrimonial**

Não se aplica nesta fase

**Liquidação de RP Não Processados em Liquidação – Controle Orçamentário**

D: 6.3.1.2.0.00.00 RP Não Processados em Liquidação  
C: 6.3.1.3.0.00.00 RP Não Processados Liquidados a Pagar

**Liquidação de RP Não Processados em Liquidação – Controle das Disponibilidades**

D: 8.2.1.1.2.00.00 DDR Comprometida por Empenho  
C: 8.2.1.1.3.01.00 DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

24. Caso o empenho possua valores retidos, a seguinte escrituração contábil também deverá ser realizada quando da liquidação dos empenhos de Restos a Pagar Não Processados em Liquidação:

**Liquidação de RP Não Processados – Controle Patrimonial (parte retida)**

D: 2.x.x.x.xx.xx Passivo Circulante (F)  
C: 2.x.x.x.xx.xx Passivo Circulante (F) – (Contas de Retenção)

**Liquidação de RP Não Processados – Controle Orçamentário (parte retida)**

D: 6.3.1.3.0.00.00 RP Não Processados Liquidados a Pagar  
C: 6.3.1.4.0.00.00 RP Não Processados Pagos

**Liquidação de RP Não Processados – Controle das Disponibilidades (parte retida)**

D: 8.2.1.1.3.01.00 DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias  
C: 8.2.1.1.3.02.00 DDR Comprometida por Consignações/Retenções

25. O pagamento dos empenhos inscritos em Restos a Pagar Não Processados Liquidados deverá ser registrado da seguinte forma:

**Pagamento de RP Não Processados – Controle Patrimonial**

D: 2.x.x.x.xx.xx Passivo Circulante (F)  
C: 1.1.1.0.00.00 Caixa e Equivalentes de Caixa

**Pagamento de RP Não Processados – Controle Orçamentário**

D: 6.3.1.3.0.00.00    RP Não Processados Liquidados a Pagar  
C: 6.3.1.4.0.00.00    RP Não Processados Pagos

**Pagamento de RP Não Processados – Controle das Disponibilidades**

D: 8.2.1.1.3.01.00    DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias  
C: 8.2.1.1.4.00.00    DDR Utilizada

26. O cancelamento dos empenhos inscritos em Restos a Pagar Não Processados deverá ser registrado da seguinte forma:

- a) Cancelamento de Restos a Pagar Não Processados a Liquidar

**Cancelamento de RP Não Processados a Liquidar – Controle Orçamentário**

D: 6.3.1.1.0.00.00    RP Não Processados a Liquidar  
C: 6.3.1.9.1.Xx.Xx    RP Não Processados Cancelados

**Cancelamento de RP Não Processados a Liquidar – Controle Disponibilidade**

D: 8.2.1.1.2.00.00    DDR Comprometida por Empenho  
C: 8.2.1.1.1.00.00    Disponibilidade por Destinação de Recursos

- b) Cancelamento de Restos a Pagar Não Processados em Liquidação

**Cancelamento de RP Não Processados em Liquidação – Controle Patrimonial**

D: 2.x.x.x.x.xx.xx    Passivo Circulante (F)  
C: 4.0.0.0.00.00    Variações Patrimoniais Aumentativas

**Cancelamento de RP Não Processados em Liquidação – Controle Orçamentário**

D: 6.3.1.2.0.00.00    RP Não Processados em Liquidação  
C: 6.3.1.9.1.Xx.Xx    RP Não Processados Cancelados

**Cancelamento de RP Não Processados em Liquidação – Controle Disponibilidade**

D: 8.2.1.1.2.00.00    DDR Comprometida por Empenho  
C: 8.2.1.1.1.00.00    Disponibilidade por Destinação de Recursos

- c) Cancelamento de Restos a Pagar Não Processados Liquidados

**Cancelamento de RP Não Processados Liquidado – Controle Patrimonial**

D: 2.x.x.x.x.xx.xx    Passivo Circulante (F)  
C: 4.0.0.0.00.00    Variações Patrimoniais Aumentativas

**Cancelamento de RP Não Processados Liquidado – Controle Orçamentário**

D: 6.3.1.3.0.00.00    RP Não Processados Liquidados a Pagar  
C: 6.3.1.9.1.XX.XX    RP Não Processados Cancelados

**Cancelamento de RP Não Processados Liquidado – Controle Disponibilidade**

D: 8.2.1.1.3.01.00 DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

C: 8.2.1.1.1.00.00 Disponibilidade por Destinação de Recursos

**Execução de Restos a Pagar Processados**

27. O pagamento dos empenhos inscritos em Restos a Pagar Processados deverá ensejar os seguintes registros:

**Pagamento de RP Processados – Controle Patrimonial**

D: 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo Circulante (F)

C: 1.1.1.0.0.00.00 Caixa e Equivalentes de Caixa

**Pagamento de RP Processados – Controle Orçamentário**

D: 6.3.2.1.0.00.00 RP Processados a Pagar

C: 6.3.2.2.0.00.00 RP Processados Pagos

**Pagamento de RP Processados – Controle das Disponibilidades**

D: 8.2.1.1.3.01.00 DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

C: 8.2.1.1.4.00.00 DDR Utilizada

28. O cancelamento dos empenhos inscritos em Restos a Pagar Processados deverá ser registrado da seguinte forma:

**Cancelamento de RP Processados – Controle Patrimonial**

D: 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo Circulante (F)

C: 4.0.0.0.0.00.00 Variações Patrimoniais Aumentativas

**Cancelamento de RP Processados – Controle Orçamentário**

D: 6.3.2.1.0.00.00 RP Processados a Pagar

C: 6.3.2.9.0.00.00 RP Processados Cancelados

**Cancelamento de RP Processados – Controle Disponibilidade**

D: 8.2.1.1.3.01.00 DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

C: 8.2.1.1.1.00.00 Disponibilidade por Destinação De Recursos

## ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO – ENCERRAMENTO DO CONTROLE DE RESTOS A PAGAR

### Contas de registro de Restos a Pagar que não são encerradas

29. Os procedimentos descritos a seguir serão realizados pelo ente ao final do exercício em que passou a adotar o PCASP. Ou seja, se o ano de adoção foi 2014, os lançamentos de encerramento do exercício serão efetuados em 31 de dezembro de 2014.
30. De acordo com o modelo do PCASP para os Estados e Municípios (Anexo II da IPC 00), as contas de restos a pagar que não são encerradas ao final do exercício são as seguintes:

5.3.1.2.0.00.00	RP Não Processados - Exercícios Anteriores
5.3.1.3.0.00.00	RP Não Processados Restabelecidos
5.3.1.6.0.00.00	RP Não Processados Recebidos por Transferência
6.3.1.1.0.00.00	RP Não Processados a Liquidar
6.3.1.2.0.00.00	RP Não Processados em Liquidação
6.3.1.3.0.00.00	RP Não Processados Liquidados a Pagar
6.3.1.5.0.00.00	RP Não Processados a Liquidar Bloqueados
6.3.1.6.0.00.00	RP Não Processados Transferidos
6.3.1.7.1.00.00	RP Não Processados a Liquidar - Inscrição no Exercício
6.3.1.7.2.00.00	RP Não Processados em Liquidação - Inscrição no Exercício
6.3.2.1.0.00.00	RP Processados a Pagar
6.3.2.7.0.00.00	RP Processados - Inscrição no Exercício

### Contas de registro de Restos a Pagar Não Processados que são encerradas

31. Algumas contas de registro de Restos a Pagar Não Processados devem ser encerradas. Os itens 32 a 34 detalham os procedimentos contábeis de encerramento.
32. Conta 6.3.1.4.0.00.00 - RP Não Processados Pagos

- a) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **pagamento** de Restos a Pagar Não Processados que foram inscritos no exercício que está sendo encerrado:

#### Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário

D: 6.3.1.4.0.00.00    RP Não Processados Pagos  
C: 5.3.1.1.0.00.00    RP Não Processados Inscritos

- b) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **pagamento** de Restos a Pagar Não Processados, que foram inscritos em exercícios anteriores ao que está sendo encerrado:

**Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário**

D: 6.3.1.4.0.00.00    RP Não Processados Pagos  
C: 5.3.1.2.0.00.00    RP Não Processados - Exercícios Anteriores

**33. Conta 6.3.1.9.0.00.00 - RP Não Processados Cancelados**

- a) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **cancelamento** de Restos a Pagar Não Processados, que foram inscritos no exercício que está sendo encerrado:

**Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário**

D: 6.3.1.9.0.00.00    RP Não Processados Cancelados  
C: 5.3.1.1.0.00.00    RP Não Processados Inscritos

- b) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **cancelamento** de Restos a Pagar Não Processados, que foram inscritos em exercícios anteriores ao que está sendo encerrado:

**Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário**

D: 6.3.1.9.0.00.00    RP Não Processados Cancelados  
C: 5.3.1.2.0.00.00    RP Não Processados - Exercícios Anteriores

**34. Conta 5.3.1.1.0.00.00 - RP Não Processados Inscritos**

Para efetuar o encerramento da conta 5.3.1.1.0.00.00 - RP Não Processados Inscritos é necessário realizar primeiramente o encerramento das outras contas de controle dos Restos a Pagar de modo que a conta 5.3.1.1.0.00.00 – RP Não Processados Inscritos esteja com o seu saldo que represente os Restos a Pagar Não Processados inscritos no exercício e que passarão a ser considerados empenhos de Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores.

**Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário**

D: 5.3.1.2.0.00.00    RP Não Processados - Exercícios Anteriores  
C: 5.3.1.1.0.00.00    RP Não Processados Inscritos

**Contas de Restos a Pagar Processados que são encerradas****35. Conta 6.3.2.2.0.00.00 - RP Processados Pagos**

- a) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **pagamento** de Restos a Pagar Processados, que foram inscritos no exercício que está sendo encerrado:

**Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário**

D: 6.3.2.2.0.00.00    RP Processados Pagos  
C: 5.3.2.1.0.00.00    RP Processados – Inscritos

- b) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **pagamento** de Restos a Pagar Processados, que foram inscritos em exercícios anteriores ao que está sendo encerrado:

**Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário**

D: 6.3.2.2.0.00.00    RP Processados Pagos  
C: 5.3.2.2.0.00.00    RP Processados - Exercícios Anteriores

36. Conta 6.3.2.9.0.00.00 - RP Processados Cancelados

- a) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **cancelamento** de Restos a Pagar Processados, que foram inscritos no exercício que está sendo encerrado:

**Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário**

D: 6.3.2.9.0.00.00    RP Processados Cancelados  
C: 5.3.2.1.0.00.00    RP Processados Inscritos

- b) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **cancelamento** de Restos a Pagar Processados, que foram inscritos em exercícios anteriores ao que está sendo encerrado:

**Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário**

D: 6.3.2.9.0.00.00    RP Processados Cancelados  
C: 5.3.2.2.0.00.00    RP Processados - Exercícios Anteriores

37. Conta 5.3.2.1.0.00.00 - RP Processados Inscritos

Para efetuar o encerramento da conta 5.3.2.1.0.00.00 - RP Processados Inscritos é necessário realizar primeiramente o encerramento das outras contas de controle dos Restos a Pagar de modo que a conta 5.3.2.1.0.00.00 - RP Processados Inscritos esteja com o seu saldo que represente os Restos a Pagar Processados inscritos no exercício e que passarão a ser considerados empenhos de Restos a Pagar Processados de exercícios anteriores.

**Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário**

D: 5.3.2.2.0.00.00    RP Processados - Exercícios Anteriores  
C: 5.3.2.1.0.00.00    RP Processados Inscritos

## ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO – APURAÇÃO DA INSCRIÇÃO DOS NOVOS RESTOS A PAGAR EM 31/12/XX

38. Ao final do exercício é necessário apurar se haverá a inscrição de novos empenhos em Restos a Pagar, ou seja, se existirão empenhos orçamentários do exercício que passarão para o ano seguinte como empenhos de Restos a Pagar. Para realizar esta apuração a escrituração deve ser realizada nos moldes a seguir.

39. Apuração dos novos RP Não Processados a Liquidar :

### Apuração de RP Não Processados a Liquidar – Controle Orçamentário

- D: 6.2.2.1.3.01.00 Credito Empenhado a Liquidar  
C: 6.2.2.1.3.05.00 Empenhos a Liquidar Inscritos em RP Não Processados

### Apuração de RP Não Processados a Liquidar – Controle Orçamentário

- D: 5.3.1.7.0.00.00 RP Não Processados - Inscrição no Exercício  
C: 6.3.1.7.1.00.00 RP Não Processados a Liquidar - Inscrição no Exercício

40. Apuração dos novos RP Não Processados em Liquidação

### Apuração de RP Não Processados em Liquidação – Controle Orçamentário

- D: 6.2.2.1.3.02.00 Crédito Empenhado em Liquidação  
C: 6.2.2.1.3.06.00 Empenhos em Liquidação Inscritos em RP Não Processados

### Apuração de RP Não Processados em Liquidação – Controle Orçamentário

- D: 5.3.1.7.0.00.00 RP Não Processados - Inscrição no Exercício  
C: 6.3.1.7.2.00.00 RP Não Processados Em Liquidação - Inscrição no Exercício

41. Apuração da inscrição dos RP Processados

### Apuração de RP Processados – Controle Orçamentário

- D: 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Empenhado Liquidado a Pagar  
C: 6.2.2.1.3.07.00 Empenhos Liquidados Inscritos em Restos a Pagar Processados

### Apuração de RP Processados – Controle Orçamentário

- D: 5.3.2.7.0.00.00 RP Processados - Inscrição No Exercício  
C: 6.3.2.7.0.00.00 RP Processados - Inscrição No Exercício

## **ABERTURA DO EXERCÍCIO – INSCRIÇÃO DOS NOVOS RESTOS A PAGAR EM JANEIRO DO EXERCÍCIO SEGUINTE**

### **42. Inscrição dos novos RP Não Processados a Liquidar**

#### **Inscrição de RP Não Processados a Liquidar – Controle Orçamentário**

- D: 5.3.1.1.0.00.00      RP Não Processados Inscritos  
C: 5.3.1.7.0.00.00      RP Não Processados - Inscrição No Exercício

#### **Inscrição de RP Não Processados a Liquidar – Controle Orçamentário**

- D: 6.3.1.7.1.00.00      RP Não Processados A Liquidar - Inscrição No Exercício  
C: 6.3.1.1.0.00.00      RP Não Processados A Liquidar

### **43. Inscrição dos novos RP Não Processados em Liquidação**

#### **Inscrição de RP Não Processados em Liquidação – Controle Orçamentário**

- D: 5.3.1.1.0.00.00      RP Não Processados Inscritos  
C: 5.3.1.7.0.00.00      RP Não Processados - Inscrição No Exercício

#### **Inscrição de RP Não Processados em Liquidação – Controle Orçamentário**

- D: 6.3.1.7.2.00.00      RP Não Processados Em Liquidação - Inscrição No Exercício  
C: 6.3.1.2.0.00.00      RP Não Processados Em Liquidação

### **44. Inscrição dos novos RP Processados**

#### **Inscrição de RP Processados – Controle Orçamentário**

- D: 5.3.2.1.0.00.00      RP Processados – Inscritos  
C: 5.3.2.7.0.00.00      RP Processados - Inscrição no Exercício

#### **Inscrição de RP Processados – Controle Orçamentário**

- D: 6.3.2.7.0.00.00      RP Processados - Inscrição no Exercício  
C: 6.3.2.1.0.00.00      RP Processados a Pagar



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

---

IPC 02 – Reconhecimento dos Créditos Tributários  
pelo Regime de Competência

2013

## IPC 02 – Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA

Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO

Dyogo Henrique de Oliveira

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL

Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Gilvan da Silva Dantas

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE  
CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Leonardo Silveira do Nascimento

COORDENADORA DE SUPORTE ÀS NORMAS DE  
CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Raquel da Ressurreição Costa Amorim

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS  
CONTÁBEIS

Henrique Ferreira Souza Carneiro

EQUIPE TÉCNICA

Antonio Firmino da Silva Neto

Arthur Lucas Gordo de Sousa

Carla de Tunes Nunes

Fernanda Silva Nicoli

COLABORADORES

Hélio Silveira Antunes – TCE/SC

Isabela Linhares Stangherlin – SEFAZ/MG

Jacqueline Rocha dos Santos – Frente Nacional dos Prefeitos

Lucineia Ribas Matoso – TCE/MG

Lucy Fátima de Assis Freitas – ABRASF

Informações – STN:

Fone: (61) 3412-3011

Fax: (61) 3412-1459

Correio Eletrônico: [cconf.df.stn@fazenda.gov.br](mailto:cconf.df.stn@fazenda.gov.br)

Página Eletrônica: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)

Página Eletrônica: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)

## Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
INTRODUÇÃO	6
NECESSIDADE DO RECONHECIMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PELO REGIME DE COMPETÊNCIA	7
RECONHECIMENTO DO FATO GERADOR PELA CONTABILIDADE	8
IMPOSTOS MUNICIPAIS	10
ISS – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	10
IPTU – IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL E URBANA	19
ITBI – IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS	23
IMPOSTOS ESTADUAIS	30
ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO	30
IPVA – IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES	35
ITCD – IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO <i>CAUSA MORTIS</i> E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS	41
AJUSTE PARA PERDAS PROVÁVEIS	45

## PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado com as diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP) e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).
2. A Portaria MF n.º 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants - IFAC* e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º destaca:

II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (*grifo nosso*)
3. A Portaria STN nº 753, de 21 de dezembro de 2012, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações de caráter técnico e orientador, de observância facultativa pelos entes da Federação, que buscam auxiliar a União, os Estados e os Municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta IPC reúne conceitos e procedimentos para os registros patrimoniais, mais especificamente, dos créditos tributários de acordo com os conceitos relacionados à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Tem como objetivo a harmonização da Contabilidade Governamental, abordando conceitos e procedimentos contábeis relacionados ao reconhecimento das variações patrimoniais aumentativas (VPA) e à gestão dos direitos oriundos dos créditos tributários. Fundamentada nas normas nacionais e internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, tais como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS), o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP e outros instrumentos normativos, esta IPC apresenta soluções operacionais para o reconhecimento dos créditos tributários pelo regime de competência.

## ALCANCE

6. As definições contidas na Resolução CFC n.º 1.128/2008 (NBC T 16.1) devem ser observadas por todas as entidades abrangidas no campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conforme o item 2 daquela norma, transscrito a seguir:
  2. *Para efeito desta Norma, entende-se por:*

*Campo de Aplicação: espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:*

(a) *entidades do setor público; e*

(b) *ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.*
7. Assim, estão compreendidas no campo de atuação e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também as demais entidades da administração indireta e aquelas que de alguma forma movimentarem recursos oriundos do setor público.
8. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a Portaria STN/SOF n.º 2, de 13 de julho de 2012, e a Portaria STN n.º 437, de 12 de julho de 2012, que aprovam a 5<sup>a</sup> edição do manual, estabelecem que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observará as orientações contidas no referido documento.

9. Portanto, as instruções contidas nesta IPC poderão ser utilizadas por todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

## INTRODUÇÃO

10. O crédito tributário é um direito do Estado decorrente dos tributos que, por sua vez, são benefícios econômicos ou serviços potenciais compulsoriamente devidos às entidades do setor público, estabelecidos por leis para gerar receita para o Estado, com o intuito de financiar suas despesas (IPSAS 23).
11. A IPSAS 23 estabelece as exigências, para fins de demonstrações contábeis, para o reconhecimento e mensuração da receita proveniente das transações sem contraprestação, exceto para aquelas que se originem de uma combinação de entidades, a exemplo dos consórcios públicos. A referida norma se aplica a todas as entidades do setor público com exceção das empresas estatais.
12. Para o registro dos créditos tributários, especial atenção deve ser dada aos princípios da Oportunidade e da Competência, estabelecidos na Resolução nº 750/1993, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC – e suas alterações, bem como à Resolução nº 1.111/2007, dispondo sobre o conteúdo e a abrangência dos princípios de contabilidade aplicados ao setor público.
13. O Princípio da Oportunidade dispõe sobre o processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas. Já o Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou do pagamento.
14. Além dos princípios destacados, a CASP deve seguir o disposto nas normas de Direito Financeiro, em especial a Lei nº 4.320/1964, que institui o regime orçamentário, que estabelece o reconhecimento das receitas públicas no momento da arrecadação e das despesas públicas no momento do empenho, de acordo com o artigo 35 da referida lei. Esta mesma Lei, em seu Título IX – Da Contabilidade, prevê a adoção de procedimentos contábeis patrimoniais, independentemente dos registros dos fatos orçamentários.
15. Para o cumprimento das normas também é importante a definição dos resultados esperados, dos métodos para se obter os registros dos tributos e as maneiras de validar sua conformidade, objetivando a simplificação do processo ao menor custo, com a menor margem de erro e maior eficiência.
16. Desta forma, visando atender aos objetivos desta Instrução de Procedimentos Contábeis, torna-se importante a consonância entre as normas e a prática diária das atividades contábeis nos entes da federação. Portanto, serão abordados a seguir conceitos, sugestões e orientações para auxiliar o reconhecimento dos créditos tributários pelo regime de competência.

## NECESSIDADE DO RECONHECIMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PELO REGIME DE COMPETÊNCIA

17. A adoção do regime de competência no setor público é essencial à melhoria da qualidade da informação e à transparência, sendo um requisito fundamental para a implantação dos sistemas de apuração de custos e de avaliação de desempenho da ação governamental.
18. Os ganhos com a adoção do regime de competência são refletidos em benefícios para a sociedade, na medida em que as informações subsidiam a tomada de decisão pelo gestor, propiciando reduções de custos e melhor alocação dos recursos públicos, bem como a instrumentalização do controle social e melhorias nos processos de prestação de contas e no controle exercido pelos tribunais, órgãos de controle e pela sociedade.
19. A adoção do regime de competência encontra justificativa no conceito de Patrimônio e suas variações aumentativas e diminutivas (receita e despesa sob o enfoque patrimonial). As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC T 16.2 e NBC T 16.4, definem respectivamente patrimônio público e variações patrimoniais:

*Conjunto de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do Setor Público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios futuros, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.*

*As variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.*

20. No contexto do Patrimônio, o Ativo compreende os bens e os direitos, tangíveis e intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, conforme definição apresentada na NBC T 16.6.
21. Já o Passivo compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões, de acordo com a NBC T 16.6.
22. O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público- PCASP, apresenta uma estrutura de classes que permite o registro e a evidenciação contábil dos atos e fatos, tanto pelo regime de competência (Classes 1 a 4), quanto pelo regime orçamentário (Classes 5 e 6), que reconhece a receita pela arrecadação e a despesa no momento do empenho.

23. A adoção do regime de competência assegura a adequada aplicação dos Princípios de Contabilidade de acordo com a Resolução CFC nº 750/93 e suas atualizações:

*Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.*

24. De acordo com a Resolução nº 1.111/2007 do CFC, o Princípio da Competência aplica-se integralmente ao Setor Público.

25. Para a adoção do regime de competência no reconhecimento das variações patrimoniais pelo setor público, serão necessárias diversas adequações, a saber:

- a) Revisão dos fluxos de informações e processos visando criar canais de informações para a contabilidade;
- b) Adequação ou aquisição de sistemas informatizados, tendo em vista as novas demandas de informações e procedimentos contábeis;
- c) Capacitação dos servidores da contabilidade e das áreas de interface contábil (patrimônio, arrecadação, almoxarifados, recursos humanos, procuradorias, controles, tesouraria, etc.), com o objetivo de prepará-los para o atendimento dos procedimentos contábeis, visando à integração das áreas gerenciais com a contabilidade, pois as informações necessárias para o tratamento sob o enfoque patrimonial são determinadas pelo fato gerador.

26. Destarte as dificuldades encontradas pelos gestores e contadores públicos para o reconhecimento dos fatos pelo regime de competência, esta IPC tem como objetivo contribuir para a geração da informação contábil, através de fluxos e mapas de apuração dos principais tributos de competência dos estados e dos municípios.

27. Os fluxos apresentados foram elaborados de forma simplificada, com foco na apropriação do crédito sob a ótica patrimonial, não aprofundando as questões tributárias, tampouco os fluxos de dívida ativa, já descritos no MCASP.

## RECONHECIMENTO DO FATO GERADOR PELA CONTABILIDADE

28. É de extrema importância identificar o momento do reconhecimento da ocorrência do fato gerador jurídico dos tributos, aquele definido por lei, de competência dos entes, em observância aos requisitos estabelecidos pela NBC T 16.5, que trata do registro contábil.

29. De acordo com o art. 114 do CTN, “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (fato gerador do tributo). Ou seja, é a previsão da norma jurídica que descreve um ato

ou fato que, uma vez concretizado, gera a obrigação de pagar tributo imposto pelo Estado.

30. A IPSAS 23, que trata das receitas de transação sem contraprestação, especialmente os tributos ou transferências, dispõe que “uma entidade deve reconhecer um ativo oriundo de uma transação sem contraprestação quando ganha o controle de recursos que se enquadram na definição de um ativo e satisfazem os critérios de reconhecimento”. Essa norma, ao tratar dos critérios de reconhecimento de ativos, dispõe que:

*30. Ativos são definidos na IPSAS 1, “Apresentação das demonstrações contábeis” como os recursos controlados por uma entidade em consequência de eventos passados e dos quais se esperam que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço fluam para a entidade.*

*31. Uma entrada de recursos de uma transação sem contraprestação, à exceção dos serviços em espécie, que se enquadre na definição de um ativo deve ser reconhecida como um ativo quando, e somente quando:*

- (a) seja provável que os benefícios econômicos futuros e o potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade;*
- (b) o valor justo do ativo pode ser mensurado de maneira confiável.*

31. Além disso, a NBC T SP 16.5 – Registro Contábil - dispõe que:

*19. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem. (grifo nosso)*

*(...)*

*21. Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária. (grifo nosso)*

32. A definição do fato gerador pelas normas jurídicas está em consonância com os conceitos contábeis, devendo a contabilidade atentar para a definição legal. O momento da ocorrência do fato gerador do tributo, conforme estabelecido na norma, nem sempre coincide com o reconhecimento do mesmo pela contabilidade. Dessa forma, devem ser observados requisitos para o registro contábil, conforme estabelecido pela NBC T SP 16.5 – Registro Contábil:

*São elementos essenciais do registro contábil:*

- (a) a data da ocorrência da transação;*
- (b) a conta debitada;*
- (c) a conta creditada;*
- (d) o histórico da transação de forma descritiva ou por meio do uso de código de histórico padronizado, quando se tratar de escrituração eletrônica, baseado em tabela auxiliar inclusa em plano de contas;*
- (e) o valor da transação;*
- (f) o número de controle para identificar os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil.*

33. Assim, de posse dos elementos essenciais para o registro, a Contabilidade procederá ao reconhecimento do fato gerador do tributo estabelecido em lei, de forma oportuna e tempestiva, de acordo com os princípios contábeis.

## IMPOSTOS MUNICIPAIS

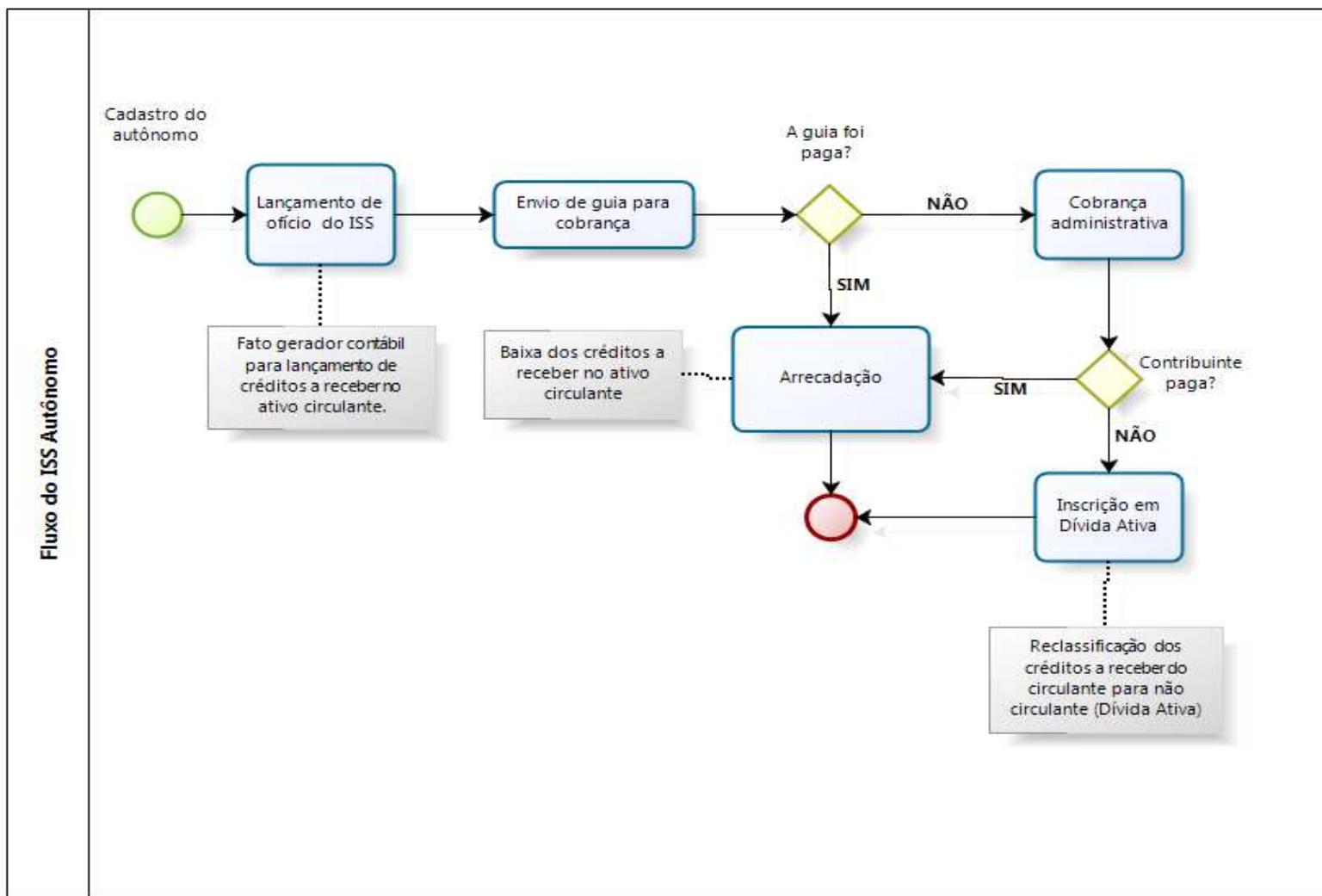
34. Esta IPC pretende estabelecer fluxos para os impostos municipais que sirvam de **referência** para os municípios da Federação. O trabalho foi desenvolvido com o objetivo de possibilitar o reconhecimento impostos pelo regime de competência, em atendimento aos normativos já citados nesta Instrução, sem a intenção de normatizar o assunto.
35. Os fluxos apresentados a seguir representam um trabalho teórico, não abordando as especificidades de cada ente. Assim, devem ser utilizados meramente como referenciais no processo de registro dos créditos tributários por competência, podendo ser adaptados às peculiaridades individuais.

## ISS – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

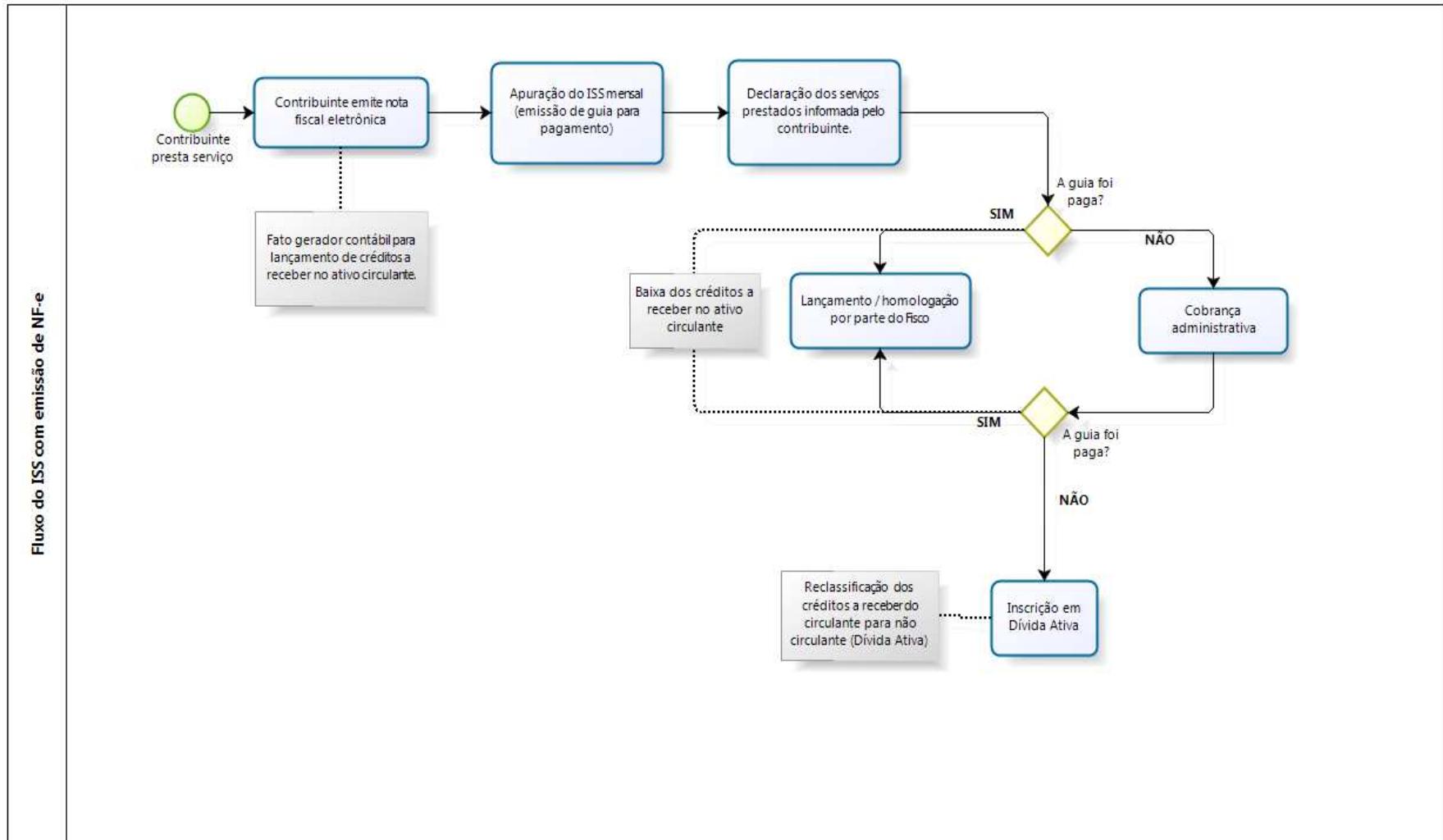
36. O ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é de competência dos Municípios e do Distrito Federal, conforme determina o art. 156 da Constituição Federal de 1988. Este imposto tem como fato gerador a prestação de serviços, presentes na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.
37. O ISS tem por objeto a prestação de serviços e, a partir da ocorrência do fato gerador, cria-se uma relação jurídica tributária entre o Estado e o contribuinte.
38. O sujeito passivo (pessoa obrigada ao pagamento do tributo) do ISS é o prestador de serviços e, como se pode notar, o sujeito ativo dessa obrigação é o município ou o Distrito Federal, os quais têm o poder de fazer a cobrança e a arrecadação. O imposto é devido ao município onde o estabelecimento do prestador se encontra, e, na falta deste, no local do domicílio do prestador, com algumas exceções previstas na Lei Complementar nº 116/2003, que trata o imposto como sendo devido no local da prestação do serviço.
39. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço realizado, eliminando os materiais utilizados pelo prestador do serviço, conforme determina a Lei Complementar. A alíquota máxima prevista, e definida por cada município, é de 5%.
40. Em geral, trata-se de um lançamento por declaração/ homologação, ou seja, o sujeito passivo, verificando a ocorrência do fato gerador, calcula o montante do imposto devido e efetua o pagamento no prazo, ficando o sujeito ativo responsável pela conferência da apuração e dos pagamentos realizados. A autoridade do município apenas homologa o que foi feito pelo sujeito passivo e se estiver tudo correto, extingue o crédito tributário. Em alguns casos, poderão ser lançados de ofício, como no caso do ISS autônomo e na modalidade de cobrança do imposto por estimativa, conforme será apresentado pelos fluxos a seguir.

41. Seguem abaixo os fluxos para apropriação dos créditos referentes ao ISS: ISS Autônomo, ISS com emissão de Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) e ISS sem emissão de NFS-e.

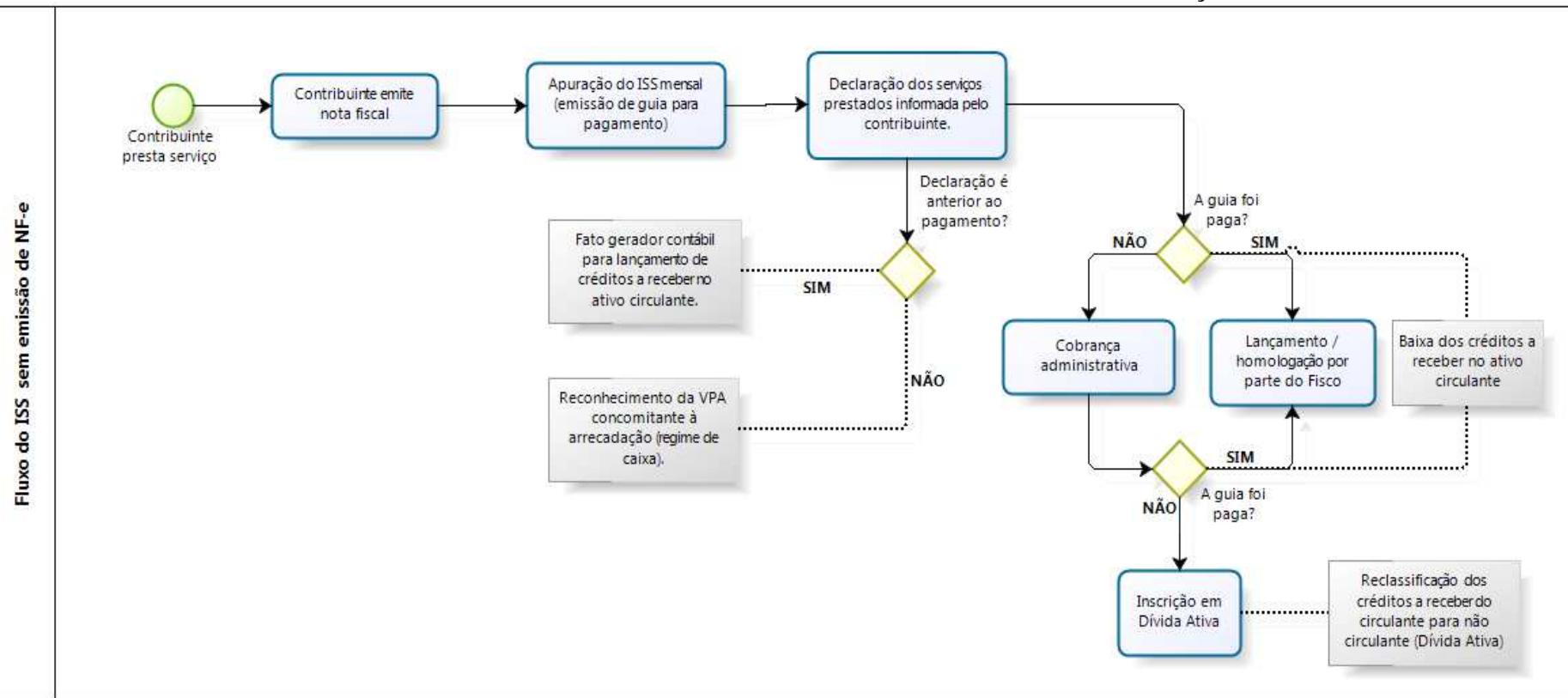
## Fluxo I – ISS Autônomo



### Fluxo II – ISS com emissão de Nota Fiscal Eletrônica de serviços



### Fluxo III – ISS sem emissão de Nota Fiscal Eletrônica de serviços



**Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e:**

42. A seguir são tratadas algumas informações a respeito da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e. Essas informações foram extraídas do documento NFS.e - Nota Fiscal Eletronica de Serviços ABRASF. Modelo Conceitual. Versão 2.1. dez/2011 . Disponível em:  
[http://www.abrasf.org.br/pagina\\_simples.php?titulo=ARQUIVOS\\_PUBLICOS&pagina=arquivos\\_publicos](http://www.abrasf.org.br/pagina_simples.php?titulo=ARQUIVOS_PUBLICOS&pagina=arquivos_publicos).
43. A Nota Fiscal de Serviços Eletrônica - NFS-e, é um documento de existência exclusivamente digital, para registro das operações de prestação de serviços sujeitas ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS).
44. A geração e o armazenamento da NFS-e são feitos eletronicamente através de solução disponibilizada pela Prefeitura de cada município.
45. A emissão da NFS-e é de inteira responsabilidade do prestador dos serviços que deverá documentar as suas operações via processamento controlado pelo órgão responsável. O contribuinte é o responsável pelo cumprimento da obrigação acessória de emissão da NFS-e e pelo correto fornecimento dos dados ao fisco. A validade jurídica do documento fiscal poderá ser garantida através de certificação digital.
46. A geração da NFS-e será feita, automaticamente, por meio de serviços informatizados, disponibilizados aos contribuintes. Para que sua geração seja efetuada, dados que a compõem serão informados, analisados, processados, validados e, se corretos, gerarão o documento.

**Objetivo da NFS- e**

47. O objetivo do desenvolvimento da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e é a implantação de um modelo nacional de documento fiscal eletrônico que substitua a atual emissão em papel, visando racionalizar e padronizar as obrigações tributárias, devendo ser adotado progressivamente pelos municípios.
48. Com a implantação deste documento eletrônico tem-se o intuito de alcançar melhorias e benefícios para a sociedade, para as empresas e para o Estado, facilitando a consulta, a integração das informações geradas, compatibilidade entre sistemas, além dos benefícios gerados ao meio ambiente.

**Público Alvo da NFS-e**

49. A NFS-e destina-se às pessoas jurídicas prestadoras ou consumidoras de serviços e às pessoas físicas consumidoras e envolvidas nas prestações de serviços sujeitas ao ISS. Ao emitente é permitida a emissão dos documentos fiscais, da guia de recolhimento, consultas aos documentos emitidos, entre outras funcionalidades. À pessoa jurídica, responsável tributário nos termos da Lei 8.725/2003, é permitida a emissão da guia de pagamento do ISS retido, referente

às NFS-e recebidas. Aos demais usuários é permitido acessar informações a respeito dos documentos fiscais emitidos pelos prestadores de serviços.

## Geração de NFS-e

50. Na geração das NFS-e, a identificação do credor será feita pelo CNPJ, podendo ser conjugado com a Inscrição Municipal. A competência é o mês de ocorrência do fato gerador, onde o sistema assumirá automaticamente o Mês/Ano da emissão do recibo de prestação de serviços – RPS, ou da NFS-e, o que for inferior, podendo ainda o contribuinte informar uma competência anterior. Os valores serão gerados a partir do sistema, de forma detalhada, permitindo identificar os valores do ISSQN.

51. Com base nas informações obtidas na geração da NFS-e, é possível o registro contábil dos créditos na contabilidade do município pelo regime de competência.

## Lançamentos contábeis

52. Lançamentos contábeis do ISS por competência (nos casos cabíveis, conforme os fluxos apresentados acima).

a) Reconhecimento dos créditos a receber

### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber - ISS
C 4.1.1.3.x.xx.x	Impostos sobre a Produção e Circulação - ISS

b) Ajuste para perdas prováveis

### Natureza de informação patrimonial

D 3.6.1.4.x.xx.xx	VPD com ajustes de perdas de créditos - ISS
C 1.1.2.9.1.xx.xx	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo

c) Arrecadação

### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber - ISS

### Natureza de informação orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada

**Natureza de informação típica de controle**

- D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

## d) Cobrança administrativa

## i. Abertura do processo de cobrança administrativa

**Natureza de informação patrimonial**

- D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ISS - cobrança administrativa  
C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ISS

## ii. Arrecadação da cobrança administrativa

**Natureza de informação patrimonial**

- D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única  
C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ISS - cobrança administrativa

**Natureza de informação orçamentária**

- D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar  
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

**Natureza de informação típica de controle**

- D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

## e) Inscrição em Dívida Ativa

## i. Controle da inscrição em Dívida Ativa

**Natureza de informação típica de controle**

- D 7.3.2.x.x.xx.xx Controle da inscrição de créditos em Dívida Ativa  
C 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a inscrever em Dívida Ativa

## ii. Inscrição da Dívida Ativa

**Natureza de informação patrimonial**

- D 1.2.1.1.1.03.xx Dívida Ativa Tributária - ISS  
C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber – ISS

**Natureza de informação típica de controle**

- D 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a inscrever em Dívida Ativa  
C 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos a inscritos em Dívida Ativa a receber

iii. Arrecadação da Dívida Ativa

Natureza de informação patrimonial

D 1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única
C 1.2.1.1.1.03.xx	Dívida Ativa Tributária – ISS

Natureza de informação orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada

Natureza de informação típica de controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Disponibilidade de Recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
D 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos a inscritos em Dívida Ativa a receber
C 8.3.2.4.x.xx.xx	Créditos inscritos em Dívida Ativa recebidos

f) Reconhecimento das perdas efetivadas

Natureza de informação patrimonial

D 1.2.1.1.1.99.xx	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo – ISS
C 1.2.1.1.1.99.xx	Dívida Ativa Tributária – ISS

\* Perda dos valores inscritos em Dívida Ativa.

53. Nos casos em que a declaração ocorre após o pagamento, a Contabilidade reconhece a VPA pelo regime de caixa (nos casos cabíveis, conforme os fluxos apresentados acima), conforme os lançamentos seguintes:

g) Arrecadação

Natureza de informação patrimonial

D 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única
C 4.1.1.3.x.xx.xx	Impostos sobre a Produção e Circulação - ISS

Natureza de informação orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada

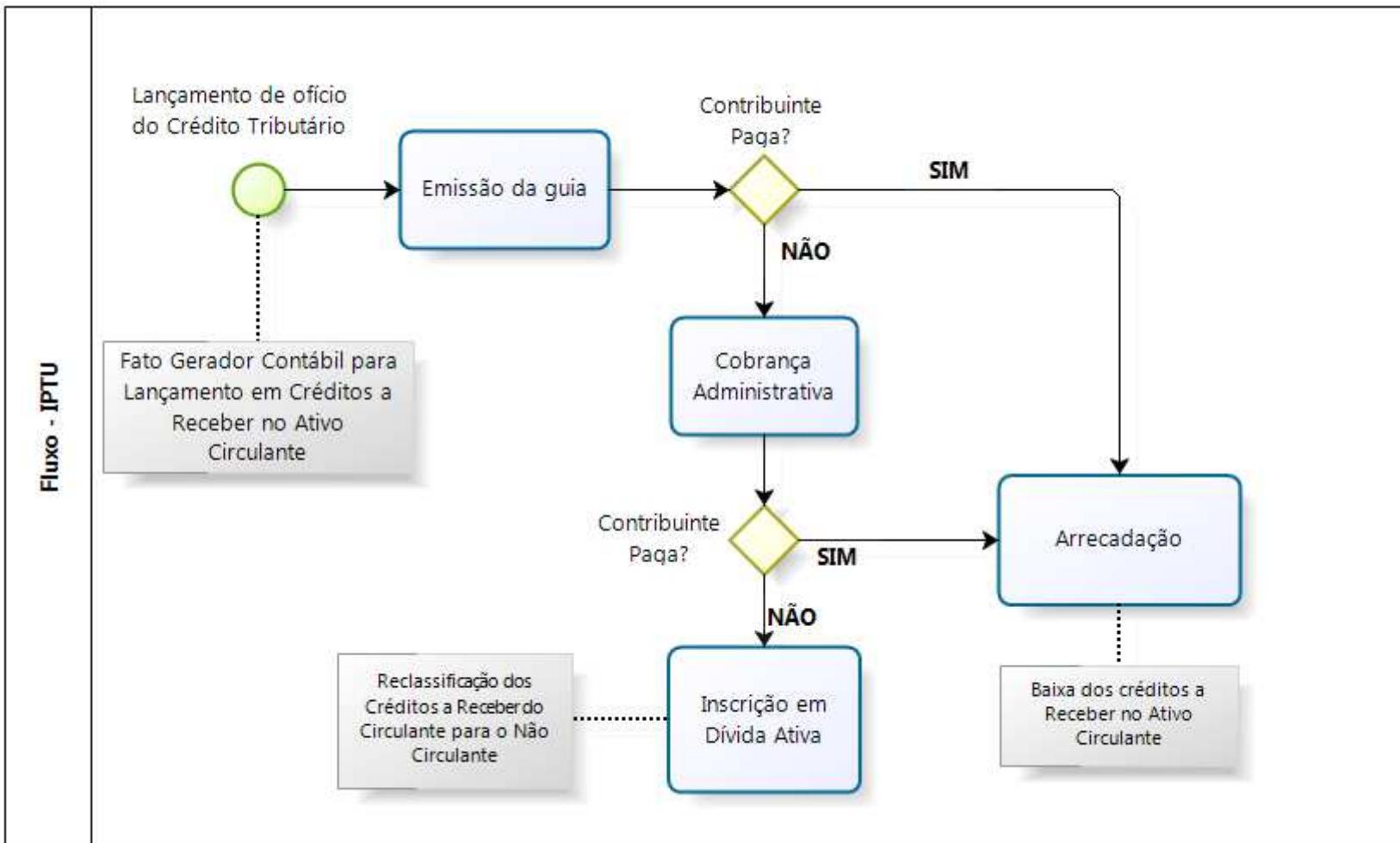
Natureza de informação típica de controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Disponibilidade de Recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

## IPTU – IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL E URBANA

54. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU – está previsto na Constituição Federal de 1988 como imposto de competência dos municípios e do Distrito Federal, incidindo sobre a propriedade imobiliária, tendo como sujeito ativo o município ou o Distrito Federal, conforme dispõe a Carta Magna (arts. 156, I, e 147). O Código Tributário Nacional (CTN) define que o contribuinte, ou seja, o sujeito passivo, poderá ser o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio ou seu possuidor a qualquer título.
55. O fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio ou a posse de bem imóvel. Trata-se de imposto classificado como direto.
56. A base de cálculo para a incidência do IPTU é o valor venal do bem imóvel, apurado pelo município, através de órgão competente, adotando-se o valor de mercado. Essa avaliação poderá ser realizada de forma singular, onde os agentes administrativos atribuirão um valor para cada imóvel, ou a atribuição de valor genérico, de acordo com critérios pré-fixados, onde se adota, por exemplo, um valor para o metro quadrado, levando em consideração a localização, utilidade e outros critérios de acordo com a legislação municipal ou distrital.
57. O fato gerador do IPTU é anual, ocorrendo, normalmente, em 1º de janeiro de cada exercício, conforme a legislação de cada ente. Trata-se de lançamento *ex officio*, uma vez que não há a participação do contribuinte para o cálculo do seu valor. Feito o lançamento do tributo, o contribuinte deverá ser informado por via postal, edital, pessoalmente ou outra forma definida pela Administração. A notificação é condição para validade do tributo, que obriga o contribuinte a recolher o valor informado nos prazos definidos pela legislação, permitido o parcelamento em alguns casos previstos em lei.

## Fluxo IV – IPTU



## Lançamentos contábeis

### 58. Lançamentos

#### a) Reconhecimento dos créditos a receber

##### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber – IPTU
C 4.1.1.2.x.xx.xx	Impostos sobre o Patrimônio e a Renda - IPTU

#### b) Ajuste para perdas prováveis

##### Natureza de informação patrimonial

D 3.6.1.4.x.xx.xx	VPD com ajustes de perdas de créditos – IPTU
C 1.1.2.9.1.xx.xx	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo

#### c) Arrecadação

##### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber – IPTU

##### Natureza de informação orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada

##### Natureza de informação típica de controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Disponibilidade de Recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

#### d) Cobrança administrativa

##### i. Abertura do processo de cobrança administrativa

##### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber - IPTU - cobrança administrativa
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber - IPTU

##### ii. Arrecadação

##### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber - IPTU - cobrança administrativa

**Natureza de informação orçamentária**

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

**Natureza de informação típica de controle**

D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

e) Dívida Ativa

i. Controle da inscrição em Dívida Ativa

**Natureza de informação típica de controle**

D 7.3.2.x.x.xx.xx Controle da inscrição de créditos em Dívida Ativa

C 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a inscrever em Dívida Ativa

ii. Inscrição da Dívida Ativa

**Natureza de informação patrimonial**

D 1.2.1.1.1.03.xx Dívida Ativa Tributária - IPTU

C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - IPTU

**Natureza de informação típica de controle**

D 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a inscrever em Dívida Ativa

C 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos a inscritos em Dívida Ativa a receber

iii. Arrecadação da Dívida Ativa

**Natureza de informação patrimonial**

D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única

C 1.2.1.1.1.03.xx Dívida Ativa Tributária - IPTU

**Natureza de informação orçamentária**

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

**Natureza de informação típica de controle**

D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

**Natureza de informação típica de controle**

- D 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos a inscritos em Dívida Ativa a receber  
C 8.3.2.4.x.xx.xx Créditos inscritos em Dívida Ativa recebidos

f) Reconhecimento das perdas efetivadas

**Natureza de informação patrimonial**

- D 1.2.1.1.1.99.xx (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo – IPTU

- C 1.2.1.1.1.99.xx Dívida Ativa Tributária – IPTU

\* Perda dos valores inscritos em Dívida Ativa.

## ITBI – IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS

59. O Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é previsto na Constituição Federal de 1988 como imposto de competência dos municípios (art. 156, II). Trata-se de um imposto sobre o patrimônio, uma vez que incide sobre a transmissão de bens imóveis.

60. O ITBI é imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, cujo fato gerador é a transmissão imobiliária inter vivos de bens imóveis, direitos reais sobre imóveis e cessão de direitos aquisitivos, conforme determinação constitucional. O imposto será exigido pelo ente onde o território do imóvel se localiza.

61. São elementos essenciais do ITBI: a transmissão de um bem; praticado inter vivos; a transação deve ser onerosa; e por fim, deve tratar-se de uma transação que envolva um bem imóvel. Para que haja o fato gerador, devem constar todos os elementos.

62. A base de cálculo para fins de recolhimento do imposto é, em regra, o seu valor venal, ou seja, o valor de mercado dos bens ou direitos transmitidos. No entanto, legislações municipais poderão prever base de cálculo diferenciada para o imposto, desde que respeitem os limites estabelecidos pela legislação em vigor.

63. A Constituição estabelece que o ITBI é imposto de competência municipal e distrital. Sendo assim, diz-se que o município no qual se efetua a transação é o sujeito ativo do ITBI. Com relação à sujeição passiva, o contribuinte do ITBI poderá ser qualquer das partes envolvidas na operação, devendo a lei ordinária defini-lo. Normalmente, a sujeição passiva refere-se ao adquirente, visando facilitar e garantir o recebimento e eventuais cobranças que se fizerem necessárias.

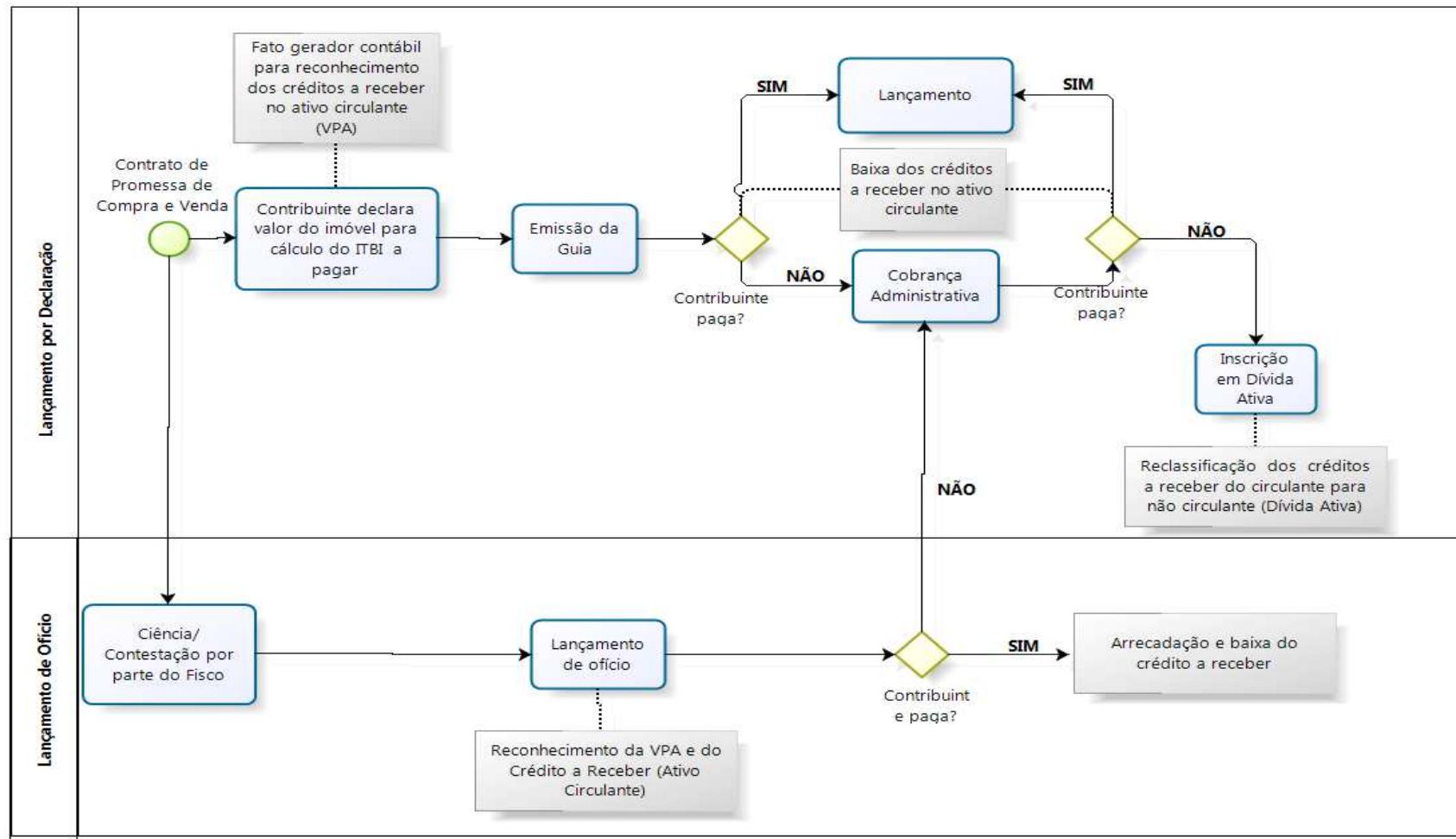
64. Com relação ao lançamento do ITBI, em regra, as legislações municipais estabelecem como um imposto por declaração, onde o contribuinte (sujeito passivo) se dirige ao Fisco com as informações referentes à operação de

transmissão a ser realizada. Com base nessas informações, a Administração realizará o lançamento do tributo. A partir da declaração, o contribuinte fica obrigado a recolher em prazo determinado, normalmente, anterior à ocorrência do fato gerador, mas algumas legislações preveem o parcelamento.

65. Considerando o momento no qual ocorre o fato gerador do ITBI, que pode ser através do contrato de compra e venda ou na efetiva transmissão do imóvel, o presente estudo propõe dois fluxos para apropriação contábil dos créditos tributários a receber pelo regime de competência.
66. Com base no Contrato de Promessa de Compra e Venda, o contribuinte declara o valor do imóvel para cálculo do ITBI, momento em que a Contabilidade deverá reconhecer o crédito tributário a receber no Ativo Circulante.

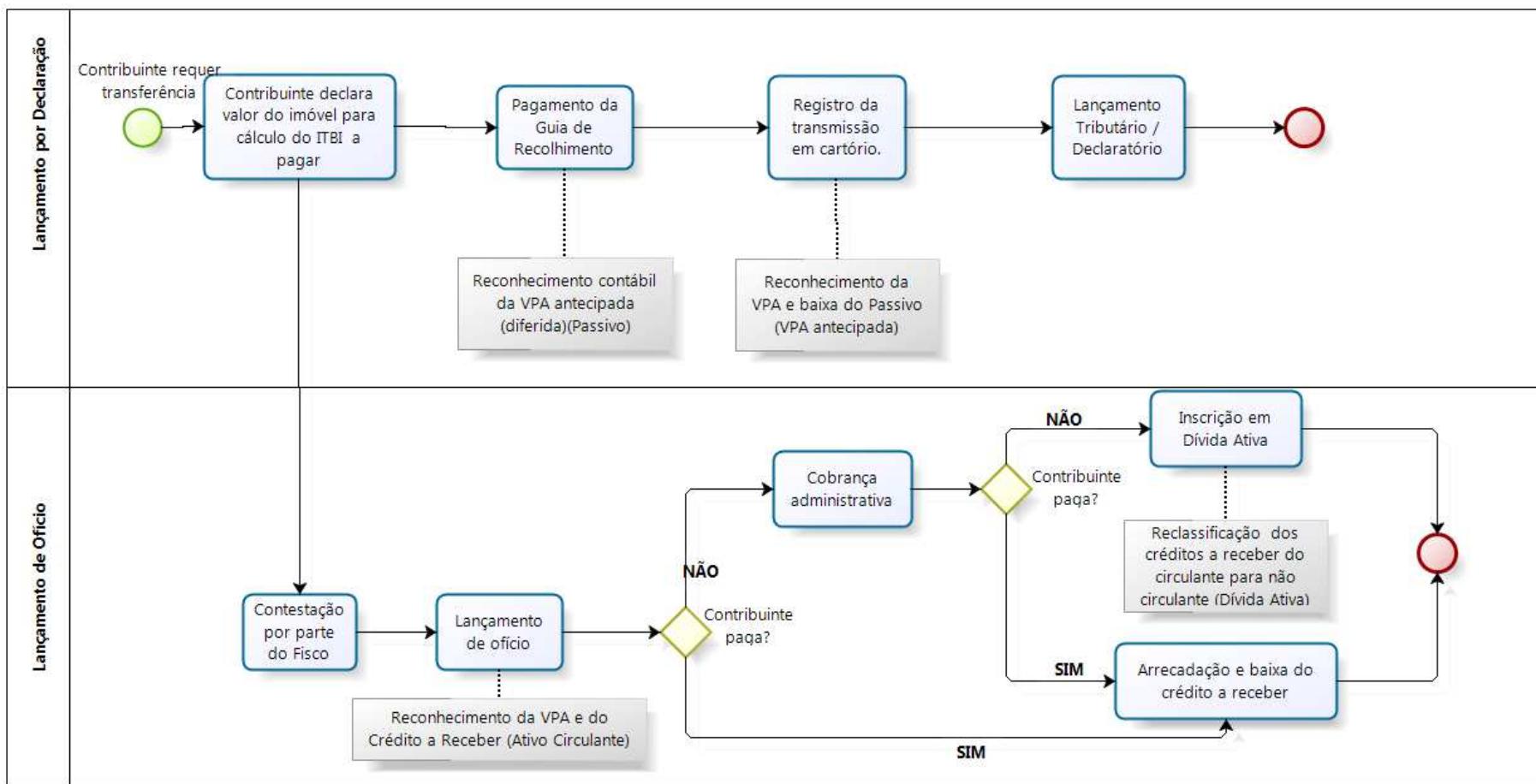


## Fluxo V – ITBI reconhecimento do fato gerador pelo contrato de compra e venda





## Fluxo VI – ITBI reconhecimento do fato gerador o momento da transmissão do imóvel



67. Caso o valor declarado pelo contribuinte seja contestado pelo fisco, o lançamento será de ofício, conforme demonstrado nos dois fluxos acima.

### Lançamentos Contábeis

68. Contabilização do ITBI considerando como fato gerador o contrato de compra e venda

- a) Reconhecimento dos créditos a receber

#### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ITBI  
C 4.1.1.2.x.xx.xx Impostos sobre o Patrimônio e a Renda - ITBI

- b) Ajuste para perdas prováveis

#### Natureza de informação patrimonial

D 3.6.1.4.x.xx.xx VPD com ajustes de perdas de créditos - ITBI  
C 1.1.2.9.1.xx.xx (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo

- c) Arrecadação

#### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única  
C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ITBI

#### Natureza de informação orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar  
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

#### Natureza de informação típica de controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

- d) Cobrança administrativa

- i. Abertura do processo de cobrança administrativa

#### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ITBI - cobrança administrativa  
C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ITBI

ii. Arrecadação da cobrança administrativa

Natureza de informação patrimonial

- D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única  
C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ITBI - cobrança administrativa

Natureza de informação orçamentária

- D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar  
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza de informação típica de controle

- D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

e) Dívida Ativa

i. Controle da inscrição em Dívida Ativa

Natureza de informação típica de controle

- D 7.3.2.x.x.xx.xx Controle da inscrição de créditos em dívida ativa  
C 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a inscrever em dívida ativa

ii. Inscrição da Dívida Ativa

Natureza de informação patrimonial

- D 1.2.1.1.1.03.xx Dívida Ativa Tributária - ITBI  
C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ITBI

Natureza de informação típica de controle

- D 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a inscrever em dívida ativa  
C 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos a inscritos em dívida ativa a receber

iii. Arrecadação da Dívida Ativa

Natureza de informação patrimonial

- D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única  
D 1.2.1.1.1.03.xx Dívida Ativa Tributária - ITBI

Natureza de informação orçamentária

- D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar  
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

**Natureza de informação típica de controle**

- D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

**Natureza de informação típica de controle**

- D 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos a inscritos em dívida ativa a receber  
C 8.3.2.4.x.xx.xx Créditos inscritos em Dívida Ativa recebidos

f) Reconhecimento das perdas efetivadas

**Natureza de informação patrimonial**

- D 1.2.1.1.1.99.xx (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo – ITBI  
C 1.2.1.1.1.99.xx Dívida Ativa Tributária – ITBI

69. Contabilização do ITBI considerando como fato gerador o momento da transmissão do imóvel

a) Recolhimento do ITBI

**Natureza de informação patrimonial**

- D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única  
C 2.2.9.1.x.xx.xx Variação Patrimonial Aumentativa (VPA) Paga Antecipadamente

**Natureza de informação orçamentária**

- D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar  
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

**Natureza de informação típica de controle**

- D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

b) Reconhecimento da Variação Patrimonial Aumentativa

**Natureza de informação patrimonial**

- D 2.2.9.1.x.xx.xx Variação Patrimonial Aumentativa (VPA) diferida  
C 4.1.1.2.x.xx.xx Impostos sobre o Patrimônio e a Renda - ITBI

## IMPOSTOS ESTADUAIS

70. Esta IPC pretende estabelecer fluxos para os impostos estaduais que sirvam de **referência** para os estados da Federação. O trabalho foi desenvolvido com o objetivo de possibilitar o reconhecimento impostos pelo regime de competência, em atendimento aos normativos já citados nesta Instrução, sem a intenção de normatizar o assunto.
71. Os fluxos apresentados a seguir representam um trabalho teórico, não abordando as especificidades de cada ente. Assim, devem ser utilizados meramente como referenciais no processo de registro dos créditos tributários por competência, podendo ser adaptados às peculiaridades individuais.
72. No caso específico dos estados, esta IPC teve como material de apoio e referência, além das normas já citadas nesta Instrução, o documento intitulado “Procedimentos Contábeis Relativos aos Impostos Estaduais em Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público”, de 2011, desenvolvido pelo Núcleo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB. O referido trabalho encontra-se disponível para consulta no sítio da Escola de Administração Fazendária – ESAF.

## ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO

73. De acordo com a Constituição Federal, o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Também são fatos geradores do imposto a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

74. A instituição do ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal.

75. O sujeito passivo do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade, seja destinária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados, ou adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

76. O ICMS, via de regra, é um imposto de cujo lançamento se dá por homologação, ou seja, o contribuinte apura e paga o imposto para posterior homologação pela

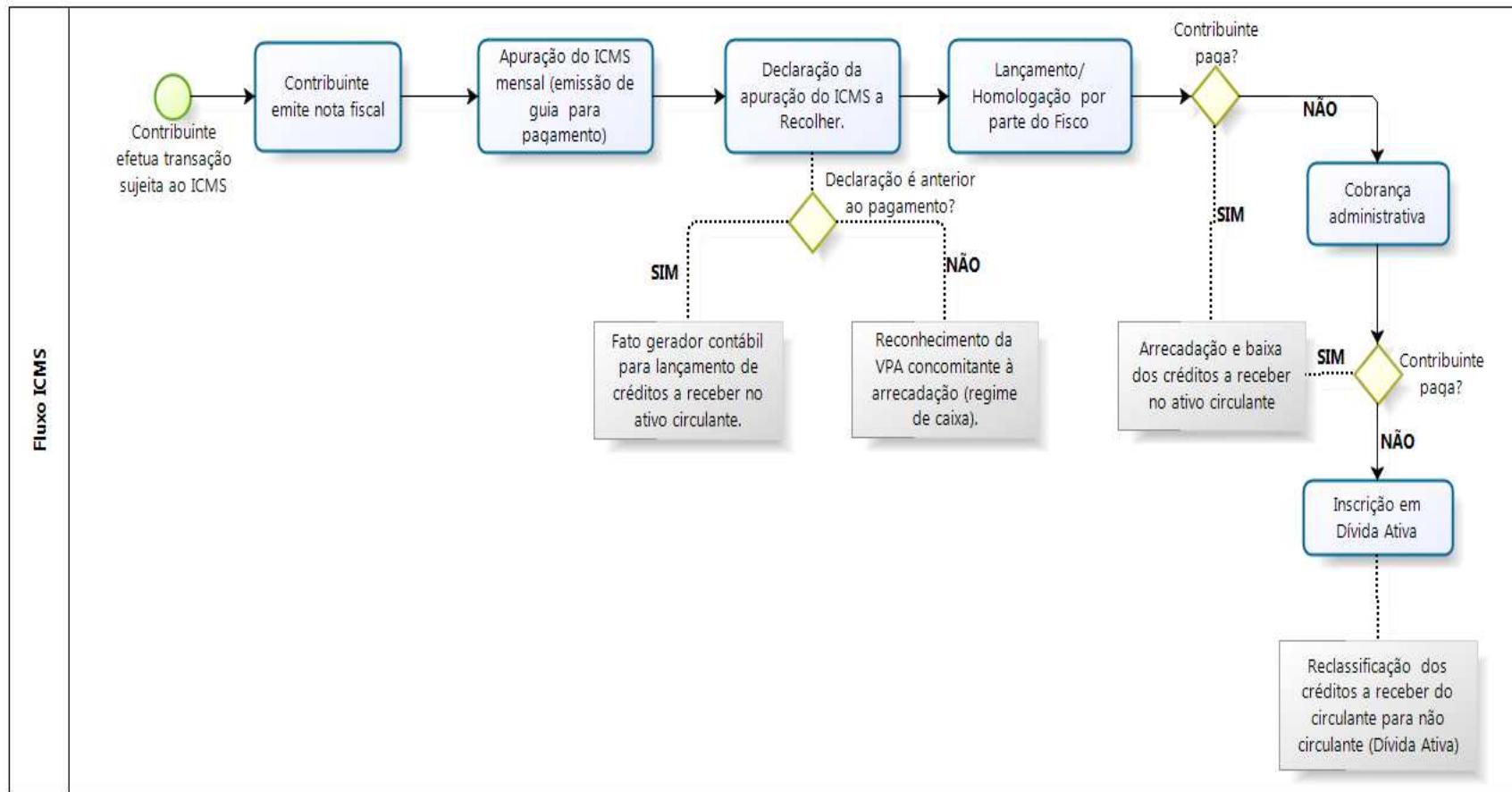
autoridade fazendária. O ICMS também poderá ser lançado de ofício caso haja omissão ou inexatidão em sua apuração.

77. O ICMS é não-cumulativo, ou seja, compensa-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

78. O fato gerador do ICMS ocorre quando da saída, do fornecimento e da transmissão de mercadoria; do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; na prestação de serviços de comunicação; do ato final do transporte iniciado no exterior; do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior; e do desembarque aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior. Entretanto, em função de ser um tributo não-cumulativo, o cálculo do imposto a pagar é em regra feito mensalmente mediante apuração do saldo devedor de ICMS a pagar. Ainda, no caso da substituição tributária progressiva o cálculo e pagamento do imposto são efetuados com base no fato gerador presumido, antes de efetivamente ocorrido o fato gerador do tributo.



## FluxoVII – ICMS



## Lançamentos Contábeis

- a) Reconhecimento dos créditos a receber

### Natureza de informação patrimonial

- D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ICMS
- C 4.1.1.3.x.xx.xx Impostos sobre a Produção e Circulação - ICMS

- b) Ajuste para perdas prováveis

### Natureza de informação patrimonial

- D 3.6.1.4.x.xx.xx VPD com ajustes de perdas de créditos - ICMS
- C 1.1.2.9.1.xx.xx (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo

- c) Arrecadação

### Natureza de informação patrimonial

- D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única
- C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ICMS

### Natureza de informação orçamentária

- D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
- C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

### Natureza de informação típica de controle

- D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos
- C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

- d) Cobrança administrativa

- i. Abertura do processo de cobrança administrativa

### Natureza de informação patrimonial

- D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ICMS - cobrança administrativa
- C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ICMS

## ii. Arrecadação

### Natureza de informação patrimonial

- D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única  
C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ICMS - cobrança administrativa

### Natureza de informação orçamentária

- D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar  
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

### Natureza de informação típica de controle

- D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

## e) Dívida Ativa

### i. Controle da inscrição em Dívida Ativa

#### Natureza de informação patrimonial

- D 7.3.2.x.x.xx.xx Controle da inscrição de créditos em dívida ativa  
C 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a inscrever em dívida ativa

### ii. Inscrição da Dívida Ativa

#### Natureza de informação patrimonial

- D 1.2.1.1.1.03.xx Dívida Ativa Tributária - ICMS  
C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ICMS

### Natureza de informação típica de controle

- D 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a inscrever em dívida ativa  
C 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos a inscritos em dívida ativa a receber

### iii. Arrecadação da Dívida Ativa

#### Natureza de informação patrimonial

- D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única  
C 1.2.1.1.1.03.xx Dívida Ativa Tributária - ICMS

#### Natureza de informação orçamentária

- D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar  
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

**Natureza de informação típica de controle**

- D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

**Natureza de informação típica de controle**

- D 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos a inscritos em dívida ativa a receber  
C 8.3.2.4.x.xx.xx Créditos inscritos em Dívida Ativa recebidos

f) Reconhecimento de perdas efetivas

**Natureza de informação patrimonial**

- D 1.2.1.1.1.99.xx (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo – ICMS  
C 1.2.1.1.1.99.xx Dívida Ativa Tributária – ICMS

79. No caso de a declaração ocorrer após o pagamento, a Contabilidade deve reconhecer a VPA pelo regime de caixa:

g) Arrecadação

**Natureza de informação patrimonial**

- D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única  
C 4.1.1.3.x.xx.xx Impostos sobre a Produção e Circulação - ICMS

**Natureza de informação orçamentária**

- D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar  
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

**Natureza de informação típica de controle**

- D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

## IPVA – IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

80. A instituição do IPVA é de competência dos Estados e do Distrito Federal e a receita de sua arrecadação pertence aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

81. O fato gerador do IPVA é a propriedade de veículo automotor.

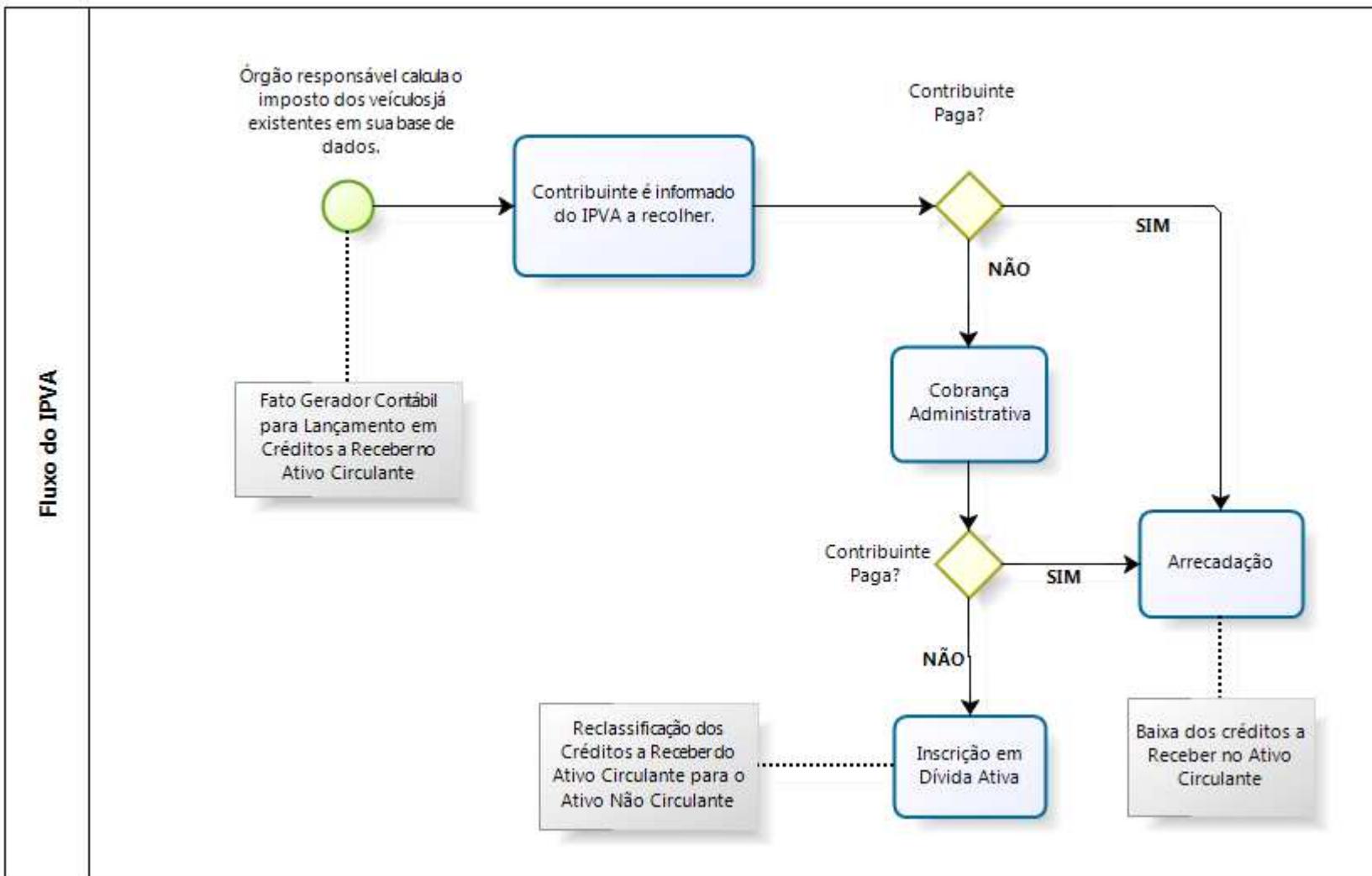
82. O fato gerador ocorre na data da alienação para consumidor final em se tratando de veículo novo; na data do desembaraço aduaneiro, em relação a veículo de procedência

estrangeira, novo ou usado, importado diretamente por consumidor final; na data da incorporação de veículo ao ativo permanente do fabricante, do revendedor ou do importador; na data em que ocorrer a perda da imunidade ou da não-incidência; no dia 1.º de janeiro de cada exercício, em relação a veículo objeto de aquisição em exercícios anteriores, com exceção de veículo novo, destinado à revenda, de propriedade de fabricante, revendedor ou importador legalmente estabelecido; na data da aquisição, em se tratando de veículo usado não registrado e não licenciado no Estado de destino, quando não houver comprovação de pagamento do imposto em outra unidade da federação.

83. O lançamento assume formas diferentes a depender do Estado. Em alguns é o lançamento é de ofício e em outros é por homologação, mediante disponibilização de tabela de valores da base de cálculo, alíquotas e prazos.



## Fluxo VIII – IPVA



## Lançamentos Contábeis

- a) Reconhecimento dos créditos a receber

### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - IPVA  
C 4.1.1.2.x.xx.xx Impostos sobre o Patrimônio e a Renda - IPVA

- b) Ajuste para perdas prováveis

### Natureza de informação patrimonial

D 3.6.1.4.x.xx.xx VPD com ajustes de perdas de créditos - IPVA  
C 1.1.2.9.1.xx.xx (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo

- c) Arrecadação

### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única  
C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - IPVA

### Natureza de informação orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar  
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

### Natureza de informação típica de controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

- d) Cobrança administrativa

- i. Abertura do processo de cobrança administrativa

### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - IPVA - cobrança administrativa  
C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - IPVA

- ii. Arrecadação da cobrança administrativa

### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única  
C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - IPVA - cobrança administrativa

**Natureza de informação orçamentária**

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

**Natureza de informação típica de controle**

D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

## e) Dívida Ativa

## i. Controle da inscrição em Dívida Ativa

**Natureza de informação típica de controle**

D 7.3.2.x.x.xx.xx Controle da inscrição de créditos em dívida ativa

C 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a inscrever em dívida ativa

## ii. Inscrição da Dívida Ativa

**Natureza de informação patrimonial**

D 1.2.1.1.1.03.xx Dívida Ativa Tributária - IPVA

C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - IPVA

**Natureza de informação típica de controle**

D 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a inscrever em dívida ativa

C 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos a inscritos em dívida ativa a receber

## iii. Arrecadação da Dívida Ativa

**Natureza de informação patrimonial**

D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única

D 1.2.1.1.1.03.xx Dívida Ativa Tributária - IPVA

**Natureza de informação orçamentária**

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

**Natureza de informação típica de controle**

D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

**Natureza de informação típica de controle**

D 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos a inscritos em dívida ativa a receber

C 8.3.2.4.x.xx.xx Créditos inscritos em Dívida Ativa recebidos

f) Reconhecimento de perdas efetivas

**Natureza de informação patrimonial**

D 1.2.1.1.1.99.xx (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo – IPVA

C 1.2.1.1.1.99.xx Dívida Ativa Tributária – IPVA

84. Alguns estados disponibilizam o IPVA a recolher em dezembro do exercício anterior ao do fato gerador. Quando o contribuinte paga o IPVA no exercício anterior ao da competência da VPA, a Contabilidade deve reconhecer este pagamento como uma VPA antecipada (Resultado Diferido) e não haverá o lançamento de créditos a receber no ativo circulante. No momento da ocorrência do fato gerador, o resultado diferido é baixado em contrapartida da VPA.

a) Reconhecimento da VPA paga antecipadamente

**Natureza de informação patrimonial**

D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única

C 2.2.9.1.x.xx.xx Variação Patrimonial Aumentativa (VPA) diferida

**Natureza de informação orçamentária**

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

**Natureza de informação típica de controle**

D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

b) Reconhecimento da Variação Patrimonial Aumentativa

**Natureza de informação patrimonial**

D 2.2.9.1.x.xx.xx Variação Patrimonial Aumentativa (VPA) diferida

C 4.1.1.2.x.xx.xx Impostos sobre o Patrimônio e a Renda - IPVA

85. Caso o IPVA devido seja relativo a veículos novos comercializados ao longo do exercício, não haverá reconhecimento do crédito a receber, e a VPA será reconhecida pelo regime de Caixa.

**Natureza de informação patrimonial**

- D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única  
C 4.1.1.2.x.xx.xx Impostos sobre o Patrimônio e a Renda - IPVA

**Natureza de informação orçamentária**

- D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar  
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

**Natureza de informação típica de controle**

- D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

**ITCD – IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS**

86. O ITCMD é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal.

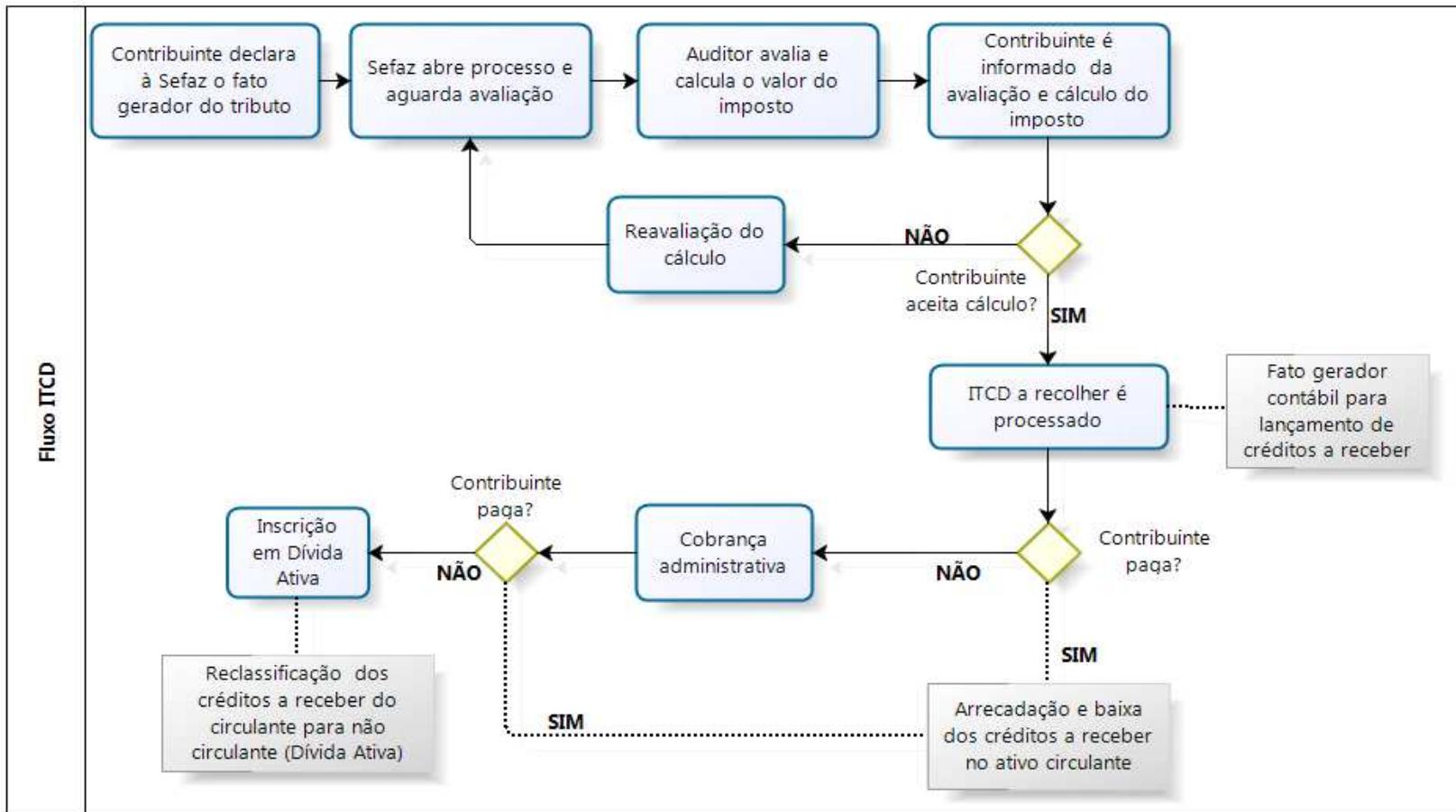
87. O ITCMD tem como fato gerador a transmissão *causa mortis* e a doação a qualquer título de propriedade ou domínio útil de bem imóvel por natureza ou acessão física nos termos da lei civil, de direitos reais sobre imóveis exceto os direitos reais de garantia, e de bens móveis, direitos e títulos e créditos.

88. A base de cálculo, em regra, é estabelecida como o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, à época da ocorrência do fato gerador.

89. O lançamento do ITCMD é por homologação, normalmente anterior ao fato gerador.



## Fluxo IX – ITCMD



Observação: as repartições fazendárias de alguns Estados mantém convênio com a Receita Federal do Brasil para identificar doações declaradas na DIRPF. Quando as repartições fazendárias identificam estas doações, o contribuinte é notificado a recolher o valor devido de ITCMD. O restante do processo será conforme o que foi apresentado acima.

### Lançamentos Contábeis

- a) Reconhecimento dos créditos a receber

#### Natureza de informação patrimonial

- D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ITCMD
- C 4.1.1.2.x.xx.xx Impostos sobre o Patrimônio e a Renda - ITCMD

- b) Ajuste para perdas prováveis

#### Natureza de informação patrimonial

- D 3.6.1.4.x.xx.xx VPD com ajustes de perdas de créditos - ITCMD
- C 1.1.2.9.1.xx.xx (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo

- c) Arrecadação

#### Natureza de informação patrimonial

- D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única
- C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ITCMD

#### Natureza de informação orçamentária

- D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
- C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

#### Natureza de informação típica de controle

- D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos
- C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

- d) Cobrança administrativa

- i. Abertura do processo de cobrança administrativa

#### Natureza de informação patrimonial

- D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ITCMD - cobrança administrativa
- C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ITCMD

ii. Arrecadação da cobrança administrativa

Natureza de informação patrimonial

D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única

C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ITCMD - cobrança administrativa

Natureza de informação orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza de informação típica de controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

e) Dívida Ativa

i. Controle da inscrição em Dívida Ativa

Natureza de informação típica de controle

D 7.3.2.x.x.xx.xx Controle da inscrição de créditos em dívida ativa

C 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a inscrever em dívida ativa

ii. Inscrição da Dívida Ativa

Natureza de informação patrimonial

D 1.2.1.1.1.03.xx Dívida Ativa Tributária - ITCMD

C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ITCMD

Natureza de informação típica de controle

D 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a inscrever em dívida ativa

C 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos a inscritos em dívida ativa a receber

iii. Arrecadação da Dívida Ativa

Natureza de informação patrimonial

D 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única

D 1.2.1.1.1.03.xx Dívida Ativa Tributária - ITCMD

Natureza de informação orçamentário

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

**Natureza de informação típica de controle**

- D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

**Natureza de informação típica de controle**

- D 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos a inscritos em dívida ativa a receber  
C 8.3.2.4.x.xx.xx Créditos inscritos em Dívida Ativa recebidos

f) Reconhecimento de perdas efetivas

**Natureza de informação patrimonial**

- D 1.2.1.1.1.99.xx (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo – ITCMD  
C 1.2.1.1.1.99.xx Dívida Ativa Tributária – ITCMD

## AJUSTE PARA PERDAS PROVÁVEIS

91. Para que o patrimônio público seja evidenciado adequadamente, é necessária a constituição de um ajuste para refletir as prováveis perdas de créditos tributários a receber, classificados no ativo circulante, decorrentes da inadimplência dos contribuintes, uma vez que tais fatos são recorrentes e interferem significativamente nos processos de tomada de decisão na gestão das entidades públicas, podendo ser estimados, com base no histórico de recebimento.
92. A necessidade e a obrigação da constituição deste ajuste estão fundamentadas nas NBC T SP e nos Princípios de Contabilidade, especialmente nos Princípios da Oportunidade, Competência, e Prudência, conforme Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade. Portanto, o ajuste para perdas prováveis de créditos tributários deve espelhar a realidade das entidades tempestivamente, dentro do exercício de ocorrência do fato gerador, e a contabilidade não pode restringir o registro de tal ajuste à execução orçamentária.
93. Em atendimento aos princípios da oportunidade e da competência, o ajuste para perdas prováveis deve ser registrado no momento do reconhecimento do crédito tributário a receber.
94. Esta IPC propõe que os estados e municípios reconheçam o ajuste para perdas prováveis dos créditos tributários, a fim de evidenciar, de forma fidedigna, o ativo da entidade, em respeito ao princípio da prudência, com base nos conceitos apresentados acima.
95. Para fins de cálculo do ajuste, sugere-se que seja adotado o método baseado no histórico de recebimentos, utilizando de forma análoga uma das metodologias

apresentadas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional, no capítulo que trata da Dívida Ativa.

96. Os entes poderão adotar outra metodologia para reconhecimento do ajuste para perdas prováveis, com base em procedimentos técnicos, que melhor represente os valores para seus ativos.
97. Cada ente deverá evidenciar a metodologia utilizada para o reconhecimento do ajuste para perdas em notas explicativas, independentemente do procedimento adotado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

---

IPC 03 – Encerramento de Contas Contábeis no  
PCASP

(Revisada em 2017)

2017

## IPC 03 – Encerramento de Contas Contábeis no PCASP

### **MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA**

Henrique de Campos Meirelles

### **SECRETÁRIO-EXECUTIVO**

Eduardo Refinetti Guardia

### **SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL**

Ana Paula Vitali Janes Vescovi

### **SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Gildenora Batista Dantas Milhomem

### **COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Leonardo Silveira do Nascimento

### **COORDENADOR DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Bruno Ramos Mangualde

### **GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS**

Diego Rodrigues Boente

#### **EQUIPE TÉCNICA**

Ana Karolina Almeida Dias

Carla de Tunes Nunes

Gabriela Leopoldina Abreu

Rodrigo Pereira Neves

#### **COLABORADORES**

Bruno Pires Dias

Cátia Maria Fraguas Veiga

Edemilson José Pego

Juliana Daniela Rodrigues

Lucy Fátima de Assis Freitas

Vitor Maciel Santos

Wilmar Pires Bezerra

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>

Correio Eletrônico: [cconf.df.stn@fazenda.gov.br](mailto:cconf.df.stn@fazenda.gov.br)

## Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
INTRODUÇÃO	5
APURAÇÃO DO RESULTADO PATRIMONIAL DO EXERCÍCIO	6
TRATAMENTO DAS CONTAS DO ATIVO E DO PASSIVO NO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO.	10
ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE ORÇAMENTO APROVADO E DE RESTOS A PAGAR	12
ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS	26
ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE DIREITOS CONTRATUAIS	30
ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS	32
ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE EXECUÇÃO DE OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS	35
ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE OBRIGAÇÕES CONVENIADAS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES	38
ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS - DDR	45
ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE DÍVIDA ATIVA	48
ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS	50
ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE CONTROLE DE RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS POR VALORES, TÍTULOS E BENS – ADIANTAMENTO/SUPRIMENTO DE FUNDOS	54

## PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da Federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado com as diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF n.º 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSASB e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º destaca:

II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (Grifo nosso).
3. O §2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções e Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativos à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações de caráter técnico e orientador, de observância facultativa pelos entes da Federação, que buscam auxiliar a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis tem por objetivo orientar os profissionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público quanto aos procedimentos necessários à execução do encerramento e abertura de exercício, com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) Estendido, conforme anexo III da IPC 00.

## ALCANCE

6. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades do Setor Público, conforme o item 1.8A daquela norma, transrito a seguir:

1.8A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

7. Assim, estão compreendidas no alcance e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também as demais entidades da administração indireta.
8. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o §1º do Art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, observará as orientações contidas no referido documento.
9. Portanto, as instruções contidas nesta IPC parametrizar as ações de todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

## INTRODUÇÃO

10. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem por objeto o Patrimônio Público. Para determinar o resultado das variações desse patrimônio ao final de um exercício financeiro é necessário aplicar os procedimentos contábeis de encerramento do exercício.

11. Esse procedimento consiste em realizar ajuste e encerramento de contas contábeis com a finalidade principal de apurar o resultado do exercício e propiciar a elaboração dos demonstrativos contábeis, bem como preparar as informações para abertura do exercício seguinte.
12. É por essa razão que na transição de exercícios financeiros podem-se encontrar vários tipos de escrituração contábil, como: os registros decorrentes da execução normal do mês; os registros decorrentes do encerramento parcial (execução de procedimentos contábeis de preparação para execução da rotina de encerramento); os registros decorrentes da execução da rotina de encerramento final (apuração do resultado) e as rotinas de abertura do exercício seguinte.
13. Esta instrução apresentará exemplos de registros do encerramento e de abertura do exercício. É importante destacar que estes exemplos não são exaustivos, em decorrência da flexibilidade de desdobramentos que as entidades podem realizar no PCASP.
14. Além das rotinas de encerramento do exercício, existem rotinas de encerramento de contas que controlam fluxos de informação, como as contas de controle de convênios, de consórcios, de direitos e obrigações contratuais, entre outras. Essas contas não são encerradas necessariamente no final do exercício, mas quando as etapas do evento sujeito a controle são finalizadas. Essa instrução tratará dessas rotinas.
15. Todas as classes do PCASP têm peculiaridades que devem ser observadas ao final de cada exercício. Esta instrução apresentará os procedimentos de encerramento das contas de resultado (classes 3 e 4), de controle orçamentário (classes 5 e 6) e de demais controles (classes 7 e 8).
16. Alguns procedimentos específicos não serão tratados por esta instrução, como o controle do planejamento, de riscos fiscais e de parcerias público-privadas.
17. Os procedimentos de encerramento do exercício praticados pelos entes públicos podem ser realizados de diferentes maneiras, como a escrituração contábil ou a transferência automática de saldos, a depender dos sistemas de informática utilizados.
18. Todos os lançamentos apresentados a seguir foram feitos utilizando como referência o modelo de PCASP para Estados e Municípios constante do Anexo III da IPC 00.

## APURAÇÃO DO RESULTADO PATRIMONIAL DO EXERCÍCIO

19. Para o encerramento do exercício, as contas Variações Patrimoniais Diminutivas e Variações Patrimoniais Aumentativas deverão ser encerradas visando à apuração do resultado do exercício.

## **Contas de Variação Patrimonial Diminutiva e Variação Patrimonial Aumentativa**

20. As contas de Variações Patrimoniais Diminutivas e Variações Patrimoniais Aumentativas são as dispostas abaixo, detalhadas até o 2º nível do PCASP:

Variação Patrimonial Diminutiva	
3.0.0.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA
3.1.0.0.00.00	PESSOAL E ENCARGOS
3.2.0.0.00.00	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS
3.3.0.0.00.00	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO
3.4.0.0.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS
3.5.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS
3.6.0.0.00.00	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS
3.7.0.0.00.00	TRIBUTÁRIAS
3.8.0.0.00.00	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS
3.9.0.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS

Variação Patrimonial Aumentativa	
4.0.0.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA
4.1.0.0.00.00	IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA
4.2.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES
4.3.0.0.00.00	EXPLORAÇÃO E VENDA DE BENS, SERVIÇOS E DIREITOS
4.4.0.0.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS FINANCEIRAS
4.5.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES RECEBIDAS
4.6.0.0.00.00	VALORIZAÇÃO E GANHOS COM ATIVOS E DESINCORPORAÇÃO DE PASSIVOS
4.9.0.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS

21. As contas de Variações Patrimoniais Diminutivas – VPD e Aumentativas – VPA serão encerradas em contrapartida às contas 2.3.7.1.X.01.00.00 – Superávits ou Déficits do Exercício, que terão saldo durante 1 dia (31 de dezembro), pertencente ao seguinte subgrupo do Patrimônio Líquido<sup>1</sup>:

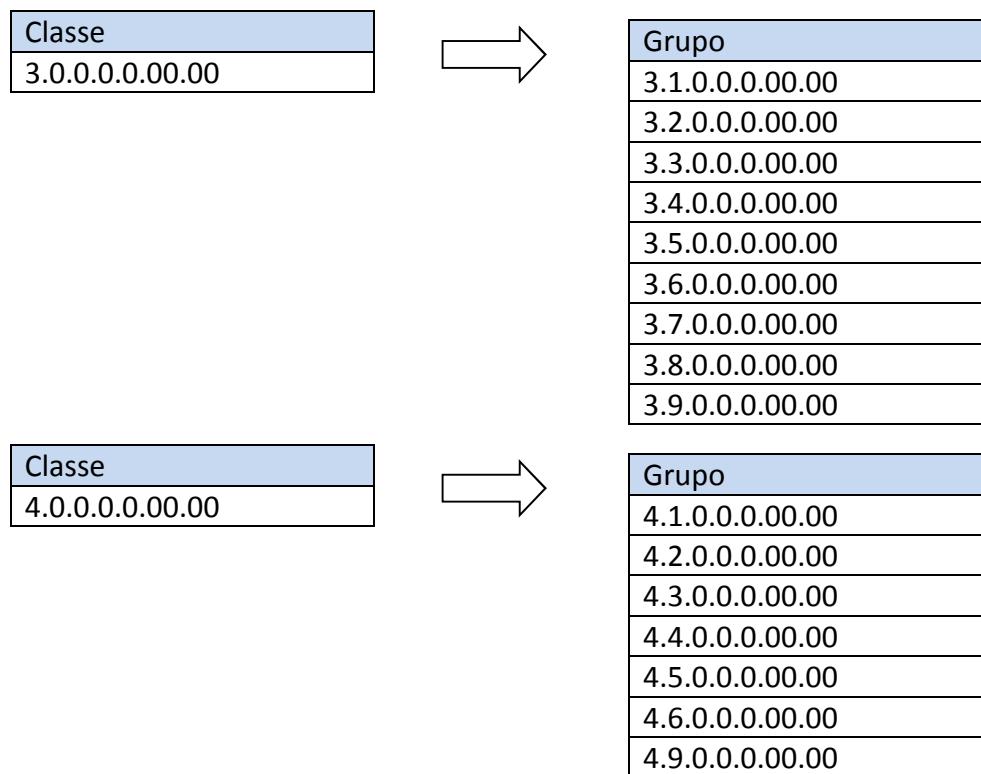
Resultados Acumulados	
2.3.7.0.00.00	RESULTADOS ACUMULADOS
2.3.7.1.00.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS
2.3.7.1.1.00.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS - CONSOLIDAÇÃO
2.3.7.1.1.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO
2.3.7.1.2.00.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS - INTRA OFSS

<sup>1</sup> As situações de encerramento do exercício apresentadas nessa instrução se referem à administração direta, autarquias, fundações e fundos. No caso das empresas estatais, deverão ser utilizadas as respectivas contas de lucros ou prejuízos do exercício, conforme relacionadas no PCASP.

2.3.7.1.2.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO
2.3.7.1.3.00.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS - INTER OFSS - União
2.3.7.1.3.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO
2.3.7.1.4.00.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS - INTER OFSS - Estados
2.3.7.1.4.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO
2.3.7.1.5.00.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS - INTER OFSS - Municípios
2.3.7.1.5.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO

### Conferência Antes do Encerramento

22. Para confirmação da correta execução de **variações patrimoniais diminutivas e variações patrimoniais aumentativas** durante o período, o saldo total das contas de cada classe deve ser igual ao somatório das contas de nível imediatamente posterior (grupo de conta contábil), conforme esquema abaixo:



23. A conta 2.3.7.1.X.01.00 – SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO, pertencente ao Patrimônio Líquido, deve apresentar saldo zero antes dos procedimentos do encerramento, pois ela só é movimentada no momento de apuração do resultado do exercício.

**Lançamentos de encerramento de contas de Variações Patrimoniais**

24. Todas as contas escrituráveis das classes de VPA e VPD que possuam saldo serão encerradas em contrapartida à conta do Patrimônio Líquido, obedecendo a classificação em 5º nível (subtítulo da conta contábil), conforme abaixo:

a) Variação Patrimonial Diminutiva:

**Encerramento para apuração do resultado do exercício**

D: 2.3.7.1.1.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO
C: 3.X.X.X.1.XX.XX	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA

**Encerramento para apuração do resultado do exercício**

D: 2.3.7.1.2.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO
C: 3.X.X.X.2.XX.XX	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA

**Encerramento para apuração do resultado do exercício**

D: 2.3.7.1.3.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO
C: 3.X.X.X.3.XX.XX	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA

**Encerramento para apuração do resultado do exercício**

D: 2.3.7.1.4.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO
C: 3.X.X.X.4.XX.XX	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA

**Encerramento para apuração do resultado do exercício**

D: 2.3.7.1.5.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO
C: 3.X.X.X.5.XX.XX	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA

b) Variação Patrimonial Aumentativa:

**Encerramento para apuração do resultado do exercício**

D: 4.X.X.X.1.XX.XX	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA
C: 2.3.7.1.1.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO

**Encerramento para apuração do resultado do exercício**

D: 4.X.X.X.2.XX.XX	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA
C: 2.3.7.1.2.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO

**Encerramento para apuração do resultado do exercício**

D: 4.X.X.X.3.XX.XX	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA
C: 2.3.7.1.3.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO

**Encerramento para apuração do resultado do exercício**

D: 4.X.X.X.4.XX.XX	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA
C: 2.3.7.1.4.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO

**Encerramento para apuração do resultado do exercício**

D: 4.X.X.X.5.XX.XX	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA
C: 2.3.7.1.5.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO

**Conferência Após o Encerramento**

25. Após os lançamentos de encerramento previstos acima, todas as contas pertencentes às classes 3 e 4, Variações Patrimoniais Diminutivas e Variações Patrimonial Aumentativas, devem apresentar saldo zero, pois não transferem saldo para o exercício seguinte.
26. O saldo das contas 2.3.7.1.X.01.00 - SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO, ao final do encerramento, representará o resultado apurado no exercício.

**Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP**

27. Os saldos apresentados antes do encerramento pelas contas de Variações Patrimoniais Diminutivas e Variações Patrimoniais Aumentativas serão levados à Demonstração das Variações Patrimoniais para evidenciação do resultado do exercício, contabilizado na conta Déficits ou Superávits do exercício, no Patrimônio Líquido.

**TRATAMENTO DAS CONTAS DO ATIVO E DO PASSIVO NO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO.**

28. Os saldos das contas das classes 1 – Ativo e 2 – Passivo, como regra geral, são transferidos para o exercício seguinte, mas algumas contas precisam ser analisadas para o encerramento do exercício considerando a necessidade de ajustes de saldo em função de prazos ou outras peculiaridades, como as contas de ajustes para perdas no ativo e de provisões no passivo<sup>2</sup>, além das contas de superávits ou déficits do exercício e ajustes de exercícios anteriores, que sofreram transferência de saldos na abertura do exercício.
29. Com relação aos prazos, as contas do Ativo e do Passivo precisam ser reclassificadas considerando os critérios de curto e longo prazo estabelecidos pelo MCASP e pela Resolução CFC nº 1.437/13, a saber:
  - a) Curto Prazo (Circulante): o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis;

---

<sup>2</sup> Para maiores informações, consulte o MCASP, Parte II

- b) Longo Prazo (Não Circulante): o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após doze meses da data das demonstrações contábeis.
30. Essa transferência de saldo, entre circulante e não circulante, poderá ser efetuada, preferencialmente, mês a mês. Caso contrário, deverá ocorrer ao se efetuarem as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP.

### Lançamentos de abertura do exercício

#### Encerramento da conta Superávits ou Déficits do Exercício (1º de janeiro)

D: 2.3.7.1.1.01.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO  
C: 2.3.7.1.1.02.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

#### Encerramento da conta Superávits ou Déficits do Exercício (1º de janeiro)

D: 2.3.7.1.2.01.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO  
C: 2.3.7.1.2.02.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

#### Encerramento da conta Superávits ou Déficits do Exercício (1º de janeiro)

D: 2.3.7.1.3.01.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO  
C: 2.3.7.1.3.02.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

#### Encerramento da conta Superávits ou Déficits do Exercício (1º de janeiro)

D: 2.3.7.1.4.01.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO  
C: 2.3.7.1.4.02.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

#### Encerramento da conta Superávits ou Déficits do Exercício (1º de janeiro)

D: 2.3.7.1.5.01.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO  
C: 2.3.7.1.5.02.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

#### Encerramento da conta Ajustes de Exercícios Anteriores (1º de janeiro)

D: 2.3.7.1.1.03.00 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES  
C: 2.3.7.1.1.02.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

#### Encerramento da conta Ajustes de Exercícios Anteriores (1º de janeiro)

D: 2.3.7.1.2.03.00 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES  
C: 2.3.7.1.2.02.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

#### Encerramento da conta Ajustes de Exercícios Anteriores (1º de janeiro)

D: 2.3.7.1.3.03.00 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES  
C: 2.3.7.1.3.02.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

#### **Encerramento da conta Ajustes de Exercícios Anteriores (1º de janeiro)**

D: 2.3.7.1.4.03.00	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
C: 2.3.7.1.4.02.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

#### **Encerramento da conta Ajustes de Exercícios Anteriores (1º de janeiro)**

D: 2.3.7.1.5.03.00	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
C: 2.3.7.1.5.02.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Esses lançamentos consideram que as contas 2.3.7.1.X.01.00 - SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO e 2.3.7.1.X.03.00 – AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES encerraram com o saldo credor. Caso tenham encerrado com o saldo devedor, os lançamentos de abertura são o inverso do apresentado neste tópico.

#### **Conferência Após o Encerramento**

31. Na abertura do exercício, a conta 2.3.7.1.X.01.00 - SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO deverá passar o saldo para a conta 2.3.7.1.X.02.00 - SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.
32. Caso exista saldo na conta 2.3.7.1.X.03.00 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES ao final do exercício, esta conta não é encerrada, pois seu saldo será evidenciado no Balanço Patrimonial. Porém, na abertura do exercício seguinte, este valor deve ser transferido para a conta 2.3.7.1.X.02.00 SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.
33. A conta 2.3.7.1.X.04.00 - SUPERÁVITS OU DÉFICITS RESULTANTES DE EXTINÇÃO, FUSÃO E CISÃO não é encerrada e permanece com saldo indefinidamente.
34. Esta Instrução não trata o Encerramento em Empresas Estatais Dependentes, no processo de encerramento e abertura deverão usar contas de Título 2.3.7.2.X.XX.XX – LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS. Tais entidades deverão efetuar distribuição de lucros, tendo tratamento contábil específico.

### **ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE ORÇAMENTO APROVADO E DE RESTOS A PAGAR**

35. No PCASP, as classes 5 e 6 destinam-se a registrar o controle da aprovação e execução do planejamento e orçamento. Esta instrução abordará os procedimentos de encerramento das contas relacionadas ao controle e à execução orçamentária, incluindo os Restos a Pagar, ou seja, os grupos de contas contábeis 5.2, 5.3, 6.2 e 6.3.
36. Por não haver padrão de contabilização definido para os grupos de contas contábeis 5.1 e 6.1, não será apresentado nesta instrução lançamentos de encerramento e abertura de exercício em tais grupos de contas contábeis.

### Contas Pertencentes ao Controle de Orçamento Aprovado

37. As contas pertencentes ao controle do **orçamento aprovado**, integrantes do subgrupo da conta 5.2.0.0.00.00 – Orçamento Aprovado, são as dispostas abaixo:

Encerramento Controle Orçamento Aprovado – Previsão da Receita	
5.2.1.0.0.00.00	PREVISÃO DA RECEITA
5.2.1.1.0.00.00	PREVISÃO INICIAL DA RECEITA
5.2.1.1.1.00.00	PREVISAO INICIAL DA RECEITA BRUTA
5.2.1.1.2.00.00	(-) PREVISÃO DE DEDUÇÕES DA RECEITA
5.2.1.1.2.01.00	(-) DEDUÇÕES POR TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS
5.2.1.1.2.01.01	(-) FUNDEB
5.2.1.1.2.01.02	(-) TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS A MUNICÍPIOS
5.2.1.1.2.02.00	(-) RENÚNCIA
5.2.1.1.2.99.00	(-) OUTRAS DEDUÇÕES
5.2.1.2.0.00.00	ALTERAÇÃO DA PREVISÃO DA RECEITA
5.2.1.2.1.00.00	PREVISÃO ADICIONAL DA RECEITA
5.2.1.2.1.01.00	REESTIMATIVA
5.2.1.2.1.02.00	CORREÇÃO
5.2.1.2.1.03.00	(-) PREVISÃO DE DEDUÇÕES DA RECEITA POR TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS
5.2.1.2.1.03.01	(-) FUNDEB
5.2.1.2.1.03.02	(-) TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS A MUNICÍPIOS
5.2.1.2.1.04.00	(-) PREVISÃO DE DEDUÇÕES DA RECEITA POR RENÚNCIA
5.2.1.2.1.99.00	(-) PREVISÃO DE OUTRAS DEDUÇÕES DA RECEITA
5.2.1.2.9.00.00	(-) ANULAÇÃO DA PREVISÃO DA RECEITA

Encerramento Controle Orçamento Aprovado – Fixação da Despesa	
5.2.2.0.0.00.00	FIXAÇÃO DA DESPESA
5.2.2.1.0.00.00	DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA
5.2.2.1.1.00.00	DOTAÇÃO INICIAL
5.2.2.1.1.01.00	CREDITO INICIAL
5.2.2.1.1.02.00	CREDITOS ANTECIPADOS - LDO
5.2.2.1.1.02.01	ANTECIPACAO – LDO
5.2.2.1.1.02.09	(-) ANULACAO DA ANTECIPACAO - LDO
5.2.2.1.2.00.00	DOTAÇÃO ADICIONAL POR TIPO DE CREDITO
5.2.2.1.2.01.00	CREDITO ADICIONAL – SUPLEMENTAR
5.2.2.1.2.02.00	CREDITO ADICIONAL - ESPECIAL
5.2.2.1.2.02.01	CRÉDITOS ESPECIAIS ABERTOS
5.2.2.1.2.02.02	CRÉDITOS ESPECIAIS REABERTOS
5.2.2.1.2.02.03	CRÉDITOS ESPECIAIS REABERTOS - SUPLEMENTAÇÃO
5.2.2.1.2.03.00	CREDITO ADICIONAL – EXTRAORDINÁRIO
5.2.2.1.2.03.01	CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS ABERTOS

5.2.2.1.2.03.02	CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS REABERTOS
5.2.2.1.2.03.03	CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS REABERTOS - SUPLEMENTAÇÃO
5.2.2.1.9.02.00	ALTERACAO DA LEI ORCAMENTARIA
5.2.2.1.9.02.01	ACRESCIMO
5.2.2.1.9.02.09	(-) REDUCAO
5.2.2.1.9.04.00	(-) CANCELAMENTO DE DOTACOES

Encerramento Controle Orçamento Aprovado – Dotação Adicional por Fonte	
5.2.2.1.3.00.00	DOTAÇÃO ADICIONAL POR FONTE
5.2.2.1.3.01.00	SUPERAVIT FINANCEIRO DE EXERCICIO ANTERIOR
5.2.2.1.3.02.00	EXCESSO DE ARRECADACAO
5.2.2.1.3.03.00	ANULACAO DE DOTACAO
5.2.2.1.3.04.00	OPERACOES DE CREDITO
5.2.2.1.3.05.00	RESERVA DE CONTINGENCIA
5.2.2.1.3.06.00	DOTACAO TRANSFERIDA
5.2.2.1.3.07.00	RECURSOS SEM DESPESAS CORRESPONDENTES
5.2.2.1.3.09.00	(-) CANCELAMENTO DE DOTACOES
5.2.2.1.3.99.00	VALOR GLOBAL DA DOTACAO ADICIONAL POR FONTE

### Contas Pertencentes ao Controle de Execução do Orçamento

38. As contas pertencentes ao controle da **execução do orçamento** são as dispostas abaixo, as quais integram o subgrupo da conta 6.2.0.0.00.00 – Execução do Orçamento:

Encerramento Controle da Execução do Orçamento – Execução da Receita	
6.2.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA RECEITA
6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR
6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA
6.2.1.3.0.00.00	(-) DEDUÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA
6.2.1.3.1.00.00	(-) DEDUÇÕES POR TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS
6.2.1.3.1.01.00	(-) FUNDEB
6.2.1.3.1.02.00	(-) TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS A MUNICÍPIOS
6.2.1.3.2.00.00	(-) RENÚNCIA
6.2.1.3.9.00.00	(-) OUTRAS DEDUÇOES DA RECEITA REALIZADA
6.2.1.8.0.00.00	CORREÇÃO DE DIFERENÇAS RESULTANTES DE VARIAÇÃO CAMBIAL

Encerramento Controle da Execução do Orçamento – Execução da Despesa	
6.2.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA DESPESA
6.2.2.1.0.00.00	DISPONIBILIDADES DE CREDITO
6.2.2.1.1.00.00	CREDITO DISPONÍVEL
6.2.2.1.2.00.00	CREDITO INDISPONÍVEL
6.2.2.1.2.01.00	BLOQUEIO DE CREDITO
6.2.2.1.2.02.00	CREDITO PRE-EMPEHADO
6.2.2.1.2.99.00	OUTRAS INDISPONIBILIDADES

6.2.2.1.3.00.00	CREDITO UTILIZADO
6.2.2.1.3.01.00	CREDITO EMPENHADO A LIQUIDAR
6.2.2.1.3.02.00	CREDITO EMPENHADO EM LIQUIDAÇÃO
6.2.2.1.3.03.00	CREDITO EMPENHADO LIQUIDADO A PAGAR
6.2.2.1.3.04.00	CREDITO EMPENHADO LIQUIDADO PAGO
6.2.2.1.3.05.00	EMPENHOS A LIQUIDAR INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS
6.2.2.1.3.06.00	EMPENHOS EM LIQUIDACAO INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS
6.2.2.1.3.07.00	EMPENHOS LIQUIDADOS INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR PROCESSADOS
6.2.2.1.3.99.00	(-) OUTROS CRÉDITOS UTILIZADOS

#### Contas Pertencentes ao Controle de Restos a Pagar

39. As contas pertencentes ao controle relativo a **restos a pagar** são as dispostas abaixo:

Contas de Controle de Restos a Pagar	
5.3.0.0.00.00.00	INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR
5.3.1.0.00.00.00	INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS
5.3.1.1.00.00.00	RP NÃO PROCESSADOS INSCRITOS
5.3.1.2.00.00.00	RP NÃO PROCESSADOS - EXERCÍCIOS ANTERIORES
5.3.1.3.00.00.00	RP NÃO PROCESSADOS RESTABELECIDOS
5.3.1.6.00.00.00	RP NÃO PROCESSADOS RECEBIDOS POR TRANSFERÊNCIA
5.3.1.7.00.00.00	RP NÃO PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO
5.3.2.0.00.00.00	INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS
5.3.2.1.00.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRITOS
5.3.2.2.00.00.00	RP PROCESSADOS - EXERCÍCIOS ANTERIORES
5.3.2.6.00.00.00	RP PROCESSADOS RECEBIDOS POR TRANSFERÊNCIA
5.3.2.7.00.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO

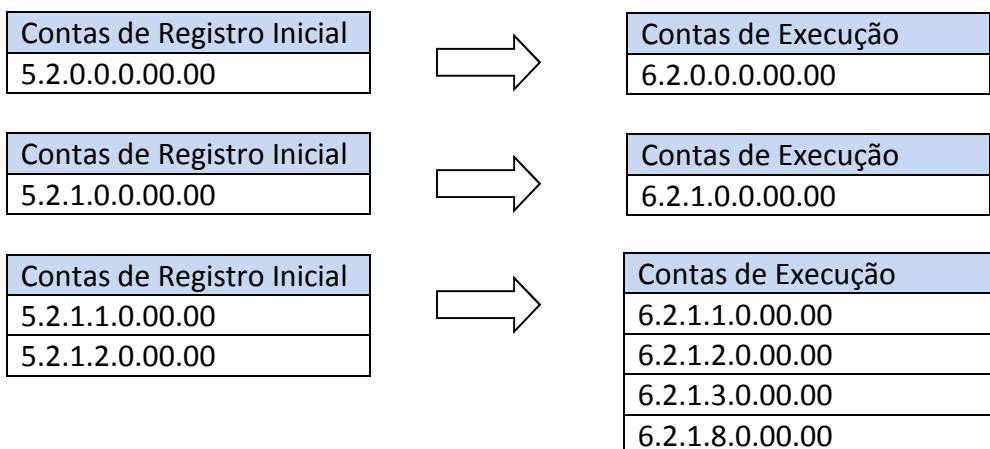
Contas de Controle de Restos a Pagar – Execução de Restos a Pagar	
6.3.0.0.00.00.00	EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR
6.3.1.0.00.00.00	EXECUÇÃO DE RP NÃO PROCESSADOS
6.3.1.1.00.00.00	RP NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR
6.3.1.2.00.00.00	RP NÃO PROCESSADOS EM LIQUIDAÇÃO
6.3.1.3.00.00.00	RP NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS A PAGAR
6.3.1.4.00.00.00	RP NÃO PROCESSADOS PAGOS
6.3.1.5.00.00.00	RP NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR BLOQUEADOS
6.3.1.6.00.00.00	RP NÃO PROCESSADOS TRANSFERIDOS
6.3.1.7.00.00.00	RP NÃO PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO
6.3.1.7.1.00.00.00	RP NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR- INSCRICAO NO EXERCICIO
6.3.1.7.2.00.00.00	RP NAO PROCESSADOS EM LIQUIDACAO - INSCRICAO NO EXERCICIO

6.3.1.9.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS CANCELADOS
6.3.1.9.1.00.00	CANCELAMENTOS POR INSUFICIENCIA DE RECURSOS
6.3.1.9.9.00.00	OUTROS CANCELAMENTOS DE RP
6.3.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DE RP PROCESSADOS
6.3.2.1.0.00.00	RP PROCESSADOS A PAGAR
6.3.2.2.0.00.00	RP PROCESSADOS PAGOS
6.3.2.6.0.00.00	RP PROCESSADOS TRANSFERIDOS
6.3.2.7.0.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO
6.3.2.9.0.00.00	RP PROCESSADOS CANCELADOS
6.3.2.9.1.00.00	POR VALORES E/OU INSCRICOES INDEVIDAS
6.3.2.9.9.00.00	OUTROS CANCELAMENTOS DE RP

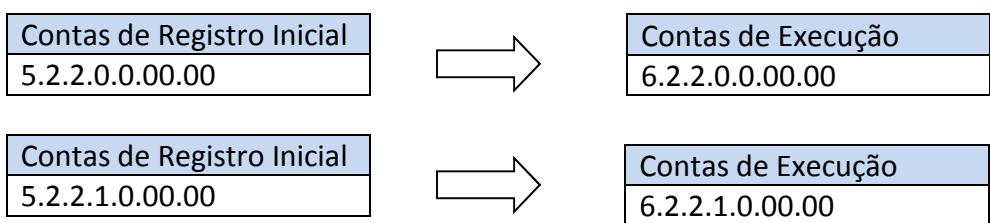
### Conferência Antes do Encerramento

40. Para confirmação da correta execução do controle do **orçamento aprovado e de restos a pagar** durante o período, o saldo das contas relativas ao registro inicial deve corresponder às respectivas contas de execução, conforme esquema abaixo:

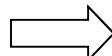
#### a) Controles da Receita



#### b) Controles da Despesa



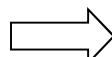
<b>Contas de Registro Inicial</b>
5.2.2.1.1.00.00
5.2.2.1.2.00.00



<b>Contas de Execução</b>
6.2.2.1.1.00.00
6.2.2.1.2.00.00
6.2.2.1.3.00.00

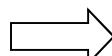
c) Restos a Pagar

<b>Contas de Registro Inicial</b>
5.3.0.0.0.00.00



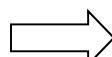
<b>Contas de Execução</b>
6.3.0.0.0.00.00

<b>Contas de Registro Inicial</b>
5.3.1.0.0.00.00



<b>Contas de Execução</b>
6.3.1.0.0.00.00

<b>Contas de Registro Inicial</b>
5.3.2.0.0.00.00



<b>Contas de Execução</b>
6.3.2.0.0.00.00

41. O controle de Dotação Adicional por Fonte é feito por meio de registros verticais, ou seja, a movimentação de débitos e créditos ocorre somente entre as contas do subtítulo 5.2.2.1.3 – DOTAÇÃO ADICIONAL POR FONTE. Com isso, o encerramento se dará dentro desse grupo de contas. Por esta razão, antes do encerramento, a conta 5.2.2.1.3.00.00 – DOTAÇÃO ADICIONAL POR FONTE apresentará saldo zero, pois todos os detalhamentos imediatamente seguintes da conta serão contabilizados em contrapartida à conta 5.2.2.1.3.99.00 – VALOR GLOBAL DA DOTAÇÃO ADICIONAL POR FONTE, de saldo contrário às demais contas do grupo.

#### Lançamentos de encerramento de contas de Execução da Receita

42. As contas de acompanhamento da Execução da Receita devem ser encerradas ao final do exercício, pelos seus saldos, utilizando como contrapartida a conta 5.2.1.1.1.00.00 - PREVISÃO INICIAL DA RECEITA BRUTA e:

- a) Receita prevista e não realizada:

#### Encerramento Controle Orçamento Aprovado – Execução da Receita

D: 6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR
C: 5.2.1.1.1.00.00	PREVISÃO INICIAL DA RECEITA BRUTA

b) Receita realizada e deduções de receita:

**Encerramento Controle Orçamento Aprovado – Execução da Receita**

D: 6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA
C: 6.2.1.3.X.XX.XX	(-) DEDUÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

**Encerramento Controle Orçamento Aprovado – Execução da Receita**

D: 6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA
C: 5.2.1.1.1.00.00	PREVISÃO INICIAL DA RECEITA BRUTA

c) Previsão de deduções da receita:

**Encerramento Controle Orçamento Aprovado – Execução da Receita**

D: 5.2.1.1.2.XX.XX	(-) PREVISÃO DE DEDUÇÕES DA RECEITA
C: 5.2.1.1.1.00.00	PREVISÃO INICIAL DA RECEITA BRUTA

**Lançamentos de encerramento das contas de Execução da Despesa**

43. Os lançamentos de encerramento das contas de execução de despesa serão diferentes dependendo da possibilidade de os entes controlarem a informação sobre a origem dos créditos, se provenientes de dotação inicial ou adicional, no momento do empenho.
44. Caso seja possível realizar esse controle desde o empenho, os lançamentos serão os descritos no parágrafo 45. Caso contrário, serão utilizados os lançamentos do parágrafo 46.

**Execução da despesa com controle da dotação inicial e adicional no empenho**

45. As contas de acompanhamento da Execução da Despesa devem ser encerradas ao final do exercício, pelos seus saldos, utilizando como contrapartida a conta 5.2.2.1.1.01.00 – CRÉDITO INICIAL e 5.2.2.1.2.00.00 – DOTAÇÃO ADICIONAL POR TIPO DE CRÉDITO. Deve haver o controle na execução dos créditos orçamentários para separar o que é proveniente de dotação inicial e dotação por créditos adicionais. Esse controle pode ser feito por meio de detalhamento de conta contábil ou por informações adicionais no sistema:

a) Crédito disponível não utilizado:

**Encerramento da conta Crédito Disponível**

D: 6.2.2.1.1.00.00	CREDITO DISPONÍVEL
C: 5.2.2.1.1.01.00	CRÉDITO INICIAL

**Encerramento da conta Dotação Adicional por Tipo de Crédito**

D: 6.2.2.1.1.00.00	CREDITO DISPONÍVEL
--------------------	--------------------

C: 5.2.2.1.2.XX.XX DOTAÇÃO ADICIONAL POR TIPO DE CRÉDITO

- b) Crédito indisponível não utilizado:

**Encerramento da conta Crédito Indisponível**

D: 6.2.2.1.2.XX.XX CREDITO INDISPONÍVEL

C: 5.2.2.1.1.01.00 CRÉDITO INICIAL

**Encerramento da conta Dotação Adicional por Tipo de Crédito**

D: 6.2.2.1.2.XX.XX CREDITO INDISPONÍVEL

C: 5.2.2.1.2.XX.XX DOTAÇÃO ADICIONAL POR TIPO DE CRÉDITO

- c) Empenhos a liquidar inscritos em Restos a pagar não processados

**Encerramento da conta Empenhos a Liquidar Inscritos em RP Não Processados**

D: 6.2.2.1.3.05.00 EMPENHOS A LIQUIDAR INSCRITOS EM RP NÃO PROCESSADOS

C: 5.2.2.1.1.01.00 CRÉDITO INICIAL

**Encerramento da conta Empenhos a Liquidar Inscritos em RP Não Processados**

D: 6.2.2.1.3.05.00 EMPENHOS A LIQUIDAR INSCRITOS EM RP NÃO PROCESSADOS

C: 5.2.2.1.2.XX.XX DOTAÇÃO ADICIONAL POR TIPO DE CRÉDITO

- d) Empenhos em liquidação inscritos em Restos a pagar não processados

**Encerramento da conta Empenhos em Liquidação inscritos em RP Não Processados**

D: 6.2.2.1.3.06.00 EMPENHOS EM LIQUIDAÇÃO INSCRITOS EM RP NÃO PROCESSADOS

C: 5.2.2.1.1.01.00 CRÉDITO INICIAL

**Encerramento da conta Empenhos em Liquidação inscritos em RP Não Processados**

D: 6.2.2.1.3.06.00 EMPENHOS EM LIQUIDAÇÃO INSCRITOS EM RP NÃO PROCESSADOS

C: 5.2.2.1.2.XX.XX DOTAÇÃO ADICIONAL POR TIPO DE CRÉDITO

- e) Empenhos liquidados e não pagos, inscritos em Restos a Pagar Processados

**Encerramento da conta Crédito Empenhado Liquidado a Pagar inscritos em RP Processados**

D: 6.2.2.1.3.07.00 EMPENHOS LIQUIDADOS INSCRITOS EM RP PROCESSADOS

C: 5.2.2.1.1.01.00 CRÉDITO INICIAL

**Encerramento da conta Crédito Empenhado Liquidado a Pagar inscritos em RP Processados**

D: 6.2.2.1.3.07.00 EMPENHOS LIQUIDADOS INSCRITOS EM RP PROCESSADOS

C: 5.2.2.1.2.XX.XX DOTAÇÃO ADICIONAL POR TIPO DE CRÉDITO

f) Empenhos liquidados e pagos no exercício:

**Encerramento da conta Crédito Empenhado Liquidado Pago**

D: 6.2.2.1.3.04.00 CRÉDITO EMPENHADO LIQUIDADO PAGO

C: 5.2.2.1.1.01.00 CRÉDITO INICIAL

**Encerramento da conta Crédito Empenhado Liquidado Pago**

D: 6.2.2.1.3.04.00 CRÉDITO EMPENHADO LIQUIDADO PAGO

C: 5.2.2.1.2.XX.XX DOTAÇÃO ADICIONAL POR TIPO DE CRÉDITO

Execução da despesa **sem** controle da dotação inicial e adicional no empenho

46. As contas de acompanhamento da Execução da Despesa devem ser encerradas ao final do exercício, pelos seus saldos, utilizando como contrapartida a conta 5.2.2.1.1.01.00 – CRÉDITO INICIAL.

a) Encerramento do controle de dotação adicional por tipo de crédito:

**Encerramento da conta Dotação Adicional por Tipo de Crédito**

D: 5.2.2.1.1.01.00 CREDITO INICIAL

C: 5.2.2.1.2.XX.XX DOTAÇÃO ADICIONAL POR TIPO DE CRÉDITO

b) Crédito disponível não utilizado:

**Encerramento da conta Crédito Disponível**

D: 6.2.2.1.1.00.00 CREDITO DISPONÍVEL

C: 5.2.2.1.1.01.00 CRÉDITO INICIAL

c) Crédito indisponível não utilizado:

**Encerramento da conta Crédito Indisponível**

D: 6.2.2.1.2.XX.XX CREDITO INDISPONÍVEL

C: 5.2.2.1.1.01.00 CRÉDITO INICIAL

d) Empenhos a liquidar inscritos em Restos a pagar não processados

**Encerramento da conta Empenhos a Liquidar Inscritos em RP Não Processados**

D: 6.2.2.1.3.05.00 EMPENHOS A LIQUIDAR INSCRITOS EM RP NÃO PROCESSADOS

C: 5.2.2.1.1.01.00 CRÉDITO INICIAL

- e) Empenhos em liquidação inscritos em Restos a pagar não processados

**Encerramento da conta Empenhos em Liquidação inscritos em RP Não Processados**

D: 6.2.2.1.3.06.00      EMPENHOS EM LIQUIDAÇÃO INSCRITOS EM RP NÃO  
PROCESSADOS  
C: 5.2.2.1.1.01.00      CRÉDITO INICIAL

- f) Empenhos liquidados e não pagos, inscritos em Restos a Pagar Processados

**Encerramento da conta Crédito Empenhado Liquidado a Pagar inscritos em RP  
Processados**

D: 6.2.2.1.3.07.00      EMPENHOS LIQUIDADOS INSCRITOS EM RP PROCESSADOS  
C: 5.2.2.1.1.01.00      CRÉDITO INICIAL

- g) Empenhos liquidados e pagos no exercício:

**Encerramento da conta Crédito Empenhado Liquidado Pago**

D: 6.2.2.1.3.04.00      CRÉDITO EMPENHADO LIQUIDADO PAGO  
C: 5.2.2.1.1.01.00      CRÉDITO INICIAL

**Lançamentos de encerramento das contas de Dotação Adicional por Fonte**

47. Todas as contas devedoras do subtítulo 5.2.2.1.3 – DOTAÇÃO ADICIONAL POR FONTE devem ser encerradas em contrapartida às contas credoras desse grupo.

**Encerramento Controle Dotação Adicional por Fonte – Cancelamento de Dotações**

D: 5.2.2.1.3.09.00      (-) CANCELAMENTO DE DOTAÇÕES  
C: 5.2.2.1.3.99.00      VALOR GLOBAL DA DOTACAO ADICIONAL POR FONTE

**Encerramento Controle Dotação Adicional por Fonte – Superávit Financeiro de Exercício Anterior**

D: 5.2.2.1.3.99.00      VALOR GLOBAL DA DOTACAO ADICIONAL POR FONTE  
C: 5.2.2.1.3.01.00      SUPERAVIT FINANCEIRO DE EXERCÍCIO ANTERIOR  
C: 5.2.2.1.3.02.00      EXCESSO DE ARRECADAÇÃO  
C: 5.2.2.1.3.03.00      ANULAÇÃO DE DOTAÇÃO  
C: 5.2.2.1.3.04.00      OPERAÇÕES DE CRÉDITO  
C: 5.2.2.1.3.05.00      RESERVA DE CONTINGÊNCIA

**Lançamentos de encerramento de contas de Restos a Pagar inscritos no exercício anterior**

48. Antes de encerrar as contas de execução de despesa, é necessário encerrar as contas de restos a pagar inscritos no exercício anterior, tendo em vista que os créditos empenhados e não pagos do exercício corrente deverão ser inscritos em novos restos a pagar.

#### Contas de Restos a Pagar Não Processados que são encerradas

##### 49. RP Não Processados Pagos

- a) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **pagamento** de Restos a Pagar Não Processados que foram inscritos no exercício anterior ao que está sendo encerrado:

###### Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário

D: 6.3.1.4.0.00.00    RP NÃO PROCESSADOS PAGOS  
C: 5.3.1.1.0.00.00    RP NÃO PROCESSADOS INSCRITOS

- b) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **pagamento** de Restos a Pagar Não Processados, que foram inscritos em exercícios anteriores ao imediatamente anterior ao que está sendo encerrado:

###### Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário

D: 6.3.1.4.0.00.00    RP NÃO PROCESSADOS PAGOS  
C: 5.3.1.2.0.00.00    RP NÃO PROCESSADOS - EXERCÍCIOS ANTERIORES

#### 50. RP Não Processados Cancelados

- a) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **cancelamento** de Restos a Pagar Não Processados, que foram inscritos no exercício anterior ao que está sendo encerrado:

###### Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário

D: 6.3.1.9.0.00.00    RP NÃO PROCESSADOS CANCELADOS  
C: 5.3.1.1.0.00.00    RP NÃO PROCESSADOS INSCRITOS

- b) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **cancelamento** de Restos a Pagar Não Processados, que foram inscritos em exercícios anteriores ao imediatamente anterior ao que está sendo encerrado:

###### Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário

D: 6.3.1.9.0.00.00    RP NÃO PROCESSADOS CANCELADOS  
C: 5.3.1.2.0.00.00    RP NÃO PROCESSADOS - EXERCÍCIOS ANTERIORES

#### 51. RP Não Processados Liquidados a Pagar

- a) No encerramento do exercício, o saldo da conta de Restos a Pagar Não Processados Liquidados a Pagar é transferido para a conta de Restos a Pagar Processados a Pagar. Ou seja, os Restos a Pagar não Processados que forem liquidados, ao final do exercício em que ocorreu a liquidação, são transformados em Restos a Pagar Processados:

**Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário**

D: 6.3.1.3.0.00.00      RP NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS A PAGAR  
C: 6.3.2.1.0.00.00      RP PROCESSADOS A PAGAR

- b) Como o saldo de Restos a Pagar Não Processado Liquidado a Pagar diminuiu, na parte da execução, os saldos inscritos em Restos a Pagar Não Processados também devem ser transferidos para a inscrição de Restos a Pagar Processados:

**Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário**

D: 5.3.2.1.0.00.00      RP PROCESSADOS INSCRITOS  
C: 5.3.1.1.0.00.00      RP NÃO PROCESSADOS INSCRITOS

**Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário**

D: 5.3.2.2.0.00.00      RP PROCESSADOS - EXERCÍCIOS ANTERIORES  
C: 5.3.1.2.0.00.00      RP NÃO PROCESSADOS EXERCÍCIOS ANTERIORES

52. Conforme demonstrado, os restos a pagar não processados (RPNP) liquidados, que foram liquidados no exercício e não pagos, deverão ser reclassificados, no encerramento do exercício, em restos a pagar processados (RPP).

53. RP Não Processados Inscritos

Para efetuar o encerramento da conta 5.3.1.1.0.00.00 - RP Não Processados Inscritos é necessário realizar primeiramente o encerramento das outras contas de controle dos Restos a Pagar de modo que a conta 5.3.1.1.0.00.00 – RP Não Processados Inscritos esteja com o seu saldo que represente os Restos a Pagar Não Processados inscritos no exercício e que passarão a ser considerados empenhos de Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores.

**Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário**

D: 5.3.1.2.0.00.00      RP NÃO PROCESSADOS - EXERCÍCIOS ANTERIORES  
C: 5.3.1.1.0.00.00      RP NÃO PROCESSADOS INSCRITOS

Contas de Restos a Pagar Processados que são encerradas

#### 54. RP Processados Pagos

- a) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **pagamento** de Restos a Pagar Processados que foram inscritos no exercício anterior ao que está sendo encerrado:

##### Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário

D: 6.3.2.2.0.00.00     RP PROCESSADOS PAGOS  
C: 5.3.2.1.0.00.00     RP PROCESSADOS – INSCRITOS

- b) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **pagamento** de Restos a Pagar Processados que foram inscritos em exercícios anteriores ao imediatamente anterior ao que está sendo encerrado:

##### Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário

D: 6.3.2.2.0.00.00     RP PROCESSADOS PAGOS  
C: 5.3.2.2.0.00.00     RP PROCESSADOS - EXERCÍCIOS ANTERIORES

#### 55. RP Processados Cancelados

- a) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **cancelamento** de Restos a Pagar Processados que foram inscritos no exercício que está sendo encerrado:

##### Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário

D: 6.3.2.9.0.00.00     RP PROCESSADOS CANCELADOS  
C: 5.3.2.1.0.00.00     RP PROCESSADOS INSCRITOS

- b) O seguinte lançamento deve ser realizado em razão do **cancelamento** de Restos a Pagar Processados que foram inscritos em exercícios anteriores ao imediatamente anterior ao que está sendo encerrado:

##### Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário

D: 6.3.2.9.0.00.00     RP PROCESSADOS CANCELADOS  
C: 5.3.2.2.0.00.00     RP PROCESSADOS - EXERCÍCIOS ANTERIORES

#### 56. RP Processados Inscritos

Para efetuar o encerramento da conta 5.3.2.1.0.00.00 - RP Processados Inscritos é necessário realizar primeiramente o encerramento das outras contas de controle dos Restos a Pagar de modo que a conta 5.3.2.1.0.00.00 - RP Processados Inscritos esteja com o seu saldo que represente os Restos a Pagar Processados inscritos no exercício e que passarão a ser considerados empenhos de Restos a Pagar Processados de exercícios anteriores.

**Encerramento do Controle de RP – Controle Orçamentário**

D: 5.3.2.2.0.00.00      RP PROCESSADOS - EXERCÍCIOS ANTERIORES

C: 5.3.2.1.0.00.00      RP PROCESSADOS INSCRITOS

**Conferência Após o Encerramento**

57. Após os lançamentos de encerramento previstos acima, todas as contas pertencentes aos controles de Execução da Despesa e Receita e de Dotação Adicional por Fonte devem apresentar saldo zero, pois não transferem saldo para o exercício seguinte.

Contas de registro de Restos a Pagar que não são encerradas

58. De acordo com o modelo do PCASP para os Estados e Municípios (Anexo III da IPC 00), as contas de restos a pagar que não são encerradas ao final do exercício são as seguintes:

Contas de Restos a Pagar não encerradas	
5.3.1.2.0.00.00	RP Não Processados - Exercícios Anteriores
5.3.1.3.0.00.00	RP Não Processados Restabelecidos
6.3.1.1.0.00.00	RP Não Processados a Liquidar
6.3.1.2.0.00.00	RP Não Processados em Liquidação
6.3.1.3.0.00.00	RP Não Processados Liquidados a Pagar
6.3.1.5.0.00.00	RP Não Processados a Liquidar Bloqueados
6.3.1.7.1.00.00	RP Não Processados a Liquidar - Inscrição no Exercício
6.3.1.7.2.00.00	RP Não Processados em Liquidação - Inscrição no Exercício
6.3.2.1.0.00.00	RP Processados a Pagar
6.3.2.7.0.00.00	RP Processados - Inscrição no Exercício

59. Cada ente disporá sobre os critérios e prazos de cancelamento de Restos a Pagar Não Processados. Quando esses são cancelados, as contas 6.3.1.1.0.00.00 – RP NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR e 6.3.1.2.0.00.00 – RP NÃO PROCESSADOS EM LIQUIDAÇÃO são lançadas em contrapartida a conta 6.3.1.9.0.00.00 – RP NÃO PROCESSADOS CANCELADOS. Em seguida, devem ser realizados os mesmos procedimentos acima para encerramento de Restos a Pagar Não Processados Cancelados.

**Lançamentos de abertura do exercício**

60. Os lançamentos a seguir devem ser realizados em janeiro do ano seguinte à inscrição de restos a pagar para possibilitar o prosseguimento da execução orçamentária.

## 61. Inscrição dos novos RP Não Processados a Liquidar

### Inscrição de RP Não Processados a Liquidar – Controle Orçamentário

D: 5.3.1.1.0.00.00 RP Não Processados Inscritos

C: 5.3.1.7.0.00.00 RP Não Processados - Inscrição No Exercício

### Inscrição de RP Não Processados a Liquidar – Controle Orçamentário

D: 6.3.1.7.1.00.00 RP Não Processados A Liquidar - Inscrição No Exercício

C: 6.3.1.1.0.00.00 RP Não Processados A Liquidar

## 62. Inscrição dos novos RP Não Processados em Liquidação

### Inscrição de RP Não Processados em Liquidação – Controle Orçamentário

D: 5.3.1.1.0.00.00 RP Não Processados Inscritos

C: 5.3.1.7.0.00.00 RP Não Processados - Inscrição No Exercício

### Inscrição de RP Não Processados em Liquidação – Controle Orçamentário

D: 6.3.1.7.2.00.00 RP Não Processados Em Liquidação - Inscrição No Exercício

C: 6.3.1.2.0.00.00 RP Não Processados Em Liquidação

## 63. Inscrição dos novos RP Processados

### Inscrição de RP Processados – Controle Orçamentário

D: 5.3.2.1.0.00.00 RP Processados – Inscritos

C: 5.3.2.7.0.00.00 RP Processados - Inscrição no Exercício

### Inscrição de RP Processados – Controle Orçamentário

D: 6.3.2.7.0.00.00 RP Processados - Inscrição no Exercício

C: 6.3.2.1.0.00.00 RP Processados a Pagar

## ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS

64. As contas de Garantias e Contragarantias Recebidas, da classe 8, que foram executadas, deverão ser encerradas ao final do contrato. Trata-se de contas que registram as operações realizadas, já concluídas, portanto não passíveis de transferência de saldo.

## Contas Pertencentes ao Controle de Garantias e Contragarantias Recebidas

65. As contas pertencentes ao controle relativo às **garantias e contragarantias recebidas** são as dispostas abaixo:

Garantias e Contragarantias Recebidas	
7.1.1.1.0.00.00	GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS
7.1.1.1.1.00.00	GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS – CONSOLIDAÇÃO
7.1.1.1.1.01.00	GARANTIAS RECEBIDAS NO PAÍS
7.1.1.1.1.01.01	AVAIS
7.1.1.1.1.01.02	FIANÇAS
7.1.1.1.1.01.03	HIPOTECAS
7.1.1.1.1.01.04	SEGUROS-GARANTIA
7.1.1.1.1.01.05	CAUÇÕES
7.1.1.1.1.01.06	GARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA
7.1.1.1.1.01.07	GARANTIAS DA DÍVIDA PÚBLICA
7.1.1.1.1.01.08	APÓLICES DE SEGUROS
7.1.1.1.1.01.99	OUTRAS GARANTIAS RECEBIDAS NO PAÍS
7.1.1.1.1.02.00	GARANTIAS RECEBIDAS NO EXTERIOR
7.1.1.1.1.02.01	AVAIS
7.1.1.1.1.02.02	FIANÇAS
7.1.1.1.1.02.03	HIPOTECAS
7.1.1.1.1.02.04	SEGUROS-GARANTIA
7.1.1.1.1.02.05	CAUÇÕES
7.1.1.1.1.02.06	GARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA
7.1.1.1.1.02.07	GARANTIAS DA DÍVIDA PÚBLICA
7.1.1.1.1.02.08	APÓLICES DE SEGUROS
7.1.1.1.1.02.99	OUTRAS GARANTIAS RECEBIDAS NO EXTERIOR
7.1.1.1.1.03.00	CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS NO PAÍS
7.1.1.1.1.03.01	AVAIS
7.1.1.1.1.03.02	FIANÇAS
7.1.1.1.1.03.03	CONTRAGARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA
7.1.1.1.1.03.04	OUTRAS CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS NO PAÍS
7.1.1.1.1.04.00	CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS NO EXTERIOR
7.1.1.1.1.04.01	AVAIS
7.1.1.1.1.04.02	FIANÇAS
7.1.1.1.1.04.03	CONTRAGARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA
7.1.1.1.1.04.99	OUTRAS CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS NO EXTERIOR

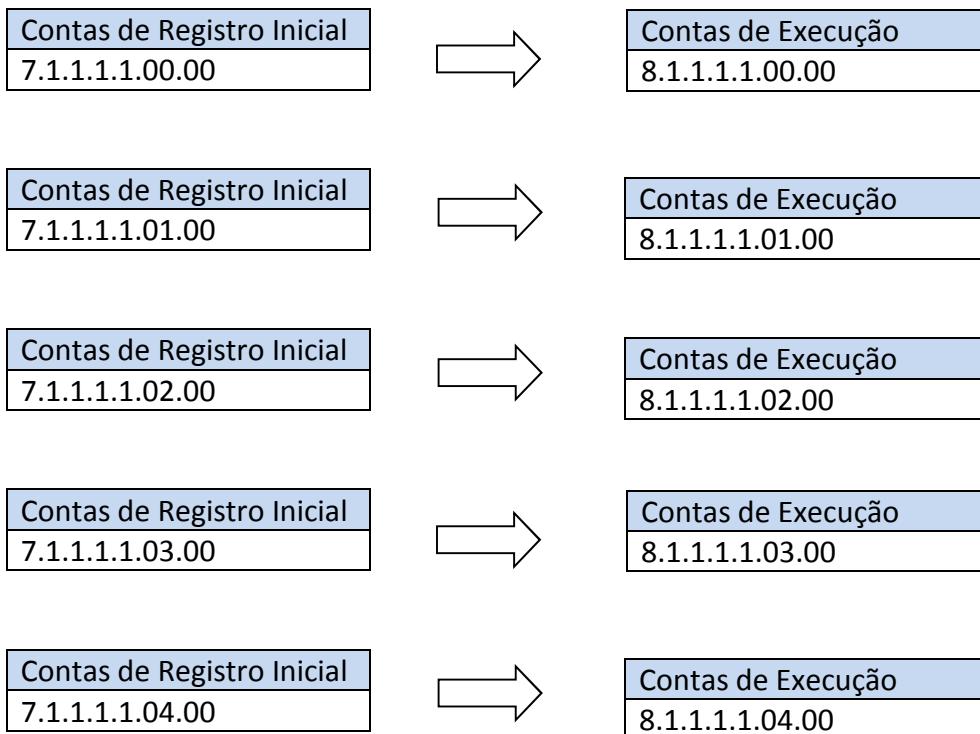
Execução de Garantias e Contragarantias Recebidas	
8.1.1.1.0.00.00	EXECUÇÃO DE GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS
8.1.1.1.1.00.00	EXECUÇÃO DE GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS - CONSOLIDAÇÃO
8.1.1.1.1.01.00	EXECUÇÃO DE GARANTIAS RECEBIDAS NO PAÍS
8.1.1.1.1.01.01	AVAIS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.01.02	AVAIS EXECUTADOS
8.1.1.1.1.01.03	FIANÇAS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.01.04	FIANÇAS EXECUTADAS

8.1.1.1.1.01.05	HIPOTECAS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.01.06	HIPOTECAS EXECUTADAS
8.1.1.1.1.01.07	SEGUROS-GARANTIA A EXECUTAR
8.1.1.1.1.01.08	SEGUROS-GARANTIA EXECUTADAS
8.1.1.1.1.01.09	CAUÇÕES A EXECUTAR
8.1.1.1.1.01.10	CAUÇÕES EXECUTADAS
8.1.1.1.1.01.11	GARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA A EXECUTAR
8.1.1.1.1.01.12	GARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA EXECUTADAS
8.1.1.1.1.01.13	GARANTIAS DA DÍVIDA PÚBLICA A EXECUTAR
8.1.1.1.1.01.14	GARANTIAS DA DÍVIDA PÚBLICA EXECUTADAS
8.1.1.1.1.01.15	APÓLICES DE SEGUROS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.01.16	APÓLICES DE SEGUROS EXECUTADAS
8.1.1.1.1.01.98	OUTRAS GARANTIAS RECEBIDAS NO PAÍS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.01.99	OUTRAS GARANTIAS RECEBIDAS NO PAÍS EXECUTADAS
8.1.1.1.1.02.00	EXECUÇÃO DE GARANTIAS RECEBIDAS NO EXTERIOR
8.1.1.1.1.02.01	AVAIS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.02.02	AVAIS EXECUTADOS
8.1.1.1.1.02.03	FIANÇAS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.02.04	FIANÇAS EXECUTADAS
8.1.1.1.1.02.05	HIPOTECAS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.02.06	HIPOTECAS EXECUTADAS
8.1.1.1.1.02.07	SEGUROS-GARANTIA A EXECUTAR
8.1.1.1.1.02.08	SEGUROS-GARANTIA EXECUTADAS
8.1.1.1.1.02.09	CAUÇÕES A EXECUTAR
8.1.1.1.1.02.10	CAUÇÕES EXECUTADAS
8.1.1.1.1.02.11	GARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA A EXECUTAR
8.1.1.1.1.02.12	GARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA EXECUTADAS
8.1.1.1.1.02.13	GARANTIAS DA DÍVIDA PÚBLICA A EXECUTAR
8.1.1.1.1.02.14	GARANTIAS DA DÍVIDA PÚBLICA EXECUTADAS
8.1.1.1.1.02.15	APÓLICES DE SEGUROS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.02.16	APÓLICES DE SEGUROS EXECUTADAS
8.1.1.1.1.02.98	OUTRAS GARANTIAS RECEBIDAS NO EXTERIOR A EXECUTAR
8.1.1.1.1.02.99	OUTRAS GARANTIAS RECEBIDAS NO EXTERIOR EXECUTADAS
8.1.1.1.1.03.00	EXECUÇÃO DE CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS NO PAÍS
8.1.1.1.1.03.01	AVAIS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.03.02	AVAIS EXECUTADOS
8.1.1.1.1.03.03	FIANÇAS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.03.04	FIANÇAS EXECUTADAS
8.1.1.1.1.03.05	CONTRAGARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA A EXECUTAR
8.1.1.1.1.03.06	CONTRAGARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA EXECUTADAS
8.1.1.1.1.03.98	OUTRAS CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS NO PAÍS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.03.99	OUTRAS CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS NO PAÍS EXECUTADAS

8.1.1.1.1.04.00	EXECUÇÃO DE CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS NO EXTERIOR
8.1.1.1.1.04.01	AVAIS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.04.02	AVAIS EXECUTADOS
8.1.1.1.1.04.03	FIANÇAS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.04.04	FIANÇAS EXECUTADAS
8.1.1.1.1.04.05	CONTRAGARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA A EXECUTAR
8.1.1.1.1.04.06	CONTRAGARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA EXECUTADAS
8.1.1.1.1.04.98	OUTRAS CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS NO PAÍS A EXECUTAR
8.1.1.1.1.04.99	OUTRAS CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS NO PAÍS EXECUTADAS

#### Conferência Antes do Encerramento

66. Para confirmação da correta execução do controle de **garantias e contragarantias recebidas**, durante o período, o saldo das contas relativas ao registro inicial deve corresponder às respectivas contas de controle de execução, conforme esquema abaixo:



#### Lançamentos de encerramento das contas de Controle de Garantias e Contragarantias Recebidas

67. Para realização do procedimento de encerramento, todas as contas com a descrição “EXECUTADOS” ou “EXECUTADAS”, devem ser encerradas ao final do contrato, utilizando como contrapartida a respectiva conta de controle da classe 7.

Exemplo:

Encerramento das Contas de Controle de Garantidas e Contragarantias Recebidas

D	8.1.1.1.01.02	AVAIS EXECUTADOS
C	7.1.1.1.01.01	AVAIS

### Conferência após Encerramento

68. As contas da Classe 8 com a descrição “A EXECUTAR” não são encerradas. Na existência de saldos nestas contas, estas devem ser conferidas com a respectiva conta da classe 7, para assegurar que o controle esteja correto.

## ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE DIREITOS CONTRATUAIS

69. As contas de Direitos Contratuais, da classe 8, que foram executadas, deverão ser encerradas ao final do contrato. Trata-se de contas que registram as operações realizadas, já concluídas, portanto não passíveis de transferência de saldo.

### Contas Pertencentes ao Controle de Direitos Contratuais

70. As contas pertencentes ao controle relativo aos **direitos contratuais** são as dispostas abaixo:

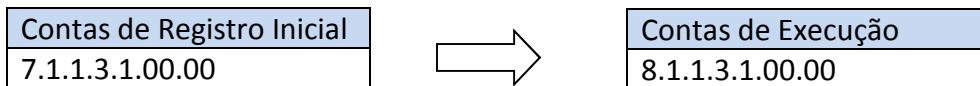
Direitos Contratuais	
7.1.1.3.0.00.00	DIREITOS CONTRATUAIS
7.1.1.3.1.00.00	DIREITOS CONTRATUAIS – CONSOLIDAÇÃO
7.1.1.3.1.01.00	CONTRATOS DE SEGUROS
7.1.1.3.1.02.00	CONTRATOS DE SERVIÇOS
7.1.1.3.1.03.00	CONTRATOS DE ALUGUÉIS
7.1.1.3.1.04.00	CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE BENS
7.1.1.3.1.05.00	CONTRATOS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS
7.1.1.3.1.08.00	CONTRATOS DE RATEIO DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS
7.1.1.3.1.99.00	OUTROS DIREITOS CONTRATUAIS

Execução de Direitos Contratuais	
8.1.1.3.0.00.00	EXECUÇÃO DE DIREITOS CONTRATUAIS
8.1.1.3.1.00.00	EXECUÇÃO DE DIREITOS CONTRATUAIS - CONSOLIDAÇÃO
8.1.1.3.1.01.00	CONTRATOS DE SEGUROS
8.1.1.3.1.01.01	EM EXECUÇÃO
8.1.1.3.1.01.02	EXECUTADOS
8.1.1.3.1.02.00	CONTRATOS DE SERVIÇOS
8.1.1.3.1.02.01	EM EXECUÇÃO
8.1.1.3.1.02.02	EXECUTADOS
8.1.1.3.1.03.00	CONTRATOS DE ALUGUÉIS

8.1.1.3.1.03.01	EM EXECUÇÃO
8.1.1.3.1.03.02	EXECUTADOS
8.1.1.3.1.04.00	CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE BENS
8.1.1.3.1.04.01	EM EXECUÇÃO
8.1.1.3.1.04.02	EXECUTADOS
8.1.1.3.1.05.00	CONTRATOS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS
8.1.1.3.1.05.01	EM EXECUÇÃO
8.1.1.3.1.05.02	EXECUTADOS
8.1.1.3.1.08.00	EXECUÇÃO DE CONTRATOS DE RATEIO DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS
8.1.1.3.1.08.01	CONTRATOS DE RATEIO – A EXECUTAR
8.1.1.3.1.08.02	CONTRATOS DE RATEIO – EM EXECUÇÃO
8.1.1.3.1.08.03	CONTRATOS DE RATEIO – EXECUTADOS
8.1.1.3.1.99.00	OUTROS DIREITOS CONTRATUAIS
8.1.1.3.1.99.01	A EXECUTAR
8.1.1.3.1.99.02	EM EXECUÇÃO
8.1.1.3.1.99.03	EXECUTADOS

#### Conferência Antes do Encerramento

71. Para confirmação da correta execução do controle de **direitos contratuais**, durante o período, o saldo das contas relativas ao registro inicial deve corresponder às respectivas contas de controle de execução, conforme esquema abaixo:



#### Lançamentos de encerramento das contas de Controle de Direitos Contratuais.

72. Para realização deste procedimento, todas as contas com a descrição “EXECUTADOS” devem ser encerradas ao final do contrato, utilizando como contrapartida a respectiva conta de controle da classe 7.

Exemplo:

**Escrituração para Encerramento das Contas de Controle de Direitos Contratuais**

D: 8.1.1.3.1.02.02      EXECUTADOS  
 C: 7.1.1.3.1.02.00      CONTRATOS DE SERVIÇOS

#### Conferência após Encerramento

73. As contas da Classe 8, com a descrição “EM EXECUÇÃO” não são encerradas. Na existência de saldos nestas contas, estas devem ser conferidas com a respectiva conta da classe 7 para assegurar que o controle esteja correto. Abaixo segue um exemplo para realizar a conferência deste controle.

Exemplo:

Conferência de Saldo das Contas de Controle de Direitos Contratuais

7.1.1.3.1.01.00	CONTRATOS DE SEGUROS	1.000,00
8.1.1.3.1.01.01	EM EXECUÇÃO	1.000,00

## ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS

74. As contas de Garantias e Contragarantias Concedidas, da classe 8, que foram executadas, deverão ser encerradas ao final do contrato. Trata-se de contas que registram as operações realizadas, já concluídas, portanto não passíveis de transferência de saldo.

### Contas Pertencentes ao Controle de Garantias e Contragarantias Concedidas

75. As contas pertencentes ao controle relativo às **garantias e contragarantias concedidas** são as dispostas abaixo:

Garantias e Contragarantias Concedidas	
7.1.2.1.0.00.00	GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS
7.1.2.1.1.00.00	GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS - CONSOLIDAÇÃO
7.1.2.1.1.01.00	GARANTIAS CONCEDIDAS NO PAÍS
7.1.2.1.1.01.01	AVAIS
7.1.2.1.1.01.02	FIANÇAS
7.1.2.1.1.01.03	HIPOTECAS
7.1.2.1.1.01.04	SEGUROS-GARANTIA
7.1.2.1.1.01.05	CAUÇÕES
7.1.2.1.1.01.06	GARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA
7.1.2.1.1.01.07	GARANTIAS CONCEDIDAS EM CONTRATOS DE PPP
7.1.2.1.1.01.99	OUTRAS GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS NO PAÍS
7.1.2.1.1.02.00	GARANTIAS CONCEDIDAS NO EXTERIOR
7.1.2.1.1.02.01	AVAIS
7.1.2.1.1.02.02	FIANÇAS
7.1.2.1.1.02.03	HIPOTECAS
7.1.2.1.1.02.04	SEGUROS-GARANTIA
7.1.2.1.1.02.05	CAUÇÕES
7.1.2.1.1.02.06	GARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA
7.1.2.1.1.02.99	OUTRAS GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS NO EXTERIOR
7.1.2.1.1.03.00	CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS NO PAÍS
7.1.2.1.1.03.01	AVAIS
7.1.2.1.1.03.02	FIANÇAS
7.1.2.1.1.03.03	CONTRAGARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA

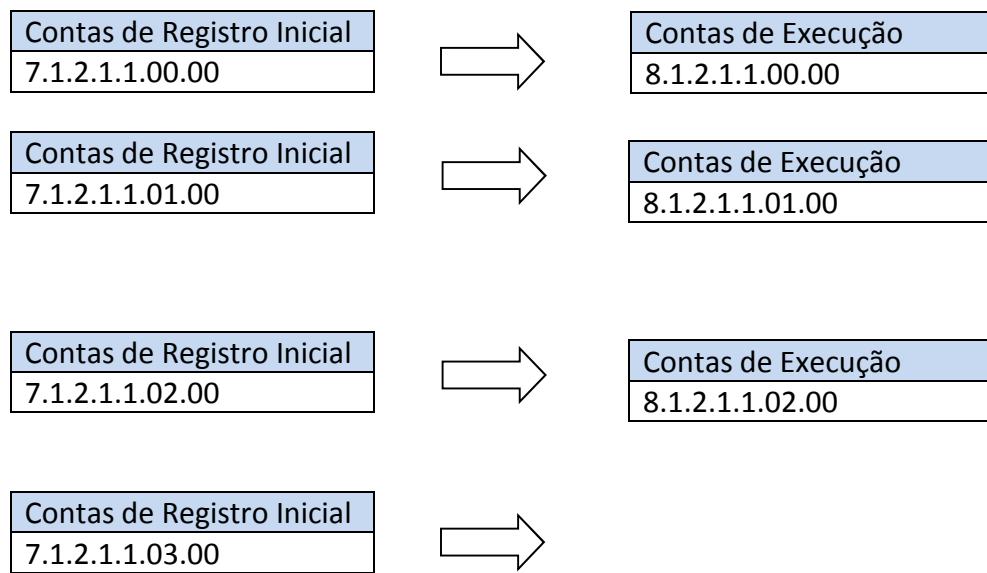
7.1.2.1.1.03.04	OUTRAS CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS NO PAÍS
7.1.2.1.1.04.00	CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS NO EXTERIOR
7.1.2.1.1.04.01	AVAIS
7.1.2.1.1.04.02	FIANÇAS
7.1.2.1.1.04.03	CONTRAGARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA
7.1.2.1.1.04.99	OUTRAS CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS NO EXTERIOR

Execução de Garantias e Contragarantias Concedidas	
8.1.2.1.0.00.00	EXECUÇÃO DE GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS
8.1.2.1.1.00.00	EXECUÇÃO DE GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS - CONSOLIDAÇÃO
8.1.2.1.1.01.00	EXECUÇÃO DE GARANTIAS CONCEDIDAS NO PAÍS
8.1.2.1.1.01.01	AVAIS A EXECUTAR
8.1.2.1.1.01.03	AVAIS EXECUTADOS
8.1.2.1.1.01.04	FIANÇAS A EXECUTAR
8.1.2.1.1.01.06	FIANÇAS EXECUTADAS
8.1.2.1.1.01.07	HIPOTECAS A EXECUTAR
8.1.2.1.1.01.09	HIPOTECAS EXECUTADAS
8.1.2.1.1.01.10	SEGUROS-GARANTIA A EXECUTAR
8.1.2.1.1.01.12	SEGUROS-GARANTIA EXECUTADAS
8.1.2.1.1.01.13	CAUÇÕES A EXECUTAR
8.1.2.1.1.01.15	CAUÇÕES EXECUTADA
8.1.2.1.1.01.16	GARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA A EXECUTAR
8.1.2.1.1.01.18	GARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA EXECUTADAS
8.1.2.1.1.01.19	OUTRAS GARANTIAS CONCEDIDAS NO PAÍS A EXECUTAR
8.1.2.1.1.01.21	OUTRAS GARANTIAS CONCEDIDAS NO PAÍS EXECUTADAS
8.1.2.1.1.01.22	GARANTIAS CONCEDIDAS EM CONTRATOS DE PPP- A EXECUTAR
8.1.2.1.1.01.23	GARANTIAS CONCEDIDAS EM CONTRATOS DE PPP- EXECUTADAS
8.1.2.1.1.02.00	EXECUÇÃO DE GARANTIAS E CONCEDIDAS NO EXTERIOR
8.1.2.1.1.02.01	AVAIS A EXECUTAR
8.1.2.1.1.02.03	AVAIS EXECUTADOS
8.1.2.1.1.02.04	FIANÇAS A EXECUTAR
8.1.2.1.1.02.06	FIANÇAS EXECUTADAS
8.1.2.1.1.02.07	HIPOTECAS A EXECUTAR
8.1.2.1.1.02.09	HIPOTECAS EXECUTADAS
8.1.2.1.1.02.10	SEGUROS-GARANTIA A EXECUTAR
8.1.2.1.1.02.12	SEGUROS-GARANTIA EXECUTADAS
8.1.2.1.1.02.13	CAUÇÕES A EXECUTAR
8.1.2.1.1.02.15	CAUÇÕES EXECUTADA
8.1.2.1.1.02.16	GARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA A EXECUTAR
8.1.2.1.1.02.18	GARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA EXECUTADAS
8.1.2.1.1.02.19	OUTRAS GARANTIAS CONCEDIDAS NO EXTERIOR A EXECUTAR
8.1.2.1.1.02.21	OUTRAS GARANTIAS RECEBIDAS NO EXTERIOR EXECUTADAS

8.1.2.1.1.03.00	EXECUÇÃO DE CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS NO PAÍS
8.1.2.1.1.03.01	AVAI'S A EXECUTAR
8.1.2.1.1.03.03	AVAI'S EXECUTADOS
8.1.2.1.1.03.04	FIANÇAS A EXECUTAR
8.1.2.1.1.03.06	FIANÇAS EXECUTADAS
8.1.2.1.1.03.07	CONTRAGARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA A EXECUTAR
8.1.2.1.1.03.09	CONTRAGARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA EXECUTADAS
8.1.2.1.1.03.10	OUTRAS CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS NO PAÍS A EXECUTAR
8.1.2.1.1.03.12	OUTRAS CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS NO PAÍS EXECUTADAS
8.1.2.1.1.04.00	EXECUÇÃO DE CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS NO EXTERIOR
8.1.2.1.1.04.01	AVAI'S A EXECUTAR
8.1.2.1.1.04.03	AVAI'S EXECUTADOS
8.1.2.1.1.04.04	FIANÇAS A EXECUTAR
8.1.2.1.1.04.06	FIANÇAS EXECUTADAS
8.1.2.1.1.04.07	CONTRAGARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA A EXECUTAR
8.1.2.1.1.04.09	CONTRAGARANTIAS INSTITUÍDAS POR LEI ESPECÍFICA EXECUTADAS
8.1.2.1.1.04.10	OUTRAS CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS NO PAÍS A EXECUTAR
8.1.2.1.1.04.12	OUTRAS CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS NO PAÍS EXECUTADAS

#### Conferência Antes do Encerramento

76. Para confirmação da correta execução do controle de **garantias e contragarantias concedidas**, durante o período, o saldo das contas relativas ao registro inicial deve corresponder às respectivas contas de controle de execução, conforme esquema abaixo:



Contas de Execução
--------------------

8.1.2.1.1.03.00
-----------------

Contas de Registro Inicial
----------------------------

7.1.2.1.1.04.00
-----------------



Contas de Execução
--------------------

8.1.2.1.1.04.00
-----------------

**Lançamentos de encerramento das contas de Controle de Garantias e Contragarantias Concedidas.**

77. Para realização do procedimento de encerramento, todas as contas com a descrição “EXECUTADOS” ou “EXECUTADAS”, devem ser encerradas ao final do contrato, utilizando como contrapartida a respectiva conta de controle da classe 7.

Exemplo:

Escrituração para Encerramento das Contas de Controle de Garantidas e Contragarantias Recebidas

D: 8.1.2.1.1.01.09      HIPOTECAS EXECUTADAS  
 C: 7.1.2.1.1.01.03      HIPOTECAS

**Conferência após Encerramento**

78. As contas da Classe 8 com a descrição “A EXECUTAR” não são encerradas. Na existência de saldos nestas contas, estas devem ser conferidas com a respectiva conta da classe 7 para assegurar que o controle esteja correto.

**ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE EXECUÇÃO DE OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS**

79. As contas de Obrigações Contratuais, da classe 8, que foram executadas, deverão ser encerradas ao final do contrato. Trata-se de contas que registram as operações realizadas, já concluídas, portanto não passíveis de transferência de saldo.

**Contas Pertencentes ao Controle de Execução de Obrigações Contratuais**

80. As contas pertencentes ao controle relativo às **obrigações contratuais** são as dispostas abaixo:

Execução de Obrigações Contratuais	
7.1.2.3.0.00.00	OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS
7.1.2.3.1.00.00	OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS - CONSOLIDAÇÃO
7.1.2.3.1.01.00	CONTRATOS DE SEGUROS
7.1.2.3.1.02.00	CONTRATOS DE SERVIÇOS
7.1.2.3.1.03.00	CONTRATOS DE ALUGUÉIS
7.1.2.3.1.04.00	CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE BENS

7.1.2.3.1.05.00	CONTRATOS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS
7.1.2.3.1.06.00	CONTRATO DE GESTÃO
7.1.2.3.1.07.00	TERMO DE PARCERIA
7.1.2.3.1.08.00	CONTRATOS DE PPP
7.1.2.3.1.08.01	CONTRAPRESTAÇÕES FUTURAS
7.1.2.3.1.08.02	RISCOS NÃO PROVISIONADOS
7.1.2.3.1.08.03	OUTROS PASSIVOS CONTINGENTES
7.1.2.3.1.09.00	CONTRATOS DE RATEIO DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS
7.1.2.3.1.10.00	CONTRATOS DE PPP - DO ENTE FEDERADO, EXCETO ESTATAIS NÃO DEPENDENTES
7.1.2.3.1.08.00	CONTRATOS DE PPP - DAS ESTATAIS NÃO DEPENDENTES
7.1.2.3.1.99.00	OUTROS OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS
7.1.2.9.0.00.00	OUTROS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS

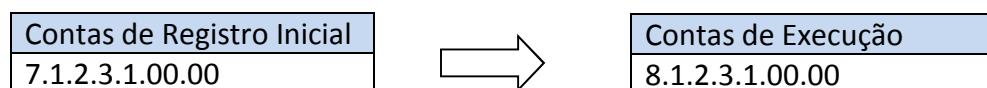
Execução de Obrigações Contratuais	
8.1.2.3.0.00.00	EXECUÇÃO DE OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS
8.1.2.3.1.00.00	EXECUÇÃO DE OBRIGAÇÕES - CONSOLIDAÇÃO
8.1.2.3.1.01.00	CONTRATOS DE SEGUROS
8.1.2.3.1.01.01	A EXECUTAR
8.1.2.3.1.01.02	EXECUTADOS
8.1.2.3.1.02.00	CONTRATOS DE SERVIÇOS
8.1.2.3.1.02.01	A EXECUTAR
8.1.2.3.1.02.02	EXECUTADOS
8.1.2.3.1.03.00	CONTRATOS DE ALUGUÉIS
8.1.2.3.1.03.01	A EXECUTAR
8.1.2.3.1.03.02	EXECUTADOS
8.1.2.3.1.04.00	CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE BENS
8.1.2.3.1.04.01	A EXECUTAR
8.1.2.3.1.04.02	EXECUTADOS
8.1.2.3.1.05.00	CONTRATOS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS
8.1.2.3.1.05.01	A EXECUTAR
8.1.2.3.1.05.02	EXECUTADOS
8.1.2.3.1.06.00	CONTRATO DE GESTÃO
8.1.2.3.1.06.01	A LIQUIDAR
8.1.2.3.1.06.02	LIQUIDADOS
8.1.2.3.1.07.00	TERMO DE PARCERIA
8.1.2.3.1.07.01	A EXECUTAR
8.1.2.3.1.07.02	EXECUTADOS
8.1.2.3.1.08.00	CONTRATOS DE PPP
8.1.2.3.1.08.01	CONTRAPRESTAÇÕES FUTURAS - A EXECUTAR
8.1.2.3.1.08.02	CONTRAPRESTAÇÕES FUTURAS - EXECUTADAS
8.1.2.3.1.08.03	RISCOS NÃO PROVISIONADOS - A EXECUTAR
8.1.2.3.1.08.04	RISCOS NÃO PROVISIONADOS - EXECUTADOS
8.1.2.3.1.08.05	OUTROS PASSIVOS CONTINGENTES - A EXECUTAR

8.1.2.3.1.08.06	OUTROS PASSIVOS CONTIGENTES - EXECUTADOS
8.1.2.3.1.09.00	EXECUÇÃO DE CONTRATOS DE RATEIO DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS
8.1.2.3.1.09.01	CONTRATOS DE RATEIO - A EXECUTAR
8.1.2.3.1.09.02	CONTRATOS DE RATEIO - EM EXECUÇÃO
8.1.2.3.1.09.03	CONTRATOS DE RATEIO - EXECUTADOS
8.1.2.3.1.10.00	CONTRATOS DE PPP - DO ENTE FEDERADO, EXCETO ESTATAIS NÃO DEPENDENTES
8.1.2.3.1.10.01	CONTRATOS DE PPP - DO ENTE FEDERADO, EXCETO ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC
8.1.2.3.1.10.02	CONTRATOS DE PPP - DO ENTE FEDERADO, EXCETO ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 1
8.1.2.3.1.10.03	CONTRATOS DE PPP - DO ENTE FEDERADO, EXCETO ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 2
8.1.2.3.1.10.04	CONTRATOS DE PPP - DO ENTE FEDERADO, EXCETO ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 3
8.1.2.3.1.10.05	CONTRATOS DE PPP - DO ENTE FEDERADO, EXCETO ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 4
8.1.2.3.1.10.06	CONTRATOS DE PPP - DO ENTE FEDERADO, EXCETO ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 5
8.1.2.3.1.10.07	CONTRATOS DE PPP - DO ENTE FEDERADO, EXCETO ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 6
8.1.2.3.1.10.08	CONTRATOS DE PPP - DO ENTE FEDERADO, EXCETO ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 7
8.1.2.3.1.10.09	CONTRATOS DE PPP - DO ENTE FEDERADO, EXCETO ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 8
8.1.2.3.1.10.10	CONTRATOS DE PPP - DO ENTE FEDERADO, EXCETO ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 9
8.1.2.3.1.11.00	CONTRATOS DE PPP - DAS ESTATAIS NÃO DEPENDENTES
8.1.2.3.1.11.01	CONTRATOS DE PPP - DAS ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC
8.1.2.3.1.11.02	CONTRATOS DE PPP - DAS ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 1
8.1.2.3.1.11.03	CONTRATOS DE PPP - DAS ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 2
8.1.2.3.1.11.04	CONTRATOS DE PPP - DAS ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 3
8.1.2.3.1.11.05	CONTRATOS DE PPP - DAS ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 4
8.1.2.3.1.11.06	CONTRATOS DE PPP - DAS ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 5
8.1.2.3.1.11.07	CONTRATOS DE PPP - DAS ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 6
8.1.2.3.1.11.08	CONTRATOS DE PPP - DAS ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 7
8.1.2.3.1.11.09	CONTRATOS DE PPP - DAS ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 8
8.1.2.3.1.11.10	CONTRATOS DE PPP - DAS ESTATAIS NÃO DEPENDENTES - EC + 9
8.1.2.3.1.99.00	OUTRAS OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS
8.1.2.3.1.99.01	A EXECUTAR
8.1.2.3.1.99.02	EM EXECUÇÃO
8.1.2.3.1.99.03	EXECUTADOS
8.1.2.9.0.00.00	EXECUÇÃO DE OUTROS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS

8.1.2.9.1.00.00	EXECUÇÃO DE OUTROS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS - CONSOLIDAÇÃO
-----------------	--

### Conferência Antes do Encerramento

81. Para confirmação da correta execução do controle de **obrigações contratuais**, durante o período, o saldo das contas relativas ao registro inicial deve corresponder às respectivas contas de controle de execução, conforme esquema abaixo:



### Lançamentos de encerramento das contas de Obrigações Contratuais.

82. Para realização deste procedimento, todas as contas com a descrição “EXECUTADOS” devem ser encerradas ao final do contrato, utilizando como contrapartida a respectiva conta de controle da classe 7.

Exemplo:

Escrituração para Encerramento das Contas de Controle Obrigações Contratuais

D: 8.1.2.3.1.02.02	EXECUTADOS	
C: 7.1.2.3.1.02.00	CONTRATOS DE SERVIÇOS	

### Conferência após Encerramento

83. As contas da Classe 8 com a descrição “A EXECUTAR” ou “A LIQUIDAR” não são encerradas. Na existência de saldos nestas contas, estas devem ser conferidas com a respectiva conta da classe 7 para assegurar que o controle esteja correto. Abaixo, segue um exemplo para realizar a conferência deste controle.

Exemplo:

Conferência de Saldo das Contas Controle de Obrigações Contratuais

7.1.2.3.1.01.00	CONTRATOS DE SEGUROS	1.000,00
8.1.2.3.1.01.01	A EXECUTAR	1.000,00

### ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE OBRIGAÇÕES CONVENIADAS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES

84. No PCASP, o controle dos registros das obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres são realizadas nas classes 7 e 8. Compreendem as contas que controlam o registro de convênios, termo de cooperação e outros instrumentos congêneres.

**Contas Pertencentes ao Controle de Direitos e Obrigações Conveniadas e Outros Instrumentos Congêneres**

85. As contas pertencentes ao controle relativo aos **direitos e obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres** são as dispostas abaixo:

Encerramento das Contas de Controle – Direitos conveniados e outros instrumentos congêneres	
7.1.1.2.0.00.00	DIREITOS CONVENIADOS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES
7.1.1.2.1.00.00	DIREITOS CONVENIADOS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES - CONSOLIDAÇÃO
7.1.1.2.1.01.00	DIREITOS CONVENIADOS
7.1.1.2.1.02.00	TERMO DE COOPERAÇÃO
7.1.1.2.1.99.00	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES

Encerramento das Contas de Controle – Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres	
7.1.2.2.0.00.00	OBRIGAÇÕES CONVENIADAS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES
7.1.2.2.1.00.00	OBRIGAÇÕES CONVENIADAS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES - CONSOLIDAÇÃO
7.1.2.2.1.01.00	OBRIGAÇÕES CONVENIADAS
7.1.2.2.1.02.00	TERMO DE COOPERAÇÃO
7.1.2.2.1.99.00	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES

Encerramento das Contas de Controle – Direitos conveniados e outros instrumentos congêneres	
8.1.1.2.0.00.00	EXECUÇÃO DE DIREITOS CONVENIADOS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES
8.1.1.2.1.00.00	EXECUÇÃO DE DIREITOS CONVENIADOS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES - CONSOLIDAÇÃO
8.1.1.2.1.01.00	EXECUÇÃO DE CONVÊNIOS
8.1.1.2.1.01.01	CONVÊNIOS A RECEBER
8.1.1.2.1.01.02	CONVÊNIOS A COMPROVAR
8.1.1.2.1.01.03	CONVÊNIOS A APROVAR
8.1.1.2.1.01.04	CONVÊNIOS APROVADOS
8.1.1.2.1.01.05	CONVÊNIOS IMPUGNADOS
8.1.1.2.1.01.06	CONVÊNIOS EM INADIMPLÊNCIA EFETIVA
8.1.1.2.1.01.07	CONVÊNIO EM INADIMPLÊNCIA SUSPENSA
8.1.1.2.1.01.08	CONVÊNIOS HOMOLOGADOS
8.1.1.2.1.01.09	CONVÊNIOS CANCELADOS
8.1.1.2.1.01.10	CONVÊNIOS NÃO RECEBIDOS
8.1.1.2.1.01.11	CONVÊNIOS ARQUIVADOS
8.1.1.2.1.01.12	CONVÊNIOS E INSTRUMENTOS CONGÊNERES CONCLUÍDOS

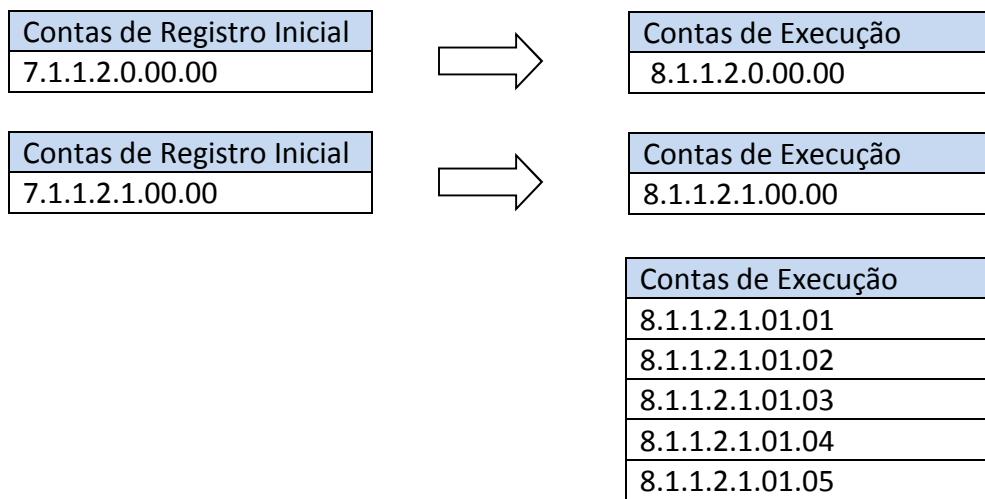
8.1.1.2.1.02.00	TERMO DE COOPERAÇÃO
8.1.1.2.1.02.01	TERMO DE COOPERAÇÃO A RECEBER
8.1.1.2.1.02.02	TERMO DE COOPERAÇÃO A COMPROVAR
8.1.1.2.1.02.03	TERMO DE COOPERAÇÃO A APROVAR
8.1.1.2.1.02.04	TERMO DE COOPERAÇÃO APROVADOS
8.1.1.2.1.02.05	TERMO DE COOPERAÇÃO IMPUGNADOS
8.1.1.2.1.02.06	TERMO DE COOPERAÇÃO EM INADIMPLÊNCIA EFETIVA
8.1.1.2.1.02.07	TERMO DE COOPERAÇÃO EM INADIMPLÊNCIA SUSPENSA
8.1.1.2.1.02.08	TERMO DE COOPERAÇÃO CANCELADOS
8.1.1.2.1.02.09	TERMO DE COOPERAÇÃO NÃO RECEBIDOS
8.1.1.2.1.02.10	TERMO DE COOPERAÇÃO CONCLUÍDOS
8.1.1.2.1.99.00	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES
8.1.1.2.1.99.01	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES A RECEBER
8.1.1.2.1.99.02	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES A COMPROVAR
8.1.1.2.1.99.03	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES A APROVAR
8.1.1.2.1.99.04	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES APROVADOS
8.1.1.2.1.99.05	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES IMPUGNADOS
8.1.1.2.1.99.06	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES EM INADIMPLÊNCIA EFETIVA
8.1.1.2.1.99.07	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES EM INADIMPLÊNCIA SUSPENSA
8.1.1.2.1.99.08	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES CANCELADOS
8.1.1.2.1.99.09	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES NÃO RECEBIDOS
8.1.1.2.1.99.10	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES CONCLUÍDOS

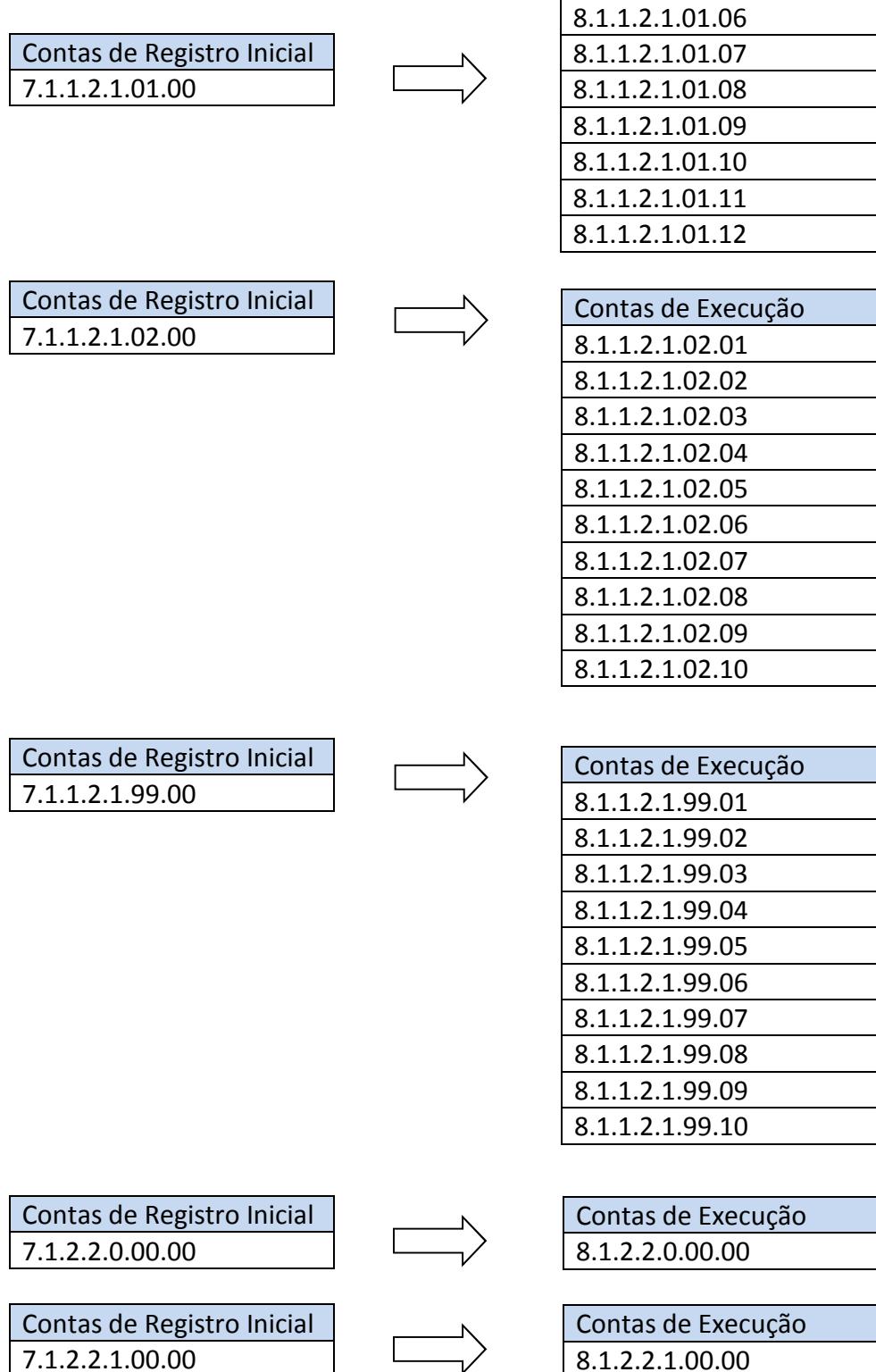
Encerramento das Contas de Controle – Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres	
8.1.2.2.0.00.00	EXECUÇÃO DE OBRIGAÇÕES CONVENIADAS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES
8.1.2.2.1.00.00	EXECUÇÃO DE OBRIGAÇÕES CONVENIADAS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES - CONSOLIDAÇÃO
8.1.2.2.1.01.00	EXECUÇÃO DE CONVÊNIOS
8.1.2.2.1.01.01	CONVÊNIOS A RECEBER
8.1.2.2.1.01.02	CONVÊNIOS A COMPROVAR
8.1.2.2.1.01.03	CONVÊNIOS A APROVAR
8.1.2.2.1.01.04	CONVÊNIOS APROVADOS
8.1.2.2.1.01.05	CONVÊNIOS IMPUGNADOS
8.1.2.2.1.01.06	CONVÊNIOS EM INADIMPLÊNCIA EFETIVA
8.1.2.2.1.01.07	CONVÊNIO EM INADIMPLÊNCIA SUSPENSA
8.1.2.2.1.01.08	CONVÊNIOS HOMOLOGADOS
8.1.2.2.1.01.09	CONVÊNIOS CANCELADOS
8.1.2.2.1.01.10	CONVÊNIOS NÃO RECEBIDOS
8.1.2.2.1.01.11	CONVÊNIOS ARQUIVADOS
8.1.2.2.1.01.12	CONVÊNIOS E INSTRUMENTOS CONGÊNERES CONCLUÍDOS
8.1.2.2.1.02.00	TERMO DE COOPERAÇÃO

8.1.2.2.1.02.01	TERMO DE COOPERAÇÃO A RECEBER
8.1.2.2.1.02.02	TERMO DE COOPERAÇÃO A COMPROVAR
8.1.2.2.1.02.03	TERMO DE COOPERAÇÃO A APROVAR
8.1.2.2.1.02.04	TERMO DE COOPERAÇÃO APROVADOS
8.1.2.2.1.02.05	TERMO DE COOPERAÇÃO IMPUGNADOS
8.1.2.2.1.02.06	TERMO DE COOPERAÇÃO EM INADIMPLÊNCIA EFETIVA
8.1.2.2.1.02.07	TERMO DE COOPERAÇÃO EM INADIMPLÊNCIA SUSPENSA
8.1.2.2.1.02.08	TERMO DE COOPERAÇÃO CANCELADOS
8.1.2.2.1.02.09	TERMO DE COOPERAÇÃO NÃO RECEBIDOS
8.1.2.2.1.02.10	TERMO DE COOPERAÇÃO CONCLUÍDOS
8.1.2.2.1.99.00	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES
8.1.2.2.1.99.01	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES A RECEBER
8.1.2.2.1.99.02	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES A COMPROVAR
8.1.2.2.1.99.03	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES A APROVAR
8.1.2.2.1.99.04	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES APROVADOS
8.1.2.2.1.99.05	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES IMPUGNADOS
8.1.2.2.1.99.06	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES EM INADIMPLÊNCIA EFETIVA
8.1.2.2.1.99.07	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES EM INADIMPLÊNCIA SUSPENSA
8.1.2.2.1.99.08	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES CANCELADOS
8.1.2.2.1.99.09	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES NÃO RECEBIDOS
8.1.2.2.1.99.10	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES CONCLUÍDOS

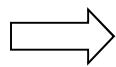
#### Conferência Antes do Encerramento

86. Para confirmação da correta execução do controle relativo aos **Direitos e Obrigações Conveniadas e Outros Instrumentos Congêneres** durante o período, o saldo das contas relativas ao registro inicial deve corresponder às respectivas contas de controle de execução, conforme esquema abaixo:



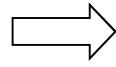


<b>Contas de Registro Inicial</b>
7.1.2.2.1.01.00



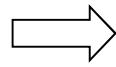
<b>Contas de Execução</b>
8.1.2.2.1.01.00
8.1.2.2.1.01.01
8.1.2.2.1.01.02
8.1.2.2.1.01.03
8.1.2.2.1.01.04
8.1.2.2.1.01.05
8.1.2.2.1.01.06
8.1.2.2.1.01.07
8.1.2.2.1.01.08
8.1.2.2.1.01.09
8.1.2.2.1.01.10
8.1.2.2.1.01.11
8.1.2.2.1.01.12

<b>Contas de Registro Inicial</b>
7.1.2.2.1.02.00



<b>Contas de Execução</b>
8.1.2.2.1.02.01
8.1.2.2.1.02.02
8.1.2.2.1.02.03
8.1.2.2.1.02.04
8.1.2.2.1.02.05
8.1.2.2.1.02.06
8.1.2.2.1.02.07
8.1.2.2.1.02.08
8.1.2.2.1.02.09
8.1.2.2.1.02.10

<b>Contas de Registro Inicial</b>
7.1.2.2.1.99.00



<b>Contas de Execução</b>
8.1.2.2.1.99.01
8.1.2.2.1.99.02
8.1.2.2.1.99.03
8.1.2.2.1.99.04
8.1.2.2.1.99.05
8.1.2.2.1.99.06
8.1.2.2.1.99.07
8.1.2.2.1.99.08
8.1.2.2.1.99.09
8.1.2.2.1.99.10

## **Lançamentos de encerramento de contas de Controle de Direitos e Obrigações Conveniados e Outros Instrumentos Congêneres**

87. Os lançamentos de encerramento do Controle de Direitos e Obrigações Conveniados e Outros Instrumentos Congêneres ocorrem em três distintas contas de controle das Classes 7 e 8: convênios, termo de cooperação e outros instrumentos congêneres. A seguir, seguem os lançamentos de encerramento para cada tipo de controle específico. Essas contas não passam saldo para o exercício seguinte.

### **Encerramento de controle direitos conveniados e outros instrumentos congêneres - Convênios<sup>3</sup>**

D: 8.1.1.2.1.01.04	CONVÊNIOS APROVADOS
D: 8.1.1.2.1.01.08	CONVÊNIOS HOMOLOGADOS
D: 8.1.1.2.1.01.09	CONVÊNIOS CANCELADOS
D: 8.1.1.2.1.01.10	CONVÊNIOS NÃO RECEBIDOS
D: 8.1.1.2.1.01.12	CONVÊNIOS E INSTRUMENTOS CONGÊNERES CONCLUÍDOS
C: 7.1.1.2.1.01.00	DIREITOS CONVENIADOS

### **Encerramento de controle direitos conveniados e outros instrumentos congêneres - Termo de Cooperação**

D: 8.1.1.2.1.02.04	TERMO DE COOPERAÇÃO APROVADOS
D: 8.1.1.2.1.02.08	TERMO DE COOPERAÇÃO CANCELADOS
D: 8.1.1.2.1.02.09	TERMO DE COOPERAÇÃO NÃO RECEBIDOS
D: 8.1.1.2.1.02.10	TERMO DE COOPERAÇÃO CONCLUÍDOS
C: 7.1.1.2.1.02.00	TERMO DE COOPERAÇÃO

### **Encerramento de controle direitos conveniados e outros instrumentos congêneres – Outros Instrumentos Congêneres**

D: 8.1.1.2.1.99.04	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES APROVADOS
D: 8.1.1.2.1.99.08	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES CANCELADOS
D: 8.1.1.2.1.99.09	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES NÃO RECEBIDOS
D: 8.1.1.2.1.99.10	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES CONCLUÍDOS
C: 7.1.1.2.1.99.00	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES

### **Encerramento de controle obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres - Convênios**

D: 8.1.2.2.1.01.04	CONVÊNIOS APROVADOS
D: 8.1.2.2.1.01.08	CONVÊNIOS HOMOLOGADOS
D: 8.1.2.2.1.01.09	CONVÊNIOS CANCELADOS
D: 8.1.2.2.1.01.10	CONVÊNIOS NÃO RECEBIDOS
D: 8.1.2.2.1.01.12	CONVÊNIOS E INSTRUMENTOS CONGÊNERES CONCLUÍDOS
C: 7.1.2.2.1.01.00	OBRIGAÇÕES CONVENIADAS

<sup>3</sup> Os lançamentos contábeis apresentados com vários débitos e um crédito correspondente são apresentados nesta Instrução de forma didática. Como não há necessidade que o registro seja feito de forma idêntica nos sistemas informatizados, esses poderão utilizar o lançamento do tipo 1º fórmula (apenas um débito e um crédito).

Encerramento de controle obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres –  
Termo de Cooperação

D: 8.1.2.2.1.02.04	TERMO DE COOPERAÇÃO APROVADOS
D: 8.1.2.2.1.02.08	TERMO DE COOPERAÇÃO CANCELADOS
D: 8.1.2.2.1.02.09	TERMO DE COOPERAÇÃO NÃO RECEBIDOS
D: 8.1.2.2.1.02.10	TERMO DE COOPERAÇÃO CONCLUÍDOS
C: 7.1.2.2.1.02.00	TERMO DE COOPERAÇÃO

Encerramento de controle obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres –  
Outros Instrumentos Congêneres

D: 8.1.2.2.1.99.04	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES APROVADOS
D: 8.1.2.2.1.99.08	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES CANCELADOS
D: 8.1.2.2.1.99.09	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES NÃO RECEBIDOS
D: 8.1.2.2.1.99.10	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES CONCLUÍDOS
C: 7.1.2.2.1.99.00	OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES

#### Conferência Após o Encerramento

88. Após o lançamento de encerramento previsto acima, o saldo da conta 7.1.1.2.0.00.00 – DIREITOS CONVENIADOS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES deverá possuir o mesmo valor da conta 8.1.1.2.0.00.00 – EXECUÇÃO DE DIREITOS CONVENIADOS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES. Já a conta 7.1.2.2.0.00.00 – OBRIGAÇÕES CONVENIADAS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES deverá possuir o mesmo valor da conta 8.1.2.2.0.00.00 – EXECUÇÃO DE OBRIGAÇÕES CONVENIADAS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES.

89. As contas de controle de direito e obrigação de Convênios, Termo de Cooperação e de Outros Instrumentos Congêneres só serão baixadas ao final dos respectivos contratos. Assim, os saldos dessas contas passarão para o exercício seguinte e permanecerão enquanto o Convênio, o Termo de Cooperação ou Outros Instrumentos Congêneres estiverem vigentes.

#### ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS - DDR

90. No PCASP, o controle dos registros das **disponibilidades por destinação de recursos** é realizado nas classes 7 e 8. Compreende as contas que têm como objetivo registrar e controlar os ingressos de recursos orçamentários ou extraorçamentários (oriundos de entradas compensatórias), os quais serão consumidos através de pagamentos de despesas orçamentárias ou desembolsos extraorçamentários (valores originários de ingressos de caráter devolutivo).

91. Além das informações contidas nas contas de controle do PCASP, o registro contábil deverá incluir informações complementares que indiquem a fonte/destinação de recursos. Assim, os sistemas dos entes devem permitir que tanto o encerramento quanto o levantamento dos saldos remanescentes sejam feitos por fonte/destinação de recursos.

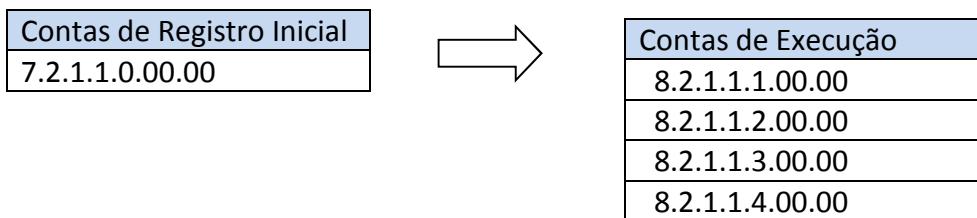
#### **Contas Pertencentes ao Controle de Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR**

92. As contas pertencentes ao controle de **disponibilidade por destinação de recursos - DDR** são as dispostas abaixo:

Encerramento das Contas de Controle – DDR	
7.2.0.0.00.00	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA
7.2.1.0.00.00	DISPONIBILIDADES POR DESTINAÇÃO
7.2.1.1.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS
7.2.1.1.1.00.00	RECURSOS ORDINÁRIOS
7.2.1.1.2.00.00	RECURSOS VINCULADOS
7.2.1.1.3.00.00	RECURSOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS
8.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA
8.2.1.0.00.00	EXECUÇÃO DAS DISPONIBILIDADES POR DESTINAÇÃO
8.2.1.1.00.00	EXECUÇÃO DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS
8.2.1.1.1.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS
8.2.1.1.1.01.00	RECURSOS DISPONÍVEIS PARA O EXERCÍCIO
8.2.1.1.1.02.00	RECURSOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
8.2.1.1.2.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO
8.2.1.1.2.01.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO - A LIQUIDAR
8.2.1.1.2.02.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO - EM LIQUIDAÇÃO
8.2.1.1.3.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO E ENTRADAS COMPENSATÓRIAS
8.2.1.1.3.01.00	COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO
8.2.1.1.3.02.00	COMPROMETIDA POR CONSIGNAÇÕES/RETENÇÕES
8.2.1.1.3.03.00	COMPROMETIDA POR ENTRADAS COMPENSATÓRIAS
8.2.1.1.4.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS UTILIZADA
8.2.1.1.5.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA

#### **Conferência Antes do Encerramento**

93. Para confirmação da correta execução do controle de **disponibilidade por destinação de recursos - DDR** durante o período, o saldo das contas relativas ao registro inicial deve corresponder às respectivas contas de controle, conforme esquema abaixo:



**Lançamentos de encerramento de contas de Controle de Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR**

94. Os lançamentos de encerramento do Controle de Disponibilidade por Destinação de Recursos – DDR requerem um lançamento contábil específico, encerrando a conta da disponibilidade utilizada ao final do exercício, conforme modelo a seguir:

**Encerramento Controle de Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR**

D: 8.2.1.1.4.00.00      DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS UTILIZADA  
 C: 7.2.1.1.X.00.00      CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

**Conferência Após o Encerramento**

95. Após o lançamento de encerramento previsto acima, o saldo da conta 7.2.1.1.0.00.00 – CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS deverá possuir o mesmo valor do somatório das contas 8.2.1.1.1.00.00 - DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS, 8.2.1.1.2.00.00 - DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO e 8.2.1.1.3.00.00 - DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO E ENTRADAS COMPENSATÓRIAS. Já a conta 8.2.1.1.4.00.00 - DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS UTILIZADA deverá apresentar o saldo zero, pois não transfere saldo para o exercício seguinte.

**Lançamentos de abertura do exercício**

96. Os lançamentos de abertura do Controle de Disponibilidade por Destinação de Recursos – DDR requerem um lançamento contábil específico, transferindo a conta de recursos disponíveis para o exercício para a conta de recursos de exercícios anteriores, conforme modelo a seguir:

**Encerramento Controle de Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR**

D: 8.2.1.1.1.01.00      RECURSOS DISPONÍVEIS PARA O EXERCÍCIO  
 C: 8.2.1.1.1.02.00      RECURSOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

## ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE DÍVIDA ATIVA

97. No PCASP, o controle do registro da **inscrição de créditos em dívida ativa** é realizado nas classes 7 e 8. Compreende as contas que controlam o registro de encaminhamento e inscrição de créditos em dívida ativa. Tendo em vista que, no PCASP, a etapa de encaminhamento de créditos para inscrição em dívida ativa é facultativa, esta instrução abordará apenas a etapa de inscrição de créditos em dívida ativa.

### Contas Pertencentes ao Controle da Execução da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa

98. As contas pertencentes ao controle relativo à **inscrição de créditos em dívida ativa** são as dispostas abaixo:

Encerramento das Contas de Controle – Inscrição de Créditos em Dívida Ativa	
7.3.0.0.00.00	DÍVIDA ATIVA
7.3.2.0.00.00	CONTROLE DA INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIDA ATIVA
7.3.2.1.00.00	INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIDA ATIVA
7.3.2.1.1.00.00	INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA
7.3.2.1.2.00.00	INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA

Encerramento das Contas de Controle – Inscrição de Créditos em Dívida Ativa	
8.3.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA
8.3.2.0.00.00	EXECUÇÃO DA INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIDA ATIVA
8.3.2.1.00.00	CRÉDITOS A INSCREVER EM DÍVIDA ATIVA
8.3.2.1.1.00.00	CRÉDITOS A INSCREVER EM DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA
8.3.2.1.2.00.00	CRÉDITOS A INSCREVER EM DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA
8.3.2.2.00.00	CRÉDITOS A INSCREVER EM DÍVIDA ATIVA DEVOLVIDOS
8.3.2.2.1.00.00	CRÉDITOS A INSCREVER EM DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA DEVOLVIDOS
8.3.2.2.2.00.00	CRÉDITOS A INSCREVER EM DÍVIDA ATIVA NÃO TRIBUTÁRIA DEVOLVIDOS
8.3.2.3.0.00.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA A RECEBER
8.3.2.3.1.00.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA A RECEBER
8.3.2.3.1.01.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA A RECEBER EM COBRANÇA ADMINISTRATIVA
8.3.2.3.1.02.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA A RECEBER EM COBRANÇA JUDICIAL
8.3.2.3.2.00.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA A RECEBER
8.3.2.3.2.01.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA A RECEBER EM COBRANÇA ADMINISTRATIVA
8.3.2.3.2.02.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA A RECEBER EM COBRANÇA JUDICIAL
8.3.2.4.0.00.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA RECEBIDOS
8.3.2.4.1.00.00	RECEBIMENTO DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA

8.3.2.4.1.01.00	RECEBIMENTO DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA EM COBRANÇA ADMINISTRATIVA
8.3.2.4.1.02.00	RECEBIMENTO DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA EM COBRANÇA JUDICIAL
8.3.2.4.2.00.00	RECEBIMENTOS DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA
8.3.2.4.2.01.00	RECEBIMENTOS DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA EM COBRANÇA ADMINISTRATIVA
8.3.2.4.2.02.00	RECEBIMENTOS DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA EM COBRANÇA JUDICIAL
8.3.2.5.0.00.00	BAIXA DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA
8.3.2.5.1.00.00	BAIXAS DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA
8.3.2.5.1.01.00	BAIXAS DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA - COBRANÇA ADMINISTRATIVA
8.3.2.5.1.02.00	BAIXAS DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA - COBRANÇA JUDICIAL
8.3.2.5.2.00.00	BAIXAS DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA
8.3.2.5.2.01.00	BAIXAS DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA EM COBRANÇA ADMNISTRATIVA
8.3.2.5.2.02.00	BAIXAS DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA EM COBRANÇA JUDICIAL

### Conferência Antes do Encerramento

99. Para confirmação da correta execução do controle relativo à **inscrição de créditos em dívida ativa** durante o período, o saldo das contas relativas ao registro inicial deve corresponder às respectivas contas de controle, conforme esquema abaixo:



### Lançamentos de encerramento de contas de Controle de Inscrição de Créditos em Dívida Ativa

100. O encerramento das contas do PCASP referentes ao controle de inscrição de créditos em dívida ativa deverá ser feito anualmente, apurando os saldos executados.

#### Encerramento Controle de Inscrição de Créditos em Dívida Ativa – Valores da Inscrição Devolvidos

D: 8.3.2.2.X.00.00	CRÉDITOS A INSCREVER EM DÍVIDA ATIVA DEVOLVIDOS
C: 7.3.2.0.0.00.00	CONTROLE DA INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIDA ATIVA

#### Encerramento Controle de Inscrição de Créditos em Dívida Ativa – Valores da Inscrição Recebidos

D: 8.3.2.4.X.XX.00 CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA RECEBIDOS  
C: 7.3.2.0.0.00.00 CONTROLE DA INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIDA ATIVA

#### Encerramento Controle de Inscrição de Créditos em Dívida Ativa – Valores da Inscrição Baixados

D: 8.3.2.5.X.XX.00 BAIXA DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA  
C: 7.3.2.0.0.00.00 CONTROLE DA INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIDA ATIVA

#### Conferência Após o Encerramento

Após o lançamento de encerramento previsto acima, o saldo da conta 7.3.2.0.0.00.00 – CONTROLE DA INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIA ATIVA deverá possuir o mesmo valor do somatório das contas 8.3.2.1.X.00.00 – CRÉDITOS A INSCREVER EM DÍVIDA ATIVA e 8.3.2.3.X.XX.00 – CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA A RECEBER. Já as contas 8.3.2.2.X.00.00 – CRÉDITOS A INSCREVER EM DÍVIA ATIVA DEVOLVIDOS, 8.3.2.4.X.XX.00 – CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA RECEBIDOS e 8.3.2.5.X.XX.00 – BAIXA DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA deverão apresentar saldo zero, pois não transferem saldo para o exercício seguinte.

### ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS

101. No PCASP, o controle dos registros dos **atos dos consórcios públicos**, tanto do ente consorciado, quanto do próprio consórcio, é realizado nas classes 7 e 8. Compreende as contas que controlam o registro de **atos dos consórcios públicos**, incluindo os controles do contrato de rateio, controle da prestação de contas, bem como as informações que serão consolidadas no ente consorciado para fins de elaboração dos demonstrativos dos consórcios, conforme Portaria STN 72/2012.

#### Contas Pertencentes ao Controle de Registro de Atos dos Consórcios Públicos (do ente consorciado e/ou do próprio consórcio)

102. As contas pertencentes ao controle relativo aos **consórcios públicos** são as dispostas abaixo:

Encerramento das Contas de Controle – Consórcios Públicos	
7.5.0.0.0.00.00	CONSÓRCIOS PÚBLICOS
7.5.2.0.0.00.00	PRESTAÇÃO DE CONTAS DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS
7.5.3.0.0.00.00	CONSOLIDAÇÃO DA EXECUÇÃO DO CONSÓRCIO
7.5.3.1.0.00.00	VALORES TRANSFERIDOS POR CONTRATO DE RATEIO
7.5.3.2.0.00.00	DESPESAS EXECUTADAS EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS
7.5.3.3.0.00.00	EXECUÇÃO DE RP NÃO PROCESSADOS EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS
7.5.3.4.0.00.00	EXECUÇÃO DE RP PROCESSADOS EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS

7.5.3.5.0.00.00	INSUFICIÊNCIA DE CAIXA DO CONSÓRCIO PÚBLICO
7.5.3.6.0.00.00	OPERAÇÃO DE CRÉDITO CONTRATADA PELO CONSÓRCIO PÚBLICO
7.5.3.7.0.00.00	DÍVIDA CONSOLIDADA REFERENTE AO CONSÓRCIO PÚBLICO

Encerramento das Contas de Controle – Consórcios Públicos	
8.5.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DOS CONSÓRCIOS PÚBLICOS
8.5.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA PRESTAÇÃO DE CONTAS DE CONSÓRCIO PÚBLICO
8.5.2.1.0.00.00	A COMPROVAR
8.5.2.2.0.00.00	EM INADIMPLENCIA
8.5.2.3.0.00.00	A APROVAR
8.5.2.4.0.00.00	APROVADOS
8.5.2.5.0.00.00	IMPUGNADOS
8.5.2.6.0.00.00	CONCLUÍDOS
8.5.3.0.0.00.00	CONSOLIDAÇÃO DA EXECUÇÃO DO CONSÓRCIO
8.5.3.1.0.00.00	VALORES TRANSFERIDOS POR CONTRATO DE RATEIO
8.5.3.2.0.00.00	DESPESAS EXECUTADAS EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS
8.5.3.2.1.00.00	CREDITO EMPENHADO A LIQUIDAR
8.5.3.2.2.00.00	CREDITO EMPENHADO EM LIQUIDAÇÃO
8.5.3.2.3.00.00	CREDITO EMPENHADO LIQUIDADO A PAGAR
8.5.3.2.4.00.00	CREDITO EMPENHADO LIQUIDADO PAGO
8.5.3.2.5.00.00	EMPENHOS A LIQUIDAR INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS
8.5.3.2.6.00.00	EMPENHOS EM LIQUIDAÇÃO INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS
8.5.3.2.7.00.00	EMPENHOS LIQUIDADOS INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS
8.5.3.3.0.00.00	EXECUÇÃO DE RP NÃO PROCESSADOS EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS
8.5.3.3.1.00.00	RP NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR
8.5.3.3.2.00.00	RP NÃO PROCESSADOS EM LIQUIDAÇÃO
8.5.3.3.3.00.00	RP NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS A PAGAR
8.5.3.3.4.00.00	RP NÃO PROCESSADOS PAGOS
8.5.3.3.5.00.00	RP NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR BLOQUEADOS
8.5.3.3.6.00.00	RP NÃO PROCESSADOS TRANSFERIDOS
8.5.3.3.7.00.00	RP NÃO PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO
8.5.3.3.8.00.00	RP NÃO PROCESSADOS CANCELADOS
8.5.3.4.0.00.00	EXECUÇÃO DE RP PROCESSADOS EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS
8.5.3.4.1.00.00	RP PROCESSADOS A PAGAR
8.5.3.4.2.00.00	RP PROCESSADOS PAGOS
8.5.3.4.3.00.00	RP PROCESSADOS TRANSFERIDOS
8.5.3.4.4.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO
8.5.3.4.5.00.00	RP PROCESSADOS CANCELADOS
8.5.3.5.0.00.00	INSUFICIÊNCIA DE CAIXA DO CONSÓRCIO PÚBLICO
8.5.3.6.0.00.00	OPERAÇÃO DE CRÉDITO CONTRATADA PELO CONSÓRCIO PÚBLICO
8.5.3.7.0.00.00	DÍVIDA CONSOLIDADA REFERENTE AO CONSÓRCIO PÚBLICO

## Conferência Antes do Encerramento

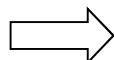
103. Para confirmação da correta execução do controle relativo aos **consórcios públicos** durante o período, o saldo das contas relativas ao registro inicial deve corresponder às respectivas contas de controle, conforme esquema abaixo:

Contas de Registro Inicial	Contas de Execução
7.5.0.0.00.00	



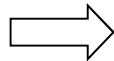
Contas de Execução
8.5.0.0.00.00

Contas de Registro Inicial	Contas de Execução
7.5.2.0.00.00	



Contas de Execução
8.5.2.1.00.00
8.5.2.2.00.00
8.5.2.3.00.00
8.5.2.4.00.00
8.5.2.5.00.00
8.5.2.6.00.00

Contas de Registro Inicial	Contas de Execução
7.5.3.0.00.00	



Contas de Execução
8.5.3.1.00.00
8.5.3.2.00.00
8.5.3.3.00.00
8.5.3.4.00.00
8.5.3.5.00.00
8.5.3.6.00.00
8.5.3.7.00.00

## Lançamentos de encerramento de contas de Controle de Consórcios Pùblicos<sup>4</sup>

104. Os lançamentos de encerramento do Controle de Consórcios Pùblicos dividem-se em duas etapas distintas de controle: prestação de contas e consolidação da execução do consórcio. A seguir, seguem os lançamentos de encerramento para cada tipo de controle específico.

105. Tendo em vista que a prestação de contas referente aos consórcios pùblicos não se encerra com o fim do contrato de rateio, sendo objeto de regulamentação específica por cada consórcio, geralmente o encerramento não será feito ao final do exercício, mas sim ao final da prestação de contas. A prestação de contas poderá resultar em contas

<sup>4</sup> Com exceção das contas de consolidação (apresentadas em seguida), que são exclusivas para os entes consorciados, as regras dos lançamentos apresentadas se aplicam tanto aos consórcios pùblicos quanto aos entes consorciados.

aprovadas ou impugnadas. A conta contábil referente às contas impugnadas não será encerrada ao final do exercício<sup>5</sup>.

**Encerramento das contas de controle de consórcios públicos – Prestação de Contas – Contas Aprovadas**

D: 8.5.2.4.0.00.00	APROVADOS
C: 7.5.2.0.0.00.00	PRESTAÇÃO DE CONTAS DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS

**Encerramento das contas de controle de consórcios públicos – Prestação de Contas – Contas Concluídos**

D: 8.5.2.6.0.00.00	CONCLUÍDOS
C: 7.5.2.0.0.00.00	PRESTAÇÃO DE CONTAS DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS

**Encerramento das Contas de Consolidação da Execução do Consórcio<sup>6</sup>**

106. Os entes consorciados, nos termos do § 3º do artigo 11 da Portaria STN 72/12, deverão efetuar na contabilidade, o registro das informações do consórcio público necessárias à elaboração dos demonstrativos fiscais (Saúde, Pessoal, Educação e Disponibilidade de Caixa).

107. Por se tratar de informações referentes aos Consórcios Públicos, atribuídas ao ente consorciado com base no contrato de rateio, deverão ser encerradas no final do exercício, as seguintes contas **usadas pelos entes consorciados**:

**Encerramento das contas de controle de consórcios públicos – Consolidação da Execução do Consórcio – Valores Transferidos por Contrato de Rateio**

D: 8.5.3.1.0.00.00	VALORES TRANSFERIDOS POR CONTRATO DE RATEIO
C: 7.5.3.0.0.00.00	CONSOLIDAÇÃO DA EXECUÇÃO DO CONSÓRCIO

**Encerramento das contas de controle de consórcios públicos – Consolidação da Execução do Consórcio – Despesas Executadas em Consórcios Públicos<sup>7</sup>**

D: 8.5.3.2.1.00.00	CREDITO EMPENHADO A LIQUIDAR
D: 8.5.3.2.2.00.00	CREDITO EMPENHADO EM LIQUIDAÇÃO
D: 8.5.3.2.3.00.00	CREDITO EMPENHADO LIQUIDADO A PAGAR

<sup>5</sup> O saldo da conta Prestação de Contas – Contas impugnadas (8.5.2.5.0.00.00) não é encerrado ao final do exercício. O saldo da conta se mantém até que ela seja regularizada.

<sup>6</sup> As contas para a consolidação da execução do consórcio público, abrangidas no PCASP pelas contas 7.5.3.0.0.00.00 e 8.5.3.0.0.00.00 (incluindo seus detalhamentos) são utilizadas pelo ente consorciado unicamente para registrar as informações fornecidas pelos Consórcios Públicos. Assim, por não servirem para registrar a execução dos fenômenos indicados nas contas, recebem lançamento apenas no momento do registro da informação e no momento do encerramento do exercício.

<sup>7</sup> Os lançamentos contábeis apresentados com vários débitos e um crédito correspondente são apresentados nesta Instrução de forma didática. Como não há necessidade que o registro seja feito de forma idêntica nos sistemas informatizados, esses poderão utilizar o lançamento do tipo 1º fórmula (apenas um débito e um crédito).

D: 8.5.3.2.4.00.00	CREDITO EMPENHADO PAGO
C: 7.5.3.0.0.00.00	CONSOLIDAÇÃO DA EXECUÇÃO DO CONSÓRCIO

Encerramento das contas de controle de consórcios públicos – Consolidação da Execução do Consórcio – Execução de RP Não Processados em Consórcios Públicos

D: 8.5.3.3.4.00.00	RP NÃO PROCESSADOS PAGOS
D: 8.5.3.3.6.00.00	RP NÃO PROCESSADOS TRANSFERIDOS
D: 8.5.3.3.8.00.00	RP NÃO PROCESSADOS CANCELADOS
C: 7.5.3.0.0.00.00	CONSOLIDAÇÃO DA EXECUÇÃO DO CONSÓRCIO

Encerramento das contas de controle de consórcios públicos – Consolidação da Execução do Consórcio – Execução de RP Processados em Consórcios Públicos

D: 8.5.3.4.2.00.00	RP PROCESSADOS PAGOS
D: 8.5.3.4.3.00.00	RP PROCESSADOS TRANSFERIDOS
D: 8.5.3.4.5.00.00	RP PROCESSADOS CANCELADOS
C: 7.5.3.0.0.00.00	CONSOLIDAÇÃO DA EXECUÇÃO DO CONSÓRCIO

Encerramento das contas de controle de consórcios públicos – Consolidação da Execução do Consórcio – Insuficiência de Caixa do Consórcio Público

D: 8.5.3.5.0.00.00	INSUFICIÊNCIA DE CAIXA DO CONSÓRCIO PÚBLICO
C: 7.5.3.0.0.00.00	CONSOLIDAÇÃO DA EXECUÇÃO DO CONSÓRCIO

### Conferência Após o Encerramento

108. Após o lançamento de encerramento previsto acima, o saldo da conta 7.5.0.0.0.00.00 – CONSÓRCIOS PÚBLICOS deverá possuir o mesmo valor da conta 8.5.0.0.0.00.00 – EXECUÇÃO DOS CONSÓRCIOS PÚBLICOS

## ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE CONTROLE DE RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS POR VALORES, TÍTULOS E BENS – ADIANTAMENTO/SUPRIMENTO DE FUNDOS

109. No PCASP, o controle de **adiantamento/suprimento de fundos concedidos** é realizado nas classes 7 e 8. Compreende as contas que controlam as fases de adiantamentos concedidos a comprovar, a aprovar, aprovados, impugnados, em inadimplência e cancelados.

### Contas Pertencentes ao Controle de Adiantamento/Suprimento de Fundos Concedidos

110. As contas pertencentes ao controle de **adiantamentos/suprimentos de fundos concedidos** são as dispostas abaixo:

Contas de Controle de Responsabilidade de Terceiros por Valores, Títulos e Bens
7.9.1.2.0.00.00   RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS POR VALORES, TÍTULOS E BENS

7.9.1.2.1.00.00	CONTROLE DE ADIANTAMENTOS/SUPRIMENTOS DE FUNDOS CONCEDIDOS
-----------------	--

Contas de Controle de Execução de Responsabilidade de Terceiros por Valores, Títulos e Bens	
8.9.1.2.0.00.00	EXECUÇÃO DE RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS POR VALORES, TÍTULOS E BENS
8.9.1.2.1.00.00	EXECUÇÃO DE ADIANTAMENTOS/SUPRIMENTOS DE FUNDOS CONCEDIDOS
8.9.1.2.1.01.00	ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS A COMPROVAR
8.9.1.2.1.02.00	ADIANTAMENTOS A APROVAR
8.9.1.2.1.03.00	ADIANTAMENTOS APROVADOS
8.9.1.2.1.04.00	ADIANTAMENTOS IMPUGNADOS
8.9.1.2.1.05.00	ADIANTAMENTOS EM INADIMPLENCIA
8.9.1.2.1.06.00	ADIANTAMENTOS CANCELADOS

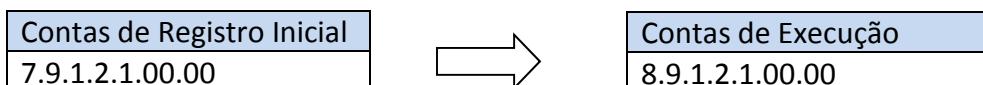
**Contas de registro Controle de Adiantamento/Suprimento de Fundos Concedidos que não são encerradas**

111. De acordo com o modelo do PCASP para os Estados e Municípios (Anexo III da IPC 00), as contas deste controle que não são encerradas ao final do exercício são as seguintes:

Responsabilidade de Terceiros por Valores, Títulos e Bens – Contas Não Encerradas	
7.9.1.2.1.00.00	CONTROLE DE ADIANTAMENTOS/SUPRIMENTOS DE FUNDOS CONCEDIDOS
8.9.1.2.1.01.00	ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS A COMPROVAR
8.9.1.2.1.02.00	ADIANTAMENTOS A APROVAR
8.9.1.2.1.04.00	ADIANTAMENTOS IMPUGNADOS
8.9.1.2.1.05.00	ADIANTAMENTOS EM INADIMPLENCIA

**Conferência Antes do Encerramento**

112. Para confirmação da correta execução do controle relativo a adiantamentos/**suprimentos de fundos concedidos** durante o período, o saldo das contas do registro inicial deve corresponder às respectivas contas de execução, conforme esquema abaixo:



## **Lançamentos de encerramento de contas de Adiantamento/Suprimento de Fundos Concedidos**

113. Os adiantamentos que passarem por todas as fases de execução e não possuírem pendências a regularizar ou que tenham sido cancelados devem ser encerrados, conforme os lançamentos abaixo:

### **Encerramento dos Adiantamentos Aprovados**

D: 8.9.1.2.1.03.00	Adiantamentos Aprovados
C: 7.9.1.2.1.00.00	Controle de Adiantamento/Suprimento de Fundos Concedidos

### **Encerramento dos Adiantamentos Cancelados**

D: 8.9.1.2.1.06.00	Adiantamentos Cancelados
C: 7.9.1.2.1.00.00	Controle de Adiantamento/Suprimento de Fundos Concedidos

## **Conferência Após o Encerramento**

114. Após os lançamentos de encerramento previstos acima, o saldo da conta 7.9.1.2.1.00.00 – CONTROLE ADIANTAMENTO/SUPRIMENTO DE FUNDOS CONCEDIDOS deverá possuir o mesmo valor do somatório das contas 8.9.1.2.1.01.00 – ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS A COMPROVAR, 8.9.1.2.1.02.00 – ADIANTAMENTOS A APROVAR, 8.9.1.2.1.04.00 – ADIANTAMENTOS IMPUGNADOS e 8.9.1.2.1.05.00 – ADIANTAMENTOS EM INADIMPLÊNCIA. Já as contas 8.9.1.2.1.03.00 – ADIANTAMENTOS APROVADOS e 8.9.1.2.1.06.00 – ADIANTAMENTOS CANCELADOS deverão apresentar o saldo zero, pois não transferem saldo para o exercício seguinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

---

IPC 04 – Metodologia para Elaboração do  
Balanço Patrimonial

Janeiro/2020

## **IPC 04 – Metodologia para Elaboração do Balanço Patrimonial**

### **MINISTRO DA ECONOMIA**

Paulo Roberto Nunes Guedes

### **SECRETÁRIO-EXECUTIVO**

Marcelo Pacheco dos Guarany

### **SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL**

Mansueto Facundo de Almeida Jr

### **SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Gildenora Batista Dantas Milhomem

### **COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Leonardo Silveira do Nascimento

### **COORDENADOR DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Renato Perez Pucci

### **GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS**

Gabriela Leopoldina Abreu

### **EQUIPE TÉCNICA**

Ana Karolina Almeida Dias

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

Diego Rodrigo Lopes Batista Rocha

Rodrigo Pereira Neves

Washington Nunes Leite Junior

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Correio Eletrônico: [cconf@tesouro.gov.br](mailto:cconf@tesouro.gov.br)

## Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
ASPECTOS GERAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO	5
INSTRUÇÕES PARA PREENCHIMENTO DO BALANÇO PATRIMONIAL	6
REGRAS DE PREENCHIMENTO DO BALANÇO PATRIMONIAL	8
ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL	14

## PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T SP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF nº 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*, o órgão da *International Federation of Accountants – IFAC* que trabalha especificamente para o desenvolvimento da padronização internacional das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º da referida portaria destaca:

II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (*grifo nosso*)

3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) são publicações que buscam auxiliar a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade na elaboração do Balanço Patrimonial (BP) a partir da adoção das novas práticas contábeis aplicadas ao Setor Público, em complemento às NBC TSP, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

## ALCANCE

6. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades abrangidas no campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conforme o item 1.8A daquela norma, transcrito a seguir:

1.8A “Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

7. Assim, estão compreendidas no campo de atuação e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também as demais entidades da administração indireta e aquelas que de alguma forma movimentarem recursos oriundos do setor público.
8. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o §1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, observará as orientações contidas no referido documento.
9. Portanto, as instruções contidas nesta IPC poderão ser utilizadas por todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

## ASPECTOS GERAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO

1. As estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram alteradas pela Portaria STN nº 438/2012, conforme competência estabelecida pelo art. 113 da Lei nº 4.320/1964 e em consonância com os novos

padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). A partir de então as disposições acerca de tais demonstrativos passaram a ser disciplinada pelo MCASP, observando as NBT TSP.

2. As regras para a elaboração das demonstrações contábeis conforme as IPC têm por base as contas contábeis do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), cuja a utilização é obrigatória para a União, os estados, o Distrito Federal e para os municípios.
3. Segundo a lógica estabelecida pelo PCASP, as contas intraorçamentárias devem ser excluídas para fins de elaboração das demonstrações contábeis consolidadas do ente da Federação. Para fins de elaboração das demonstrações contábeis de um órgão, uma entidade ou uma empresa pública, não há exclusão das contas intraorçamentárias.

## INSTRUÇÕES PARA PREENCHIMENTO DO BALANÇO PATRIMONIAL

4. O Balanço Patrimonial é composto por:
  - a. Quadro Principal;
  - b. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes;
  - c. Quadro das Contas de Compensação (controle); e
  - d. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro.
5. Conforme o MCASP, o QUADRO PRINCIPAL do Balanço Patrimonial é elaborado utilizando-se as classes 1 (ativo) e 2 (passivo e patrimônio líquido) do PCASP.
6. Sempre que possível, os ativos e passivos devem ser apresentados em níveis sintéticos (3º nível). Quando necessário, as informações relevantes são detalhadas em notas explicativas. A referência à nota deve ser evidenciada na coluna “nota”, presente na estrutura do demonstrativo, de modo a facilitar sua localização pelo usuário.
7. Recomenda-se o detalhamento de alguns itens em notas explicativas, tais como:
  - a. Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo;
  - b. Imobilizado;
  - c. Intangível;
  - d. Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo;
  - e. Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo, segregando as provisões para benefícios a empregados dos demais itens;
  - f. Componentes do patrimônio líquido, segregando o capital integralizado, resultados acumulados e quaisquer reservas;
  - g. Demais elementos patrimoniais, quando relevantes.

8. O mapeamento a seguir apresenta as regras de elaboração do BP consolidado do ente federado (União, estado, DF ou município), contemplando, portanto, as exclusões das contas intraorçamentárias. No levantamento da DVP de um órgão ou unidade específico do ente, as operações intraorçamentárias não devem ser excluídas.
9. Para as regras de preenchimento, foi utilizado como referência o PCASP vigente para o exercício de 2019. Tendo em vista a faculdade do ente público em criar detalhamentos em 5º nível além dos previstos no PCASP, o ente deverá deduzir as contas de nível intraorçamentário (5º nível = 2) eventualmente criadas.
10. No QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES, os ativos e passivos financeiros e permanentes e o saldo patrimonial são apresentados pelos seus valores totais, podendo ser detalhados em notas explicativas, a critério do ente.
11. O QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO é elaborado utilizando-se a classe 8 (controles credores) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).
12. Os valores dos atos potenciais já executados não são considerados. Somente devem ser considerados os atos potenciais do ativo e do passivo a executar.
13. O PCASP não padroniza o desdobramento dos atos potenciais ativos e passivos em nível que permita segregar os atos executados daqueles a executar. Tal desdobramento adicional do plano de contas deverá ser feito por cada ente, a nível de item e subitem (6º nível e 7º nível).
14. O QUADRO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO é elaborado utilizando-se o saldo da conta 8.2.1.1.100.00 – Disponibilidade por Destinação de Recurso, segregado por Fonte / Destinação de Recurso.
15. Como a classificação por Fonte/Destinação de Recursos não é padronizada, o quadro apresentado não especifica o código nem a descrição das fontes. Cabe a cada ente adaptá-lo à classificação por ele adotada.
16. O somatório dos superávits e déficits das fontes de recursos deve ser igual ao superávit/ déficit financeiro apurado pela diferença entre o Ativo Financeiro e o Passivo Financeiro.

## REGRAS DE PREENCHIMENTO DO BALANÇO PATRIMONIAL

17. A seguir, são apresentadas as regras de preenchimento do Balanço Patrimonial (BP), a partir das contas do PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). A descrição e função das contas encontram-se detalhadas no próprio PCASP, disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>.

### a. Quadro Principal

Linha	Campo	Somatório de Contas Contábeis	Exclusões
L1	<b>ATIVO</b>	<b>(L2 + L9)</b>	
L2	<b>Ativo Circulante</b>	<b>(L3 + L4 + L5 + L6 + L7 + L8)</b>	
L3	Caixa e Equivalentes de Caixa	1.1.1.0.00.00	1.1.1.1.2.00.00
L4	Créditos a Curto Prazo	1.1.2.0.0.00.00; 1.1.3.0.0.00.00	1.1.2.1.2.00.00; 1.1.2.2.2.00.00; 1.1.2.4.2.00.00; 1.1.2.5.2.00.00; 1.1.2.6.2.00.00; 1.1.2.9.2.00.00; 1.1.3.2.2.00.00; 1.1.3.6.2.00.00; 1.1.3.8.2.000.00
L5	Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo	1.1.4.0.0.00.00	
L6	Estoques	1.1.5.0.0.00.00	
L7	Ativo Não Circulante Mantido para Venda	1.1.6.0.0.00.00	1.1.6.1.2.00.00; 1.1.6.9.2.00.00
L8	VPD Pagas Antecipadamente	1.1.9.0.0.00.00	
L9	<b>Ativo Não Circulante</b>	<b>(L10 + L11 + L12 + L13+L14)</b>	
L10	Realizável a Longo Prazo	1.2.1.1.0.00.00	1.2.1.1.2.00.00; 1.2.1.2.2.00.00
L11	Investimentos	1.2.2.0.0.00.00	1.2.2.1.2.00.00; 1.2.2.9.2.00.00
L12	Imobilizado	1.2.3.0.0.00.00	1.2.3.7.2.00.00
L13	Intangível	1.2.4.0.0.00.00	
L14	Diferido	1.2.5.0.0.00.00	

<b>L15</b>	<b>PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<b>(L16 + L24 + L32)</b>	
<b>L16</b>	<b>Passivo Circulante</b>	<b>(L17 + L18 + L19 + L20 + L21 + L22 + L23)</b>	
L17	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo	2.1.1.0.00.00	2.1.1.2.2.00.00; 2.1.1.4.2.00.00
L18	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo	2.1.2.0.00.00	2.1.2.1.2.00.00; 2.1.2.5.2.00.00 2.1.2.8.2.00.00
L19	Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo	2.1.3.0.00.00	
L20	Obrigações Fiscais a Curto Prazo	2.1.4.0.00.00	2.1.4.1.2.00.00; 2.1.4.2.2.00.00; 2.1.4.3.2.00.00
L21	Obrigações de Repartições a Outros Entes	2.1.5.0.00.00	
L22	Provisões a Curto Prazo	2.1.7.0.00.00	
L23	Demais Obrigações a Curto Prazo	2.1.8.0.00.00	2.1.8.9.2.00.00
<b>L24</b>	<b>Passivo Não Circulante</b>	<b>(L25 + L26 + L27 + L28 + L29 + L30 + L31)</b>	
L25	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo	2.2.1.0.00.00	2.2.1.4.2.00.00
L26	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo	2.2.2.0.00.00	2.2.2.1.2.00.00; 2.2.2.8.2.00.00
L27	Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo	2.2.3.0.00.00	
L28	Obrigações Fiscais a Longo Prazo	2.2.4.0.00.00	2.2.4.1.2.00.00; 2.2.4.2.2.00.00; 2.2.4.3.2.00.00
L29	Provisões a Longo Prazo	2.2.7.0.00.00	
L30	Demais Obrigações a Longo Prazo	2.2.8.0.00.00	2.2.8.9.2.00.00
L31	Resultado Diferido	2.2.9.0.00.00	
<b>L32</b>	<b>Patrimônio Líquido</b>	<b>(L33 + L34 + L35 + L36 + L37 + L38 + L39 + L40)</b>	
L33	Patrimônio Social e Capital Social	2.3.1.0.00.00	2.3.1.2.2.00.00
L34	Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital	2.3.2.0.00.00	2.3.2.0.2.00.00

L35	Reservas de Capital	2.3.3.0.00.00	2.3.3.1.2.00.00; 2.3.3.2.2.00.00; 2.3.3.3.2.00.00; 2.3.3.4.2.00.00; 2.3.3.9.2.00.00
L36	Ajustes de Avaliação Patrimonial	2.3.4.0.00.00	
L37	Reservas de Lucros	2.3.5.0.00.00	2.3.5.1.2.00.00; 2.3.5.2.2.00.00; 2.3.5.3.2.00.00; 2.3.5.4.2.00.00; 2.3.5.5.2.00.00; 2.3.5.6.2.00.00 2.3.5.7.2.00.00; 2.3.5.8.2.00.00; 2.3.5.9.2.00.00
L38	Demais Reservas	2.3.6.0.00.00	2.3.6.1.2.00.00; 2.3.6.9.2.00.00
L39	Resultados Acumulados	2.3.7.0.00.00	2.3.7.1.2.00.00; 2.3.7.2.2.00.00
L40	(-) Ações / Cotas em Tesouraria	2.3.9.0.00.00	2.3.9.1.2.00.00; 2.3.9.2.2.00.00

**b. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes**

Linha	Campo	Contas Contábeis
<b>L1</b>	<b>ATIVO</b>	<b>(L2+ L3)</b>
L2	Ativo Financeiro	Somatório das contas escrituráveis de ativo com o atributo (F), excluídas as contas intra
L3	Ativo Permanente	Somatório das contas escrituráveis de ativo com o atributo (P), excluídas as contas intra
<b>L4</b>	<b>PASSIVO</b>	<b>(L5+ L6)</b>
L5	Passivo Financeiro	2.1.0.0.00.00, Atributo Financeiro (F) + 2.2.0.0.00.00, Atributo Financeiro (F) + 6.2.2.1.3.01.00 (Crédito Empenhado a Liquidar) + 6.2.2.1.3.05.00 (Empenhos a Liquidar Inscritos em Restos a Pagar não Processados) + 6.3.1.1.00.00 (RP Não Processado a Liquidar) + 6.3.1.5.0.00.00 (RPNP a liquidar bloqueados), excluídas as contas intra
L6	Passivo Permanente	2.1.0.0.00.00, Atributo Permanente (P) + 2.2.0.0.00.00, Atributo Permanente (P), excluídas as contas intra
<b>L7</b>	<b>Saldo Patrimonial</b>	<b>(L1 - L4)</b>

**c. Quadro das Contas de Compensação**

Linha	Campo	Contas Contábeis
<b>L1</b>	<b>Atos Potenciais Ativos</b>	<b>(L2+ L3 + L4 + L5)</b>
L2	Garantias e Contragarantias recebidas	8.1.1.1.0.00.00 (somente saldo a executar)
L3	Direitos Conveniados e outros instrumentos congêneres	8.1.1.2.0.00.00 (somente saldo a executar)
L4	Direitos Contratuais	8.1.1.3.0.00.00 (somente saldo a executar)
L5	Outros atos potenciais ativos	8.1.1.9.0.00.00 (somente saldo a executar)
<b>L6</b>	<b>Atos Potenciais Passivos</b>	<b>(L7+ L8 + L9 + L10)</b>
L7	Garantias e Contragarantias concedidas	8.1.2.1.0.00.00 (somente saldo a executar)
L8	Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres	8.1.2.2.0.00.00 (somente saldo a executar)
L9	Obrigações contratuais	8.1.2.3.0.00.00 (somente saldo a executar)
L10	Outros atos potenciais passivos	8.1.2.9.0.00.00 (somente saldo a executar)

**d. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro**

<b>Campo</b>		<b>Contas Contábeis</b>
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>	8.2.1.1.1.00.00 (saldo por fonte/destinação de recurso)
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>	8.2.1.1.1.00.00 (saldo por fonte/destinação de recurso)
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>	8.2.1.1.1.00.00 (saldo por fonte/destinação de recurso)
(...)	(...)	8.2.1.1.1.00.00 (saldo por fonte/destinação de recurso)
<b>Total</b>		<b>= somatório das contas acima</b>

## ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL

### a. Quadro Principal

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO PATRIMONIAL			
	Exercício: 20XX		
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>ATIVO</b>			
<b>Ativo Circulante</b>			
Caixa e Equivalentes de Caixa		-	-
Créditos a Curto Prazo		-	-
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo		-	-
Estoques		-	-
Ativo Não Circulante Mantido para Venda			
VPD Pagas Antecipadamente			
<i>Total do Ativo Circulante</i>		-	-
<b>Ativo Não Circulante</b>			
Investimentos		-	-
Imobilizado		-	-
Intangível			
Diferido		-	-
<i>Total do Ativo Não Circulante</i>		-	-
<b>TOTAL DO ATIVO</b>		-	-

**PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO**
**Passivo Circulante**

Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo	-	-
Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo	-	-
Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo	-	-
Obrigações Fiscais a Curto Prazo	-	-
Obrigações de Repartições a Outros Entes	-	-
Provisões a Curto Prazo	-	-
Demais Obrigações a Curto Prazo	-	-
<i>Total do Passivo Circulante</i>	-	-

**Passivo Não Circulante**

Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo	-	-
Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo	-	-
Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo	-	-
Obrigações Fiscais a Longo Prazo	-	-
Provisões a Longo Prazo	-	-
Demais Obrigações a Longo Prazo	-	-
Resultado Diferido	-	-
<i>Total do Passivo Não Circulante</i>	-	-

**Patrimônio Líquido**

Patrimônio Social e Capital Social	-	-
Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital	-	-
Reservas de Capital	-	-
Ajustes de Avaliação Patrimonial	-	-
Reservas de Lucros	-	-
Demais Reservas	-	-
Resultados Acumulados	-	-
(-) Ações / Cotas em Tesouraria	-	-
<i>Total do Patrimônio Líquido</i>	-	-

**TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

## b. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes

<p style="text-align: center;">&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO&gt; QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES (LEI N.º 4.320/64)</p>			
	Exercício: 20XX		
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>ATIVO (I)</b>			
Ativo Financeiro		-	-
Ativo Permanente		-	-
<i>Total do Ativo</i>		-	-
<b>PASSIVO (II)</b>			
Passivo Financeiro		-	-
Passivo Permanente		-	-
<i>Total do Passivo</i>		-	-
<b>Saldo Patrimonial (I- II)</b>		-	-

**c. Quadro das Contas de Compensação**

<p style="text-align: center;">&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO&gt; QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO (LEI N.º 4.320/64)</p>		
Exercício: 20XX		
Nota	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
<b>ATOS POTENCIAIS ATIVOS</b>		
Garantias e Contragarantias recebidas	-	-
Direitos Conveniados e outros instrumentos congêneres	-	-
Direitos Contratuais	-	-
Outros atos potenciais ativos	-	-
<i>Total dos Atos Potenciais Ativos</i>	-	-
<b>ATOS POTENCIAIS PASSIVOS</b>		
Garantias e Contragarantias concedidas	-	-
Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres	-	-
Obrigações contratuais	-	-
Outros atos potenciais passivos	-	-
<i>Total dos Atos Potenciais Passivos</i>	-	-

#### d. Quadro do Superávit/Déficit Financeiro

<b>&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO&gt;</b> <b>QUADRO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO</b> <b>(LEI Nº 4.320/1964)</b>			Exercício: 20XX
<b>FONTES DE RECURSOS</b>	<b>Nota</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
<Descrição da fonte>		-	-
<Descrição da fonte>		-	-
<Descrição da fonte>		-	-
(...)	(...)	-	-
<i>Superávit/Déficit do Exercício</i>		-	-



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

---

IPC 05 – Metodologia para Elaboração da  
Demonstração das Variações Patrimoniais

Janeiro/2020

## IPC 05 – Metodologia para Elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais

### **MINISTRO DE ECONOMIA**

Paulo Roberto Nunes Guedes

### **SECRETÁRIO-EXECUTIVO**

Marcelo Pacheco dos Garanys

### **SECRETÁRIO ESPECIAL DE FAZENDA**

Waldery Rodrigues Júnior

### **SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL**

Mansueto Facundo de Almeida Júnior

### **SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Gildenora Batista Dantas Milhomem

### **COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Leonardo Silveira do Nascimento

### **COORDENADOR DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Renato Perez Pucci

### **GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS APLICADOS À FEDERAÇÃO**

Gabriela Leopoldina Abreu

### **EQUIPE TÉCNICA**

Ana Karolina Almeida Dias

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

Diego Rodrigo Lopes Batista Rocha

Rodrigo Pereira Neves

Washington Nunes Leite Júnior

Informações: (61) 3412-3804

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Correio Eletrônico: [cconf@fazenda.gov.br](mailto:cconf@fazenda.gov.br)

## Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
ASPECTOS GERAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO	5
INSTRUÇÕES PARA PREENCHIMENTO DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	6
REGRAS DE PREENCHIMENTO DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	8
ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	10

## IPC 05 – Metodologia para Elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais

### PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T SP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF n.<sup>o</sup> 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*, o órgão da *International Federation of Accountants – IFAC* que trabalha especificamente para o desenvolvimento da padronização internacional das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º da referida portaria destaca:

II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (*grifo nosso*)
3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) são publicações que buscam auxiliar a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade na elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) a partir da adoção das novas práticas contábeis aplicadas ao Setor Público, em complemento às NBC TSP, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

## ALCANCE

6. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades abrangidas no campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conforme o item 1.8A daquela norma, transcrito a seguir:

1.8A “Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

7. Assim, estão compreendidas no campo de atuação e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também as demais entidades da administração indireta e aquelas que de alguma forma movimentarem recursos oriundos do setor público.
8. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o §1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, observará as orientações contidas no referido documento.
9. Portanto, as instruções contidas nesta IPC poderão ser utilizadas por todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

## ASPECTOS GERAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO

10. As estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram alteradas pela Portaria STN nº 438/2012, conforme

competência estabelecida pelo art. 113 da Lei nº 4.320/1964 e em consonância com os novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). A partir de então as disposições acerca de tais demonstrativos passaram a ser disciplinada pelo MCASP, observando as NBT TSP.

11. As regras para a elaboração das demonstrações contábeis conforme as IPC tem por base as contas contábeis do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), cuja a utilização é obrigatória para a União, os estados, o Distrito Federal e para os municípios.
12. Segundo a lógica estabelecida pelo PCASP, as contas intraorçamentárias devem ser excluídas para fins de elaboração das demonstrações contábeis consolidadas do ente da Federação. Para fins de elaboração das demonstrações contábeis de um órgão, uma entidade ou uma empresa pública, não há exclusão das contas intraorçamentárias.

## INSTRUÇÕES PARA PREENCHIMENTO DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

13. A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) é elaborada utilizando-se as classes 3 - Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e 4 - Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) do PCASP, a fim de demonstrar as variações quantitativas ocorridas no patrimônio do ente.
14. O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas. O valor apurado passa a compor o saldo patrimonial do Balanço Patrimonial (BP) do exercício.
15. O mapeamento a seguir apresenta as regras de elaboração da DVP consolidada do ente federado (União, estado, DF ou município), contemplando, portanto, as exclusões das contas intraorçamentárias. No levantamento da DVP de um órgão ou unidade específico do ente, as operações intraorçamentárias não devem ser excluídas.
16. Para as regras de preenchimento, foi utilizado como referência o PCASP vigente para o exercício de 2019. Tendo em vista a faculdade do ente público em criar detalhamentos em 5º nível além dos previstos no PCASP, o ente deverá deduzir as contas de nível intraorçamentário (5º nível = 2) eventualmente criadas.
17. A NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis incentiva a apresentação de análise das variações patrimoniais diminutivas utilizando a classificação baseada em dois métodos alternativos: quanto à natureza ou quanto à sua função dentro da entidade. Ressalta-se que, para tal finalidade, os termos “natureza da despesa” e “classificação funcional” não se confundem com os termos correspondentes utilizados na execução orçamentária. Como a estrutura como obrigatória a utilização desta abordagem, sendo facultado publicar,

adicionalmente, análise segundo o método da função. Assim, em consonância com o MCASP, esta IPC baseia-se no método da natureza.

18. A estrutura do demonstrativo observa aquela definida na 8<sup>a</sup> edição do MCASP. Tal estrutura apresenta as informações de forma sintética, desdobrando-as até o 2º nível do PCASP. Esta metodologia permite uma visualização global, com a identificação do impacto dos principais grupos de variações patrimoniais aumentativas e diminutivas na composição do resultado do exercício.
19. De acordo com o Manual, a DVP deverá ser acompanhada de notas explicativas, divulgando separadamente a natureza e valores dos itens relevantes que compõem as VPA e VPD.
20. Assim, caberá ao ente avaliar as informações relevantes que deverão ser detalhadas em quadros anexos, bem como avaliar o adequado nível de detalhamento a ser apresentado.
21. Esta IPC apresenta algumas sugestões de quadros anexos. No entanto, não é objetivo esgotar as possibilidades de detalhamento. O ente pode, por exemplo, julgar adequada a apresentação da informação de forma mais detalhada, quando relevante, ou dar destaque a outras informações não previstas nos quadros desta IPC.

## REGRAS DE PREENCHIMENTO DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

22. A seguir, são apresentadas as regras de preenchimento da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), a partir das contas do PCASP 2019. A descrição e função das contas encontram-se detalhadas no próprio PCASP, disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>.

Linha	Campo	Somatório de Contas Contábeis	Exclusões <sup>1</sup>
<b>L1</b>	<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS</b>	(L2 + L3 + L4 + L5 + L6 + L7 + L8)	
L2	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	4.1.0.0.00.00	
L3	Contribuições	4.2.0.0.00.00	(4.2.1.1.2.00.00) (4.2.1.2.2.00.00) (4.2.1.7.2.00.00)
L4	Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos	4.3.0.0.00.00	<u>4.3.3.1.2.00.00</u>
L5	Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras	4.4.0.0.00.00	4.4.1.1.2.00.00 4.4.2.1.2.00.00; 4.4.2.5.2.00.00
L6	Transferências e Delegações Recebidas	4.5.0.0.00.00	(4.5.1.0.0.00.00)
L7	Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos	4.6.0.0.00.00	(4.6.5.1.2.00.00)
L8	Outras Variações Patrimoniais Aumentativas	4.9.0.0.00.00	(4.9.2.1.2.00.00) (4.9.7.2.2.00.00) (4.9.9.1.2.00.00) (4.9.9.4.2.00.00)
<b>L9</b>	<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS</b>	(L10 + L11 + L12 + L13 + L14 + L15 + L16 + L17 + L18)	
L10	Pessoal e Encargos	3.1.0.0.00.00	(3.1.2.1.2.00.00) (3.1.2.2.2.00.00) (3.1.2.9.2.00.00)
L11	Benefícios Previdenciários e Assistenciais	3.2.0.0.00.00	

L12	Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	3.3.0.0.00.00	3.3.2.3.2.00.00
L13	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	3.4.0.0.00.00	3.4.1.1.2.00.00 3.4.2.5.2.00.00
L14	Transferências e Delegações Concedidas	3.5.0.0.00.00	(3.5.1.0.00.00)
L15	Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos	3.6.0.0.00.00	(3.6.1.4.2.00.00) (3.6.1.7.2.00.00)
L16	Tributárias	3.7.0.0.00.00	(3.7.2.1.2.00.00)
L17	Custo das Mercadorias e dos Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados	3.8.0.0.00.00	3.8.1.0.2.00.00 3.8.2.0.2.00.00 3.8.3.0.2.00.00
L18	Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	3.9.0.0.00.00	(3.9.2.1.2.00.00) (3.9.9.1.2.00.00) (3.9.9.4.2.00.00)
<b>L19</b>	<b>RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO</b>	<b>(L1 - L9)</b>	

## ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

### a. Quadro Principal

		<b>&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO&gt;</b> <b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>		Exercício: 20XX
	Nota	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>	
<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS</b>				
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	I	-	-	
Contribuições	II	-	-	
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos	III	-	-	
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras	IV	-	-	
Transferências e Delegações Recebidas	V	-	-	
Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos	VI	-	-	
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas	VII	-	-	
<i>Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)</i>		-	-	
<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS</b>				
Pessoal e Encargos	VIII	(-)	(-)	
Benefícios Previdenciários e Assistenciais	IX	(-)	(-)	
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	X	(-)	(-)	
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	XI	(-)	(-)	
Transferências e Delegações Concedidas	XII	(-)	(-)	
Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos	XIII	(-)	(-)	
Tributárias	XIV	(-)	(-)	
Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços				
Prestados	XV	(-)	(-)	
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	XVI	(-)	(-)	
<i>Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)</i>		(-)	(-)	
<b>RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (I-II)</b>				
		-	-	

## b. Quadros Anexos

---

### **Nota I - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Impostos	-	-
Taxas	-	-
Contribuições de Melhoria	-	-
<b><i>Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria</i></b>	-	-

---

### **Nota II - Contribuições**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Contribuições Sociais	-	-
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico	-	-
Contribuição de Iluminação Pública	-	-
Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais	-	-
<b><i>Contribuições</i></b>	-	-

---

### **Nota III - Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Vendas de Mercadorias	-	-
Vendas de Produtos	-	-
Exploração de Bens, Direitos e Prestação de Serviços	-	-
<b><i>Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos</i></b>	-	-

---

---

**Nota IV - Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos	-	-
Juros e Encargos de Mora	-	-
Variações Monetárias e Cambiais	-	-
Descontos Financeiros Obtidos	-	-
Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras	-	-
Aportes do Banco Central	-	-
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras	-	-
<b>Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras</b>	-	-

---

**Nota V - Transferências e Delegações Recebidas**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Transferências Intra Governamentais	-	-
Transferências Inter Governamentais	-	-
Transferências das Instituições Privadas	-	-
Transferências das Instituições Multigovernamentais	-	-
Transferências de Consórcios Públicos	-	-
Transferências do Exterior	-	-
Execução Orçamentária Delegada de Entes	-	-
Transferências de Pessoas Físicas	-	-
Outras Transferências e Delegações Recebidas	-	-
<b>Transferências e Delegações Recebidas</b>	-	-

---

**Nota VI - Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Reavaliação de Ativos	-	-
Ganhos com Alienação	-	-
Ganhos com Incorporação de Ativos	-	-
Desincorporação de Passivos	-	-
Reversão de Redução ao Valor Recuperável	-	-
<b>Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos</b>	-	-

---

**Nota VII - Outras Variações Patrimoniais Aumentativas**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
VPA a classificar	-	-
Resultado Positivo de Participações	-	-
Operações da Autoridade Monetária	-	-
Subvenções Econômicas	-	-
Reversão de Provisões e Ajustes para Perdas	-	-
Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas	-	-
<b><u>Outras Variações Patrimoniais Aumentativas</u></b>	-	-

---

**Nota VIII - Pessoal e Encargos**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Remuneração a Pessoal	(-)	(-)
Encargos Patronais	(-)	(-)
Benefícios a Pessoal	(-)	(-)
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos	(-)	(-)
<b><i>Pessoal e Encargos</i></b>	(-)	(-)

---

**Nota IX - Benefícios Previdenciários e Assistenciais**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Aposentadorias e Reformas	(-)	(-)
Pensões	(-)	(-)
Benefícios de Prestação Continuada	(-)	(-)
Benefícios Eventuais	(-)	(-)
Políticas Públicas de Transferência de Renda	(-)	(-)
Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais	(-)	(-)
<b><i>Benefícios Previdenciários e Assistenciais</i></b>	(-)	(-)

---

---

**Nota X - Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Uso de Material de Consumo	(-)	(-)
Serviços	(-)	(-)
Depreciação, Amortização e Exaustão	(-)	(-)
<b><i>Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo</i></b>	<b>(-)</b>	<b>(-)</b>

---

---

**Nota XI - Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos	(-)	(-)
Juros e Encargos de Mora	(-)	(-)
Variações Monetárias e Cambiais	(-)	(-)
Descontos Financeiros Concedidos	(-)	(-)
Aporte ao Banco Central		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Financeiras	(-)	(-)

---

---

**Nota XII - Transferências e Delegações Concedidas**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Transferências Intra Governamentais	(-)	(-)
Transferências Inter Governamentais	(-)	(-)
Transferências a Instituições Privadas	(-)	(-)
Transferências a Instituições Multigovernamentais	(-)	(-)
Transferências a Consórcios Públicos	(-)	(-)
Transferências ao Exterior	(-)	(-)
Execução Orçamentária Delegada a Entes	(-)	(-)
Outras Transferências e Delegações Concedidas	(-)	(-)
<b><i>Transferências e Delegações Concedidas</i></b>	<b>(-)</b>	<b>(-)</b>

---

---

**Nota XIII -Desvalorização e perda de Ativos e Incorporação de Passivos**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Redução a Valor Recuperável e Ajuste para Perdas	(-)	(-)
Perdas com Alienação	(-)	(-)
Perdas Involuntárias	(-)	(-)
Incorporação de Passivos	(-)	(-)
Desincorporação de Ativos	(-)	(-)
<b>Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos</b>	(-)	(-)

---



---

**Nota XIV -Tributárias**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	(-)	(-)
Contribuições	(-)	(-)
<b>Total de VPD Tributárias</b>	(-)	(-)

---



---

**Nota XV -Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Custos das Mercadorias Vendidas	(-)	(-)
Custos dos Produtos Vendidos	(-)	(-)
Custos dos Serviços Prestados	(-)	(-)
<b>Total de Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados</b>	(-)	(-)

---

---

**Nota XVI - Outras Variações Patrimoniais Diminutivas**

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Premiações	(-)	(-)
Resultado Negativo de Participações	(-)	(-)
Operações da Autoridade Monetária		
Incentivos	(-)	(-)
Subvenções Econômicas	(-)	(-)
Participações e Contribuições	(-)	(-)
Constituição de Provisões	(-)	(-)
<i>Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas</i>	<hr/>	<hr/>
<b>Total de Outras Variações Patrimoniais Diminutivas</b>	(-)	(-)



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

---

IPC 06 – Metodologia para Elaboração do  
Balanço Financeiro

Junho/2024

## **IPC 06 – Metodologia para Elaboração do Balanço Financeiro**

### **MINISTRO DA FAZENDA**

Fernando Haddad

### **SECRETÁRIO-EXECUTIVO DO MINISTÉRIO DA FAZENDA**

Dario Carnevalli Durigan

### **SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL**

Rogério Ceron de Oliveira

### **SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

### **COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Alex Fabiane Teixeira

### **COORDENADORA DE NORMAS CONTÁBEIS E FISCAIS DA FEDERAÇÃO**

Cláudia Magalhães Dias Rabelo de Sousa

### **GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS APLICADAS À FEDERAÇÃO, SUBSTITUTA**

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

### **EQUIPE DE APOIO RESPONSÁVEL PELA ATUALIZAÇÃO**

Arthur Roberto Pereira Pinto

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

Daniele Muniz de Oliveira Matos

Érica Ramos de Albuquerque

Francisca Jacqueline de Araujo Castro Amorim

Informações: (61) 3412-3804

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Correio Eletrônico: [cconf@tesouro.gov.br](mailto:cconf@tesouro.gov.br)

## **Sumário**

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
ASPECTOS GERAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO	5
INSTRUÇÕES PARA PREENCHIMENTO DO BALANÇO FINANCEIRO	6
ESTRUTURA DO BALANÇO FINANCEIRO	16

## PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da Federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF n.º 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*, o órgão da *International Federation of Accountants – IFAC*, que trabalha especificamente para o desenvolvimento da padronização internacional das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, e, das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º destaca:

*II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (grifo nosso)*

3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC são publicações de caráter técnico e orientador, de observância facultativa, que buscam auxiliar a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios na implantação dos novos procedimentos

contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade na elaboração do Balanço Financeiro a partir da adoção das novas práticas contábeis aplicadas ao Setor Público, em complemento às NBC TSP emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

## ALCANCE

6. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades abrangidas no campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conforme o item 1.8A daquela norma, transcrito a seguir:

*1.8A “Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).*

7. Assim, estão compreendidas no campo de atuação e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também as demais entidades da administração indireta e aquelas que de alguma forma movimentarem recursos oriundos do setor público.
8. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o §1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, observará as orientações contidas no referido documento.
9. Portanto, as instruções contidas nesta IPC poderão ser utilizadas por todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

## ASPECTOS GERAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO

10. As estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram alteradas pela Portaria STN nº 438/2012, conforme

competência estabelecida pelo art. 113 da Lei nº 4.320/1964 e em consonância com os novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). A partir de então, as disposições acerca de tais demonstrativos passaram a ser disciplinadas pelo MCASP, observando as NBCs TSP.

11. As regras para a elaboração das demonstrações contábeis conforme as IPCs, têm por base as contas contábeis do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), cuja utilização é obrigatória para a União, os estados, o Distrito Federal e para os municípios. Para fins desta IPC, foram utilizados como referência o PCASP, o Ementário de Natureza de Receita e as classificações por Fontes ou Destinações de Recursos vigentes e válidas para o exercício de 2023 e alterações posteriores.

## INSTRUÇÕES PARA PREENCHIMENTO DO BALANÇO FINANCEIRO

12. O Balanço Financeiro (BF)<sup>1</sup> evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte. O objetivo principal da demonstração, portanto, é evidenciar as movimentações financeiras que impactam o caixa e equivalentes de caixa em um exercício financeiro.
13. Com as modificações realizadas nas estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964, surgiu a necessidade de adequar os demonstrativos aplicados ao setor público à adoção das Normas Internacionais de Contabilidade convergidas para a realidade brasileira.
14. A adoção dessas Normas Internacionais, modificaram o regime contábil sob o aspecto patrimonial. Com isso, emergiu a necessidade de um novo modelo por estrutura sistêmica para registro e captura das informações contábeis, resultando assim na modificação do Plano de Contas Aplicado à toda Federação.
15. Diante deste contexto, a forma de estruturação e captura dos atos e fatos mudou, surgindo o registro por natureza da informação contábil, separando as informações por natureza patrimonial, orçamentária e de controle. Tal modificação impactou significativamente o Balanço Financeiro, que passaria a ter suas informações capturadas pelos registros contábeis de natureza da informação patrimonial, orçamentária e agora também pelos registros de natureza da informação de controle.
16. Toda essa modificação deve-se ao fato das mudanças da ciência contábil, e consequentemente do aperfeiçoamento do reconhecimento, mensuração e evidenciação do elemento patrimonial caixa. Possivelmente, o entendimento

---

<sup>1</sup> Lei nº 4.320/1964

*Art. 103. O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.*

anterior sobre o elemento caixa, de acordo com Lei nº 4.320/1964, seriam os valores em espécie, e com o advento da convergência, passaram a se desdobrar em contas contábeis patrimoniais de caixa e equivalentes de caixa, investimentos temporários de curto prazo, investimentos de longo prazo e de sequestros judiciais, dentre outras.

17. Por fim, o objetivo principal do Balanço Financeiro será evidenciar todas as movimentações financeiras de entradas e saídas que impactam o caixa e equivalentes de caixa em um exercício financeiro. Isso não significa que será realizada a apuração do Superávit Financeiro (SF) nesse demonstrativo, visto que, tal informação é evidenciada pelo Balanço Patrimonial.
18. Com isso, ressalta-se que o indicador de Superávit Financeiro (SF), não foi criado para subsidiar a elaboração do BF, logo este demonstrativo não conterá todas as contas contábeis de natureza patrimonial com ISF (F).
19. Assim, o Balanço Financeiro contempla duas seções: Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extraorçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extraorçamentários), que se equilibram com a inclusão do saldo em espécie do exercício anterior na coluna dos ingressos e o saldo em espécie para o exercício seguinte na coluna dos dispêndios.
20. O BF é elaborado utilizando-se, em regra, as seguintes classes do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP):
  - (a) Classe 1 (ativo) e 2 (passivo) para os recebimentos e pagamentos extraorçamentários, bem como para o saldo em espécie do exercício anterior e o saldo em espécie a transferir para o exercício seguinte;
  - (b) Classes 3 (variações patrimoniais diminutivas) e 4 (variações patrimoniais aumentativas) para as transferências financeiras concedidas e recebidas, respectivamente;
  - (c) Classe 5 (orçamento aprovado) para os restos a pagar inscritos no exercício, conforme parágrafo único do artigo 103 da Lei nº 4.320/1964; e
  - (d) Classe 6 (execução do orçamento) para as informações de execução da receita e despesa orçamentária, bem como pagamento de restos a pagar.
  - (e) Classe 7 e 8 (controles devedores e credores) para registrar as entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa em que não haja, necessariamente, execução orçamentária, e que também não sejam evidenciadas ou provenientes de movimentações extraorçamentárias.
21. Conforme as regras do MCASP, as informações são apresentadas por fonte ou destinação de recursos, segregadas em destinações não vinculadas (livres) e vinculadas.

22. Desse modo, considerando a padronização da estrutura da Fonte ou Destinação de Recursos por meio do Anexo I da Portaria STN nº 710, de 25 de fevereiro de 2021 e alterações posteriores, de uso obrigatório para União, estados, Distrito Federal e municípios, o quadro de detalhamento apresentado está dividido em três grandes grupos: “RECURSOS NÃO VINCULADOS”, “RECURSOS VINCULADOS (EXCETO AO RPPS)” e “RECURSOS VINCULADOS AO RPPS”. Cabe ao ente responsável pela elaboração realizar o detalhamento das fontes definidas no Anexo I da Portaria citada e em conformidade ao desdobramento em subgrupos constantes no item 23 abaixo. Assim, pode ser criada uma linha no demonstrativo para cada fonte de recurso existente.
23. No detalhamento apresentado, os ingressos e dispêndios referentes aos RECURSOS VINCULADOS (EXCETO AO RPPS) foram abertos em “Recursos Vinculados à Educação”, “Recursos Vinculados à Saúde”, “Recursos Vinculados à Assistência Social”, “Recursos Vinculados à Previdência Social (Exceto ao RPPS)”, “Demais Vinculações Decorrentes de Transferências”, “Demais Vinculações Legais” e “Outras Vinculações”.
24. Por sua vez, os ingressos e dispêndios referentes aos RECURSOS VINCULADOS AO RPPS foram abertos em “Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)”, “Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)” e “Recursos Vinculados ao RPPS - Taxa de Administração”.
25. Ressalta-se que as linhas “L7” e “L40” - “Recursos Vinculados à Previdência Social (Exceto ao RPPS)” se referem aos demais recursos vinculados à Previdência Social não abrangidos pelo RPPS como, por exemplo, o Sistema de Proteção Social dos Militares – SPSM, conforme prevê a Instrução Normativa nº 5, de 15 de janeiro de 2020 da Secretaria Especial de Previdência e Trabalho do Ministério da Economia, tendo em vista as alterações no Decreto-Lei 667, de 2 de julho de 1969, introduzidas pela Lei nº 13.954, de 16 de dezembro de 2019. Também integram essas linhas os recursos vinculados a benefícios previdenciários mantidos pelo ente e não incorporados ao RPPS.
26. Sempre que necessário, as informações relevantes serão detalhadas em notas explicativas. A referência à nota é evidenciada na coluna “nota”, presente na estrutura do demonstrativo, de modo a facilitar sua localização pelo usuário.
27. As receitas orçamentárias são apresentadas líquidas das deduções. O detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte ou destinação de recursos é apresentado em quadro anexo ao Balanço Financeiro ou em Notas Explicativas.
28. Esta Instrução de Procedimento Contábil não esgota possibilidades válidas de registro contábil para eventos tratados em instruções específicas, a exemplo de retenções, investimentos em Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), rendimentos positivos e negativos de aplicações financeiras, variação cambial, dentre outros.

29. Os campos “Outros Recebimentos Extraorçamentários” e “Outros Pagamentos Extraorçamentários” contemplam situações não previstas no mapeamento desta IPC, cabendo a cada ente adaptá-los conforme suas necessidades. Geralmente, são valores que não transitam pelo orçamento, mas afetam o “Saldo do Exercício Anterior” e “Saldo para o Exercício Seguinte”, conforme citado anteriormente.
30. Para os casos em que contas de classes 3 e 4 tiverem sido utilizadas, como no mapeamento das linhas de Transferências Financeiras Concedidas e Recebidas, respectivamente, o regime usado para as movimentações em questão é o regime de caixa.
31. O grupo “Outras Movimentações Financeiras” incluído no quadro principal de ingressos e dispêndios será utilizado tendo em vista a necessidade de mapear as movimentações que impactam o caixa e equivalentes de caixa em que não haja, necessariamente, execução orçamentária, e que também não sejam evidenciadas ou provenientes de movimentações extraorçamentárias.
32. Portanto, nas linhas “L22 Resgates de Investimentos e Aplicações Financeiras” e “L55 Transferências para Investimentos e Aplicações Financeiras” serão registradas, por exemplo, as transações de recursos financeiros que impactam o caixa e equivalentes de Caixa mediante o registro de ingressos ou dispêndios a contrapartida de investimentos e aplicações temporárias sujeitas a variações significativas de valor, contabilizadas nas contas 1.1.4.0.0.00.00 INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO e 1.2.1.3.0.00.00 INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A LONGO PRAZO, sem que tenha ocorrido execução orçamentária para esses investimentos.
33. Considerando-se que as valorizações ou perdas dos investimentos temporários a valor justo, sob o aspecto patrimonial, são reconhecidas por meio de VPA (variação patrimonial aumentativa) e VPD (variação patrimonial diminutiva) mensalmente a contrapartida do ativo financeiro investido, as linhas “L22 Resgates de Investimentos e Aplicações Financeiras” e “L55 Transferências para Investimentos e Aplicações Financeiras” deverão evidenciar apenas o valor principal investido ou resgatado.
34. Por sua vez, quanto ao aspecto orçamentário, no caso do rendimento positivo, orienta-se que os ganhos sejam reconhecidos orçamentariamente por meio de receita apenas quando do resgate do investimento, apurados pela diferença positiva entre o valor inicial investido e o valor resgatado. Entretanto, realizando-se o registro do ganho mensal, esta parcela deve ser incorporada ao valor principal investido refletindo, desse modo, na linha “L55 Transferências para Investimentos e Aplicações Financeiras”
35. Importante ressaltar que o órgão, caso deseje, poderá adotar a realização de despesa orçamentária, identificando a aquisição no momento das saídas de recursos financeiros de CEC para realização de Investimentos e Aplicações Temporárias. Como exemplos temos a aquisição de Títulos do Tesouro, aplicações

de CDB, LCA, LCI, os quais poderiam ser registradas uma despesa orçamentária, e de forma concomitante a reclassificação da conta contábil patrimonial. As receitas decorrentes da aplicação seriam reconhecidas, patrimonialmente, de forma mensal, e no momento do resgate, haveria novo registro de receita orçamentária iniciando um novo controle para utilização dos recursos oriundos destas aplicações financeiras (principal + rendimentos).

36. Quem adotar o procedimento relatado no item 34, evitará a necessidade de criação das contas de controle referentes a “outras movimentações financeiras”, para evidenciar as reclassificações contábeis realizadas pelas saídas ou entradas de CEC com a finalidade de Investimentos e Aplicações Temporárias.
37. As linhas de Saldo do Exercício Anterior e Saldo para o Exercício Seguinte podem ser abertas em entradas, além daquelas aqui apresentadas, a depender da forma de contabilização do ente da Federação. Desse modo, as aberturas aqui apresentadas não são exaustivas.
38. As linhas que tratam da execução orçamentária, receita orçamentária ou despesa orçamentária devem excluir as transferências financeiras intraorçamentárias que foram acompanhadas da respectiva execução orçamentária, a fim de evitar duplicidade.

## REGRAS DE PREENCHIMENTO DO BALANÇO FINANCEIRO

39. A seguir, são apresentadas as regras de preenchimento do Balanço Financeiro (BF), a partir das contas do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). A descrição e função das contas encontram-se detalhadas no próprio PCASP, disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>.

### a. Quadro Principal

INGRESSOS		
LINHA	ESPECIFICAÇÃO	Contas Contábeis
L1	<b>Receita Orçamentária (I)</b>	<b>(L2 + L3 + L11)</b>
L2	<b>Recursos Não Vinculados</b>	<b>6.2.1.2.0.00.00 - 6.2.1.3.0.00.00</b> <b>&lt;nas fontes aplicáveis&gt;</b>
L3	<b>Recursos Vinculados (EXCETO AO RPPS)</b>	<b>(L4 + L5 + L6 + L7 + L8 + L9 + L10)</b> <b>&lt;nas fontes aplicáveis&gt;</b>
L4	Recursos Vinculados à Educação	<b>6.2.1.2.0.00.00 - 6.2.1.3.0.00.00</b> <b>&lt;nas fontes aplicáveis&gt;</b>
L5	Recursos Vinculados à Saúde	<b>6.2.1.2.0.00.00 - 6.2.1.3.0.00.00</b> <b>&lt;nas fontes aplicáveis&gt;</b>
L6	Recursos Vinculados à Assistência Social	<b>6.2.1.2.0.00.00 - 6.2.1.3.0.00.00</b> <b>&lt;nas fontes aplicáveis&gt;</b>

L7	Recursos Vinculados à Previdência Social (Exceto ao RPPS) <sup>2</sup>	6.2.1.2.0.00.00 - 6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L8	Demais Vinculações Decorrentes de Transferências	6.2.1.2.0.00.00 - 6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L9	Demais Vinculações Legais	6.2.1.2.0.00.00 - 6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L10	Outras Vinculações	6.2.1.2.0.00.00 - 6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L11	<b>Recursos Vinculados ao RPPS</b>	<b>(L12 + L13 + L14)</b>
L12	Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)	6.2.1.2.0.00.00 - 6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L13	Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)	6.2.1.2.0.00.00 - 6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L14	Recursos Vinculados ao RPPS - Taxa de Administração	6.2.1.2.0.00.00 - 6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>
<b>L15</b>	<b>Transferências Financeiras Recebidas (II)</b>	<b>(L16 + L17 + L18 + L19 + L20)</b>
L16	Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária	4.5.1.1.0.00.00
L17	Transferências Financeiras Recebidas Independentes de Execução Orçamentária	4.5.1.2.2.01.00
L18	Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RPPS	4.5.1.3.0.00.00
L19	Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RGPS	4.5.1.4.0.00.00
L20	Transferências Recebidas para o Sistema de Proteção Social dos Militares	4.5.1.5.0.00.00
<b>L21</b>	<b>Outras Movimentações Financeiras Recebidas (III)</b>	<b>(L22 + L23)</b>
L22	Resgates de Investimentos e Aplicações Financeiras	<conta de controle >
L23	Desbloqueios de Valores em Caixa	<conta de controle>
<b>L24</b>	<b>Recebimentos Extraorçamentários (IV)</b>	<b>(L25 + L26 + L27 + L28)</b>
L25	Inscrição de Restos a Pagar Não Processados	5.3.1.7.0.00.00
L26	Inscrição de Restos a Pagar Processados	5.3.2.7.0.00.00
L27	Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	2.1.8.8.0.00.00 + 2.2.8.8.0.00.00 <movimento credor> + <fontes extraorçamentárias>
L28	Outros Recebimentos Extraorçamentários	<contas sob demanda>
<b>L29</b>	<b>Saldo do Exercício Anterior (V)</b>	<b>(L30 + L31 + L32)</b>
L30	Caixa e Equivalentes de Caixa (exceto RPPS)	1.1.1.0.0.00.0 CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA (saldo inicial) (-) 1.1.1.1.106.00 CONTA ÚNICA RPPS (saldo inicial) (-) 1.1.1.3.0.00.00 - CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA - VALORES RESTITUÍVEIS E VINCULADOS (saldo inicial)
L31	Caixa e Equivalentes de Caixa RPPS	1.1.1.1.106.00 CONTA ÚNICA RPPS (saldo inicial)
L32	Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	1.1.1.3.0.00.00 - CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA - VALORES RESTITUÍVEIS E VINCULADOS (saldo inicial)

<sup>2</sup> Devem ser informados os demais recursos vinculados à Previdência Social, a exemplo dos Recursos Vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares – SPSM, os quais não se aplica aos Municípios.

DISPÊNDIOS		
LINHA	ESPECIFICAÇÃO	Contas Contábeis
L34	<b>Despesa Orçamentária (VII)</b>	(L35 + L36 + L44)
L35	<b>Recursos Não Vinculados</b>	6.2.2.1.3.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L36	<b>Recursos Vinculados (EXCETO AO RPPS)</b>	(L37 + L38 + L39 + L40 + L41 + L42 + L43) <nas fontes aplicáveis>
L37	Recursos Destinados à Educação	6.2.2.1.3.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L38	Recursos Destinados à Saúde	6.2.2.1.3.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L39	Recursos Vinculados à Assistência Social	6.2.2.1.3.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L40	Recursos Vinculados à Previdência Social (Exceto ao RPPS) <sup>3</sup>	6.2.2.1.3.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L41	Demais Vinculações Decorrentes de Transferências	6.2.2.1.3.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L42	Demais Vinculações Legais	6.2.2.1.3.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L43	Outras Vinculações	6.2.2.1.3.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L44	<b>Recursos Vinculados ao RPPS</b>	(L45 + L46 + L47)
L45	Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)	6.2.2.1.3.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L46	Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)	6.2.2.1.3.00.00 <nas fontes aplicáveis>
L47	Recursos Vinculados ao RPPS - Taxa de Administração	6.2.2.1.3.00.00 <nas fontes aplicáveis>
<b>L48</b>	<b>Transferências Financeiras Concedidas (VIII)</b>	(L49 + L50 + L51 + L52 + L53)
L49	Transferências Concedidas para a Execução Orçamentária	3.5.1.1.0.00.00
L50	Transferências Financeira Concedidas Independentes de Execução Orçamentária	3.5.1.2.2.01.00
L51	Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RPPS	3.5.1.3.0.00.00
L52	Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RGPS	3.5.1.4.0.00.00
L53	Transferências Concedidas para o Sistema de Proteção Social dos Militares	3.5.1.5.0.00.00
<b>L54</b>	<b>Outras Movimentações Financeiras (IX)</b>	(L55 + L56)
L55	Transferências para Investimentos e Aplicações Financeiras	<conta de controle>
L56	Bloqueios de Valores em Caixa	<conta de controle>

<sup>3</sup> Devem ser informados os demais recursos vinculados à Previdência Social, a exemplo dos Recursos Vinculados ao Sistema de Proteção Social dos Militares – SPSM, os quais não se aplica aos Municípios.

<b>L57</b>	<b>Pagamentos Extraorçamentários (X)</b>	<b>(L58 + L59 + L60 + L61)</b>
L58	Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados	6.3.1.4.0.00.00
L59	Pagamentos de Restos a Pagar Processados	6.3.2.2.0.00.00
L60	Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	2.1.8.8.0.00.00 + 2.2.8.8.0.00.00 <movimento devedor> + <fontes extraorçamentárias>
L61	Outros Pagamentos Extraorçamentários	<contas sob demanda>
<b>L62</b>	<b>Saldo para o Exercício Seguinte (XI)</b>	<b>(L63 + L64 + L65)</b>
L63	Caixa e Equivalentes de Caixa (exceto RPPS)	1.1.1.0.0.00.00 CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA (saldo final) (-) 1.1.1.1.1.06.00 CONTA ÚNICA RPPS (saldo final) (-) 1.1.1.3.0.00.00 - CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA - VALORES RESTITUÍVEIS E VINCULADOS (saldo final)
L64	Caixa e Equivalentes de Caixa RPPS	1.1.1.1.1.06.00 CONTA ÚNICA RPPS (saldo final)
L65	Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	1.1.1.3.0.00.00 - CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA - VALORES RESTITUÍVEIS E VINCULADOS (saldo final)
<b>L66</b>	<b>TOTAL (XII) = (VII+VIII+IX+X+XI)</b>	<b>(L34 + L48 + L54 + L57 + L62)</b>

**b. Quadro Anexo**

LINHA	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual			Exercício Anterior		
		Receita Orçamentária (a)	Deduções da Receita Orçamentária (b)	Saldo (c) = (a - b)	Receita Orçamentária (d)	Deduções da Receita Orçamentária (e)	Saldo (f) = (d - e)
L1	Recursos Vinculados Não vinculados	6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>		6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	
L2	Recursos Vinculados (EXCETO AO RPPS)	(L3 + L4 + L5 + L6 + L7 + L8 + L9)	(L3 + L4 + L5 + L6 + L7 + L8 + L9)		(L3 + L4 + L5 + L6 + L7 + L8 + L9)	(L3 + L4 + L5 + L6 + L7 + L8 + L9)	
L3	Recursos Vinculados à Educação	6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>		6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	
L4	Recursos Vinculados à Saúde	6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>		6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	
L5	Recursos Vinculados à Assistência Social	6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>		6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	
L6	Recursos Vinculados à Previdência Social (Exceto ao RPPS)	6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>		6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	
L7	Demais Vinculações Decorrentes de Transferências	6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>		6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	
L8	Demais Vinculações Legais	6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>		6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	
L9	Outras Vinculações	6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>		6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	
L10	Recursos Vinculados ao RPPS	(L11 + L12 + L13)	(L11 + L12 + L13)		(L11 + L12 + L13)	(L11 + L12 + L13)	
L11	Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)	6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>		6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	

<b>L12</b>	Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)	6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>		6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	
<b>L13</b>	Recursos Vinculados ao RPPS - Taxa de Administração	6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>		6.2.1.2.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	6.2.1.3.0.00.00 <nas fontes aplicáveis>	
<b>L14</b>	<b>TOTAL</b>	<b>(L1 + L2 + L10)</b>	<b>(L1 + L2 + L10)</b>		<b>(L1 + L2 + L10)</b>	<b>(L1 + L2 + L10)</b>	

## ESTRUTURA DO BALANÇO FINANCEIRO

### a. Quadro Principal

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO FINANCEIRO		EXERCÍCIO: 20XX	
INGRESSOS			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b><u>Receita Orçamentária (I)</u></b>			
<b>Recursos Não Vinculados</b>			
<b>Recursos Vinculados (EXCETO AO RPPS)</b>			
Recursos Vinculados à Educação			
Recursos Vinculados à Saúde			
Recursos Vinculados à Assistência Social			
Recursos Vinculados à Previdência Social (EXCETO RPPS)			
Demais Vinculações Decorrentes de Transferências			
Demais Vinculações Legais			
Outras Vinculações			
<b>Recursos Vinculados ao RPPS</b>			
Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)			
Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)			
Recursos Vinculados ao RPPS - Taxa de Administração			
<b><u>Transferências Financeiras Recebidas (II)</u></b>			
Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária			
Transferências Financeiras Recebidas Independentes de Execução Orçamentária			
Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RPPS			
Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RGPS			
Transferências Recebidas para o Sistema de Proteção Social dos Militares			
<b><u>Outras Movimentações Financeiras Recebidas (III)</u></b>			
Resgate de Investimentos e Aplicações Financeiras			
Desbloqueios de Valores em Caixa			
<b><u>Recebimentos Extraorçamentários (IV)</u></b>			
Inscrição de Restos a Pagar Não Processados			
Inscrição de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Recebimentos Extraorçamentários			

**Saldo do Exercício Anterior (V)**

Caixa e Equivalentes de Caixa (exceto RPPS)  
 Caixa e Equivalentes de Caixa RPPS  
 Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados

**TOTAL (VI) = (I + II + III + IV + V)**

EXERCÍCIO: 20XX

**DISPÊNDIOS**

Nota

**Exercício Atual****Exercício  
Anterior****Despesa Orçamentária (VII)****Recursos Não Vinculados****Recursos Vinculados (EXCETO AO RPPS)**

Recursos Destinados à Educação

Recursos Destinados à Saúde

Recursos Vinculados à Assistência Social

Recursos Vinculados à Previdência Social (EXCETO RPPS)

Demais Vinculações Decorrentes de Transferências

Demais Vinculações Legais

Outras Vinculações

**Recursos Vinculados ao RPPS**

Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)

Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)

Recursos Vinculados ao RPPS - Taxa de Administração

**Transferências Financeiras Concedidas (VIII)**

Transferências Concedidas para a Execução Orçamentária

Transferências Financeira Concedidas Independentes de Execução Orçamentária

Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RPPS

Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RGPS

Transferências Concedidas para o Sistema de Proteção Social dos Militares

**Outras Movimentações Financeiras Concedidas (IX)**

Transferências para Investimentos e Aplicações Financeiras

**Bloqueios de Valores em Caixa****Pagamentos Extraorçamentários (X)**

Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados

Pagamentos de Restos a Pagar Processados

Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados

Outros Pagamentos Extraorçamentários

**Saldo para o Exercício Seguinte (XI)**

Caixa e Equivalentes de Caixa (exceto RPPS)

Caixa e Equivalentes de Caixa RPPS

Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados

**TOTAL (XII) = (VII + VIII + IX + X + XI)**

**b. Quadro Anexo**

ESPECIFICAÇÃO	<ENTE DA FEDERAÇÃO>			EXERCÍCIO: 20XX		
	Exercício Atual			Exercício Anterior		
	Receita Orçamentária (a)	Deduções da Receita Orçamentária (b)	Saldo (c) = (a - b)	Receita Orçamentária (d)	Deduções da Receita Orçamentária (e)	Saldo (f) = (d - e)
<b>Recursos Não Vinculados</b>						
<b>Recursos Vinculados (EXCETO AO RPPS)</b>						
Recursos Vinculados à Educação						
Recursos Vinculados à Saúde						
Recursos Vinculados à Assistência Social						
Recursos Vinculados à Previdência Social <b>(EXCETO RPPS)</b>						
Demais Vinculações Decorrentes de Transferências						
Demais Vinculações Legais						
Outras Vinculações						
<b>Recursos Vinculados ao RPPS</b>						
Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)						
Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)						
Recursos Vinculados ao RPPS - Taxa de Administração						
<b>TOTAL</b>						



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

---

IPC 07 – Metodologia para Elaboração do  
Balanço Orçamentário

Janeiro/2020

## **IPC 07 – Metodologia para Elaboração do Balanço Orçamentário**

### **MINISTRO -DA ECONOMIA**

Paulo Roberto Nunes Guedes

### **SECRETÁRIO-EXECUTIVO**

Marcelo Pacheco dos Guarany

### **SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL**

Mansueto Facundo de Almeida Jr.

### **SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Gildenora Batista Dantas Milhomem

### **COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Leonardo Silveira do Nascimento

### **COORDENADOR DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Renato Perez Pucci

### **GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS**

Gabriela Leopoldina Abreu

### **EQUIPE TÉCNICA**

Ana Karolina Almeida Dias

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

Diego Rodrigo Lopes Batista Rocha

Rodrigo Pereira Neves

Washington Nunes Leite Junior

Informações: (61) 3412-3804

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Correio Eletrônico: – cconf@tesouro.gov.br

## Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
ASPECTOS GERAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO	5
INSTRUÇÕES PARA PREENCHIMENTO DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	6
REGRAS DE PREENCHIMENTO DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	8
ESTRUTURA DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	14

## PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T SP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF nº 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*, o órgão da *International Federation of Accountants – IFAC* que trabalha especificamente para o desenvolvimento da padronização internacional das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º da referida portaria destaca:

II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (*grifo nosso*)

3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) são publicações que buscam auxiliar a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade na elaboração do Balanço Orçamentário (BO) a partir da adoção das novas práticas contábeis aplicadas ao Setor Público, em cumprimento às NBC TSP, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

## ALCANCE

6. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades abrangidas no campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conforme o item 1.8A daquela norma, transcreto a seguir:

1.8A “Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).
7. Assim, estão compreendidas no campo de atuação e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também as demais entidades da administração indireta e aquelas que de alguma forma movimentarem recursos oriundos do setor público.
8. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o §1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, observará as orientações contidas no referido documento.
9. Portanto, as instruções contidas nesta IPC poderão ser utilizadas por todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

## ASPECTOS GERAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO

10. As estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram alteradas pela Portaria STN nº 438/2012, conforme competência estabelecida pelo art. 113 da Lei nº 4.320/1964 e em consonância com os novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). A partir

de então as disposições acerca de tais demonstrativos passaram a ser disciplinada pelo MCASP, observando as NBT TSP.

11. As regras para a elaboração das demonstrações contábeis conforme as IPC têm por base as contas contábeis do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), cuja a utilização é obrigatória para a União, os estados, o Distrito Federal e para os municípios.

## INSTRUÇÕES PARA PREENCHIMENTO DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

12. O Balanço Orçamentário, de acordo com o art. 102 da Lei nº 4.320/1964, demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.
13. O Balanço Orçamentário apresenta as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo, que corresponde ao excesso ou déficit de arrecadação. Demonstra também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.
14. Quando relevante, o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias é apresentado em notas explicativas.
15. Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária e de outras dívidas constam, destacadamente, nas receitas de operações de crédito internas e externas e, nesse mesmo nível de agregação, nas despesas com amortização da dívida de refinanciamento.
16. O Balanço Orçamentário é elaborado utilizando-se as classes 5, grupo 2 (Orçamento aprovado: previsão da receita e fixação da despesa) e classe 6, grupo 2 (Execução do orçamento: realização da receita e execução da despesa) do PCASP.
17. O Balanço Orçamentário é composto por:
  - a. Quadro Principal;
  - b. Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados; e
  - c. Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados -.
18. No **Quadro Principal**, são apresentadas as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. As receitas e despesas são apresentadas conforme a classificação por natureza. No caso da despesa, a classificação funcional também é utilizada complementarmente à classificação por natureza.
19. Ainda no Quadro Principal, as receitas são informadas pelos valores líquidos das respectivas deduções, tais como restituições, descontos, retificações, deduções

para o Fundeb e repartições de receita tributária entre os entes da Federação, quando registradas como dedução.

20. No **Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados**, são informados os restos a pagar não processados inscritos até o exercício anterior nas respectivas fases de execução. Os restos a pagar inscritos na condição de não processados que tenham sido liquidados em exercício anterior ao de referência compõem o Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados.
21. No **Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados**, são informados os restos a pagar processados inscritos até o exercício anterior nas respectivas fases de execução. São informados, também, os restos a pagar inscritos na condição de não processados que tenham sido liquidados em exercício anterior. O -ente deverá ao final do exercício transferir os saldos de restos a pagar não processados liquidados para restos a pagar processados.

## REGRAS DE PREENCHIMENTO DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

22. A seguir, são apresentadas as regras de preenchimento do Balanço Orçamentário (BO), a partir das contas do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). A descrição e função das contas encontram-se detalhadas no próprio PCASP, disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>.
23. As regras de preenchimento são apresentadas em estrutura matricial. O preenchimento de cada célula do quadro conjuga os critérios contábeis informados nas colunas com os critérios informados em cada linha. Nas colunas são apresentadas as contas contábeis das quais os dados são extraídos, enquanto as linhas delimitam tais dados. Por exemplo, para o preenchimento da previsão inicial das receitas de impostos, taxas e contribuições de melhoria são extraídos da conta “5.2.1.1.0.00.00 – Previsão Inicial da Receita” os valores cujo código de natureza de receita seja 1100.00.00 e 7100.00.00.

### a. Quadro Principal

Linha	RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Critérios (Informação Complementar da Conta Contábil)		Previsão Inicial (a)	Previsão Atualizada (b)	Receitas Realizadas (c)	SALDO (d) = (c-b)
				Critérios (Contas Contábeis)			
		Natureza de Receita	Exclusões	5.2.1.1.0.00.00	5.2.1.1.0.00.00; 5.2.1.2.0.00.00	6.2.1.2.0.00.00; 6.2.1.3.0.00.00	
L1	<b>Receitas Correntes (I)</b>	(L2 + L3 + L4 + L5 + L6 + L7+ L8 + L9)					
L2	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	1100.00.00; 7100.00.00					
L3	Receita de Contribuições	1200.00.00; 7200.00.00					
L4	Receita Patrimonial	1300.00.00; 7300.00.00					
L5	Receita Agropecuária	1400.00.00; 7400.00.00					
L6	Receita Industrial	1500.00.00; 7500.00.00					
L7	Receita de Serviços	1600.00.00; 7600.00.00					
L8	Transferências Correntes	1700.00.00; 7700.00.00					
L9	Outras Receitas Correntes	1900.00.00; 7900.00.00					

<b>L10</b>	<b>Receitas de Capital (II)</b>	<b>(L11 + L12 + L13 + L14 + L15)</b>					
L11	Operações de Crédito	2100.00.00; 8100.00.00	2111.00.20;8111.00.20; 2118.01.60;8118.01.60 2121.00.20;8121.00.20 2128.01.60;8128.01.60				
L12	Alienação de Bens	2200.00.00; 8200.00.00					
L13	Amortização de Empréstimos	2300.00.00; 8300.00.00					
L14	Transferências de Capital	2400.00.00; 8400.00.00					
L15	Outras Receitas de Capital	2900.00.00; 8900.00.00					
<b>L16</b>	<b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)</b>	<b>(L1 + L10)</b>					
<b>L17</b>	<b>Operações de Crédito/ Refinanciamento (IV)</b>	<b>(L18 + L21)</b>					
L18	Operações de Crédito Internas	(L19 + L20)					
L19	Mobiliária	2111.00.2.0;8111.00.2.0					
L20	Contratual	2118.01.6.0;8118.01.6.0					
L21	Operações de Crédito Externas	(L22 + L23)					
L22	Mobiliária	2121.00.2.0;8121.00.2.0					
L23	Contratual	2128.01.6.0;8128.01.6.0					
<b>L24</b>	<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III + IV)</b>	<b>(L16+ L17)</b>					
L25	Déficit (VI)	(L48 - L24) Somente quando o resultado for deficitário					
<b>L26</b>	<b>TOTAL (VII) = (V + VI)</b>	<b>(L24 + L25)</b>					
<b>L27</b>	<b>Saldos de Exercícios Anteriores</b>	<b>(L28 + L29 + L30)</b>					
L28	Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores	9990.00.00					
L29	Superávit Financeiro	<b>Conta contábil:</b> 5.2.2.1.3.01.00					
L30	Reabertura de Créditos Adicionais	<b>Contas contábeis:</b> 5.2.2.1.2.02.02; 5.2.2.1.2.03.02; 5.2.2.1.2.02.03; 5.2.2.1.2.03.03					

Linha	DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	Critérios (Informação Complementar da Conta Contábil)		Dotação Inicial (e)	Dotação Atualizada (f)	Despesas Empenhadas (g)	Despesas Liquidadas (h)	Despesas Pagas (i)	Saldo da Dotação (j) = (f-g)
		Natureza de Despesa (ND) e/ou Classificação Funcional (F)	Exclusões	5.2.2.1.1.00.00	5.2.2.1.1.00.00; 5.2.2.1.2.00.00; 5.2.2.1.9.00.00	6.2.2.1.3.01.00; 6.2.2.1.3.02.00; 6.2.2.1.3.03.00; 6.2.2.1.3.04.00; 6.2.2.1.3.05.00; 6.2.2.1.3.06.00; 6.2.2.1.3.07.00	6.2.2.1.3.03.00; 6.2.2.1.3.04.00; 6.2.2.1.3.07.00	6.2.2.1.3.04.00	
L31	<b>Despesas Correntes (-VIII)</b>	(L32 + L33 + L34)							
L32	Pessoal e Encargos Sociais	ND: 3.1.00.00.00							
L33	Juros e Encargos da Dívida	ND: 3.2.00.00.00							
L34	Outras Despesas Correntes	ND: 3.3.00.00.00							
L35	<b>Despesas de Capital (IX)</b>	(L36 + L37 + L38)							
L36	Investimentos	ND: 4.4.00.00.00							
L37	Inversões Financeiras	ND: 4.5.00.00.00							
L38	Amortização da Dívida	ND: 4.6.00.00.00	ND: 46.xx.76, Função: 28.841, 28.842, 28.843, 28.844 ND: 46.xx.77, Função: 28.841, 28.842, 28.843, 28.844 e 28.846						
L39	<b>Reserva de Contingência (X)</b>	ND: 9.9.00.00.00, Função: 99.999							
L-40	<b>SUBTOTAL DAS DESPESAS (XI) = (VII + IX + X)</b>	(L31 + L35 + L39 + -)							

<b>L41</b>	<b><u>Amortização da Dívida / Refinanciamento ( XII)</u></b>	<b>(L42 + L45)</b>							
L42	Amortização da Dívida Interna	(L43 + L44)							
L43	Dívida Mobiliária	ND: 46.xx.76, Função: 28.841 e 28.843							
L44	Outras Dívidas	ND: 46.xx.77, Função: 28.841 e 28.843							
L45	Amortização da Dívida Externa	(L46+ L47)							
L46	Dívida Mobiliária	ND: 46.xx.76, Função: 28.842 e 28.844							
L47	Outras Dívidas	ND: 46.xx.77, Função: 28.842, - 28.844 e 28.846							
<b>L48</b>	<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XIII)= (XI+ XII)</b>	<b>(L40 + L41)</b>							
L49	Superávit ( XIV)	(L24 - L48) Somente quando o resultado for superavitário							
<b>L50</b>	<b>TOTAL ( XV) = ( XIII + XIV)</b>	<b>(L48 + L49)</b>							
L51	Reserva do RPPS	ND 9.9.00.00.00 Função 99.997							

**b. Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados**

Linhas	EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	Critérios (Informação Complementar da Conta Contábil)	Inscritos		Liquidados (c)	Pagos (d)	Cancelados (e)	Saldo a Pagar f= (a+b-d-e)
			Em Exercícios Anteriores (a)	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior (b)				
			Critérios (contas contábeis)					
L1	<b>Despesas Correntes</b>	(L2+ L3+ L4)	5.3.1.2.0.00.00 + 5.3.1.3.0.00.00 + 5.3.1.6.0.00.00 (-) 6.3.1.6.0.00.00	5.3.1.1.0.00.00	6.3.1.3.0.00.00 + 6.3.1.4.0.00.00	6.3.1.4.0.00.00	6.3.1.9.0.00.00	
L2	Pessoal e Encargos Sociais	ND: 3.1.00.00						
L3	Juros e Encargos da Dívida	ND: 3.2.00.00						
L4	Outras Despesas Correntes	ND: 3.3.00.00						
L5	<b>Despesas De Capital</b>	(L6+ L7+ L8)						
L6	Investimentos	ND: 4.4.00.00						
L7	Inversões Financeiras	ND: 4.5.00.00						
L8	Amortização Da Dívida	ND: 4.6.00.00						
L9	<b>TOTAL</b>	(L1+ L5)						

**c. Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados**

Linha	EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	Critérios (Informação Complementar da Conta Contábil)	INSCRITOS		PAGOS (c)	CANCELADOS (d)	SALDO a Pagar f= (a+b-c-d)	
			EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)				
			Critérios (Contas Contábeis)					
			5.3.2.2.0.00.00 + 5.3.2.6.0.00.00 (-) 6.3.2.6.0.00.00	5.3.2.1.0.00.00	6.3.2.2.0.00.00	6.3.2.9.0.00.00		
L1	<b>Despesas Correntes</b>	<b>(L2+ L3+ L4)</b>						
L2	Pessoal e Encargos Sociais	ND: 3.1.00.00						
L3	Juros e Encargos da Dívida	ND: 3.2.00.00						
L4	Outras Despesas Correntes	ND: 3.3.00.00						
L5	<b>Despesas De Capital</b>	<b>(L6+ L7+ L8)</b>						
L6	Investimentos	ND: 4.4.00.00						
L7	Inversões Financeiras	ND: 4.5.00.00						
L8	Amortização da Dívida	ND: 4.6.00.00						
<b>L9</b>	<b>TOTAL</b>	<b>(L1+ L5)</b>						

## ESTRUTURA DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

### d. Quadro Principal

<b>&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO&gt;</b> <b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO</b> ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL					Exercício: 20XX
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão	Previsão	Receitas	Saldo	
	Inicial	Atualizada	Realizadas	(d) =(c-b)	
<b>Receitas Correntes (I)</b>					
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria					
Receita de Contribuições					
Receita Patrimonial					
Receita Agropecuária					
Receita Industrial					
Receita de Serviços					
Transferências Correntes					
Outras Receitas Correntes					
<b>Receitas de Capital (II)</b>					
Operações de Crédito					
Alienação de Bens					
Amortizações de Empréstimos					
Transferências de Capital					
Outras Receitas de Capital					
<b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)</b>					
<b>Operações de Crédito / Refinanciamento (IV)</b>					
Operações de Crédito Internas					
Mobiliária					
Contratual					
Operações de Crédito Externas					
Mobiliária					
Contratual					
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III + IV)</b>					
Déficit (VI)					
<b>TOTAL (VII) = (V+ VI)</b>					

<b>Saldos de Exercícios Anteriores</b>						
(Utilizados Para Créditos Adicionais)						
Recursos arrecadados em Exercícios Anteriores						
Superávit Financeiro						
Reabertura de Créditos Adicionais						
DESPESSAS ORÇAMENTÁRIAS	Dotação Inicial (e)	Dotação Atualizada (f)	Despesas Empenhadas (g)	Despesas Liquidadas (h)	Despesas Pagas (i)	Saldo da Dotação (j) = (f-g)
<b>Despesas Correntes (VIII)</b>						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
<b>Despesas de Capital (IX)</b>						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
<b>Reserva de Contingência (X)</b>						
<b>SUBTOTAL DAS DESPESAS (XI) = (VIII + IX + X)</b>						
<b>Amortização da Dívida/ Refinanciamento (XII)</b>						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XIII)</b>						
Superávit (XIV)						
<b>TOTAL (XV)</b>						
Reserva do RPPS						

**e. Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados**

<b>ENTE DA FEDERAÇÃO</b> <b>QUADRO DA EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS</b>						Exercício: 20XX
	<b>Inscritos</b>		Liquidados	Pagos	Cancelados	<b>Saldo a Pagar</b>
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior				
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f) = (a+b-d-e)
<b>Despesas Correntes</b>						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
<b>Despesas de Capital</b>						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
<b>TOTAL</b>						

**f. Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados**

<b>&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO&gt;</b> <b>QUADRO DA EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E</b>					Exercício: 20XX
	<b>Inscritos</b>		Pagos	Cancelados	Saldo a Pagar
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior			
<b>Despesas Correntes</b>					
Pessoal e Encargos Sociais					
Juros e Encargos da Dívida					
Outras Despesas Correntes					
<b>Despesas de Capital</b>					
Investimentos					
Inversões Financeiras					
Amortização da Dívida					
<b>TOTAL</b>					



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

---

IPC 08 – Metodologia para Elaboração da  
Demonstração dos Fluxos de Caixa

Janeiro/2020

## **IPC 08 – Metodologia para Elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa**

### **MINISTRO DA ECONOMIA**

Paulo Roberto Nunes Guedes

### **SECRETÁRIO-EXECUTIVO**

Marcelo Pacheco dos Guarany

### **SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL**

Mansueto Facundo de Almeida Jr

### **SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Gildenora Batista Dantas Milhomem

### **COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Leonardo Silveira do Nascimento

### **COORDENADOR DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Renato Perez Pucci

### **GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS**

Gabriela Leopoldina Abreu

### **EQUIPE TÉCNICA**

Ana Karolina Almeida Dias

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

Diego Rodrigo Lopes Batista Rocha

Rodrigo Pereira Neves

Washington Nunes Leite Junior

Informações: (61) 3412-3804

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Correio Eletrônico: [cconf@fazenda.gov.br](mailto:cconf@fazenda.gov.br)

## Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
ASPECTOS GERAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO	5
INSTRUÇÕES PARA PREENCHIMENTO DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	6
REGRAS DE PREENCHIMENTO DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	7
ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	16

## PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T SP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF n.º 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*, o órgão da *International Federation of Accountants – IFAC* que trabalha especificamente para o desenvolvimento da padronização internacional das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º destaca:

II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (*grifo nosso*)

3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC são publicações que buscam auxiliar a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade na elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa a partir da adoção das novas práticas contábeis aplicadas ao Setor Público, em complemento às NBC TSP, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

## ALCANCE

6. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades abrangidas no campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conforme o item 1.8A daquela norma, transcrito a seguir:

1.8A “Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

7. Assim, estão compreendidas no campo de atuação e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também as demais entidades da administração indireta e aquelas que de alguma forma movimentarem recursos oriundos do setor público.
8. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o §1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, observará as orientações contidas no referido documento.
9. Portanto, as instruções contidas nesta IPC poderão ser utilizadas por todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

## ASPECTOS GERAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO

10. As estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram alteradas pela Portaria STN nº 438/2012, conforme competência estabelecida pelo art. 113 da Lei nº 4.320/1964 e em consonância

com os novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). A partir de então as disposições acerca de tais demonstrativos passaram a ser disciplinada pelo MCASP, observando as NBT TSP.

11. As regras para a elaboração das demonstrações contábeis conforme as IPC têm por base as contas contábeis do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), cuja a utilização é obrigatória para a União, os estados, o Distrito Federal e para os municípios.

## INSTRUÇÕES PARA PREENCHIMENTO DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

12. A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) apresenta as entradas e saídas de caixa classificadas em fluxos operacional, de investimento e de financiamento.
13. A DFC é elaborada pelo método direto.
14. A DFC é elaborada utilizando-se contas da classe 6 (Controles da Execução do Planejamento e Orçamento), com filtros pelas naturezas orçamentárias de receitas e de despesas, bem como funções e subfunções. Também faz uso de outras contas e filtros necessários para marcar a movimentação extraorçamentária que eventualmente transitar pela conta Caixa e Equivalentes de Caixa.
15. A soma dos três fluxos deverá corresponder a diferença entre o saldo de Caixa e Equivalentes de Caixa do exercício em relação ao saldo de Caixa e Equivalentes de Caixa do exercício anterior.
16. Esta Instrução de Procedimento Contábil não esgota possibilidades válidas de registro contábil para certos eventos, como, por exemplo, retenções. A depender do momento de reconhecimento do pagamento da retenção (na liquidação ou na baixa da obrigação), o ente poderá promover ajustes na DFC de modo a refletir o saldo de Caixa e Equivalentes de Caixa.
17. Os campos “Outros ingressos” e “Outros desembolsos” (do fluxo operacional, do fluxo de investimento e do fluxo de financiamento) contemplam situações não previstas, cabendo a cada ente adaptá-los conforme suas necessidades. Geralmente, são valores que não transitam pelo orçamento, mas afetam o saldo de Caixa e Equivalentes de Caixa. Exemplos: recebimentos e pagamentos extraorçamentários; transferências financeiras entre órgãos do mesmo ente; aplicações e resgates de investimentos temporários.

## REGRAS DE PREENCHIMENTO DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

18. A seguir, são apresentadas as regras de preenchimento da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), a partir das contas do PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). A descrição e função das contas encontram-se detalhadas no próprio PCASP, disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>.

### a. Quadro Principal

Linha	Campo	Contas Contábeis (PCASP)	Naturezas de receitas, Naturezas de despesas, Funções e Subfunções (Filtros)	Exclusões
<b>L1</b>	<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS (I)</b>	<b>(L2 - L12)</b>		
<b>L2</b>	<b>Ingressos</b>	<b>(L3 + L4 + L5 + L6 + L7 + L8 + L9 + L10 + L11)</b>		
L3	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	1.1.xx.xx.xx 7.1.xx.xx.xx	
L4	Receita de Contribuições	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	1.2.xx.xx.xx 7.2.xx.xx.xx	
L5	Receita Patrimonial	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	1.3.xx.xx.xx 7.3.xx.xx.xx	1.3.21.00.1.x; 1.3.21.00.2.x 1.3.21.00.3.x; 1.3.21.00.4.x; 7.3.21.00.31.x; 7.3.21.00.2.x 7.3.21.00.3.x; 7.3.21.00.4.x
L6	Receita Agropecuária	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	1.4.xx.xx.xx 7.4.xx.xx.xx	
L7	Receita Industrial	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	1.5.xx.xx.xx 7.5.xx.xx.xx	
L8	Receita de Serviços	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	1.6.xx.xx.xx 7.6.xx.xx.xx	
L9	Remuneração das Disponibilidades	(+) 6.2.1.2.0.00.00; (-) 6.2.1.3.0.00.00	1.3.21.00.1.x; 1.3.21.00.2.x 1.3.21.00.3.x; 1.3.21.00.4.x 7.3.21.00.1.x; 7.3.21.00.2.x 7.3.21.00.3.x; 7.3.21.00.4.x 2.9.30.00.0.0; 8.9.30.00.0.0	

L10	Transferências recebidas	(+) 6.2.1.2.0.00.00	1.7.00.00.00	
		(-) 6.2.1.3.0.00.00	2.4.00.00.00	
L11	Outras Receitas/Ingressos Operacionais	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	1.9.xx.xx.xx; 7.9.xx.xx.xx 2.9.20.00.x.x; 2.9.40.00.1.1; 2.9.90.00.1.1; 8.9.20.00.x.x; 8.2.12.04.1.x; 8.9.40.00.1.1; 8.9.90.00.1.1	
<b>L12</b>	<b>Desembolsos</b>	<b>(L13 + L14 + L15 + L16)</b>		
L13	Pessoal e Demais Despesas	(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	3.1.71.xx.xx; 3.1.73.xx.xx; 3.1.74.xx.xx; 3.1.90.xx.xx; 3.1.93.xx.xx; 3.1.94.xx.xx 3.1.95.xx.xx; 3.1.96.xx.xx; 3.1.99.xx.xx; 3.3.71.xx.xx; 3.3.72.xx.xx; 3.3.73.xx.xx; 3.3.74.xx.xx; 3.3.75.xx.xx; 3.3.76.xx.xx; 3.3.90.xx.xx; 3.3.92.xx.xx; 3.3.93.xx.xx; 3.3.94.xx.xx; 3.3.95.xx.xx; 3.3.96.xx.xx; 3.3.99.xx.xx;	
L14	Juros e encargos da dívida	(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	3.2.90.21.xx; 3.2.90.22.xx; 3.2.90.23.xx; 3.2.90.24.xx 3.2.90.25.xx; 3.2.95.21.xx; 3.2.96.21.xx; 4.6.90.73.xx; 4.6.90.74.xx; 4.6.90.75.xx <b>Filtro</b> Função: 28 Subfunção: 841, 842, 843 e 844	

		(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	3.1.30.xx.xx; 3.3.30.xx.xx 3.1.80.xx.xx; 3.3.50.xx.xx; 3.1.91.xx.xx; 3.3.91.xx.xx; 3.3.20.xx.xx; 3.3.22.xx.xx 3.3.31.xx.xx; 3.3.32.xx.xx 3.3.35.xx.xx; 3.3.36.xx.xx 3.3.40.xx.xx; 3.3.41.xx.xx 3.3.42.xx.xx; 3.3.45.xx.xx 3.3.46.xx.xx; 4.4.40.xx.xx; 3.3.60.xx.xx; 3.3.70.xx.xx; 3.1.71.xx.xx; 3.1.73.xx.xx 3.1.74.xx.xx; 3.3.71.xx.xx 3.3.72.xx.xx; 3.3.73.xx.xx; 3.3.74.xx.xx; 4.4.71.xx.xx 3.3.80.xx.xx; 4.4.50.xx.xx; 4.4.20.xx.xx; 4.4.22.xx.xx 4.4.30.xx.xx; 4.4.31.xx.xx; 4.4.32.xx.xx; 4.4.35.xx.xx; 4.4.36.xx.xx; 4.5.30.xx.xx; 4.4.41.xx.xx; 4.4.42.xx.xx; 4.4.45.xx.xx; 4.4.46.xx.xx; 4.4.70.xx.xx; 4.4.76.xx.xx; 4.4.80.xx.xx; 4.5.80.xx.xx; 4.4.91.xx.xx; 4.5.91.xx.xx 4.5.32.xx.xx; 4.5.40.xx.xx; 4.5.42.xx.xx; 4.5.50.xx.xx; 4.4.72.xx.xx; 4.4.73.xx.xx 4.4.74.xx.xx	4.5.32.66 4.5.42.66 4.5.50.66 45.80.66
L15	Transferências concedidas			
L16	Outros desembolsos operacionais			

<b>L17</b>	<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO (II)</b>	<b>(L18 - L22)</b>		
<b>L18</b>	<b>Ingressos</b>	<b>(L19 + L20 + L21)</b>		
L19	Alienação de bens	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	2.2.xx.xx.xx; 8.2.xx.xx.xx	
L20	Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	2.3.xx.xx.xx; 8.3.xx.xx.xx	
L21	Outros ingressos de investimentos			
<b>L22</b>	<b>Desembolsos</b>	<b>(L23 + L24 + L25)</b>		
L23	Aquisição de ativo não circulante	(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	4.4.xx.51.xx; 4.4.xx.52.xx; 4.4.xx.61.xx; 4.5.xx.61.xx; 4.5.xx.63.xx; 4.5.xx.64.xx; 4.5.xx.65.xx	44.32.51; 44.32.52; 45.32.61; 45.32.64; 45.32.65; 44.42.51 44.42.52; 45.42.64 44.50.51/44.50.52 44.80.51/44.80.52 44.91.51/44.91.52 45.91.61/45.91.65
L24	Concessão de empréstimos e financiamentos	(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	4.5.xx.66.xx	4.4.20.xx.xx; 4.4.22.xx.xx 4.4.30.xx.xx; 4.4.31.xx.xx; 4.4.32.xx.xx; 4.4.35.xx.xx;
L25	Outros desembolsos de investimentos	(+) 6.2.2.1.3.04.00  (+) 6.3.1.4.0.00.00  (+) 6.3.2.2.0.00.00	4.4.xx.xx.xx; 4.5.xx.xx.xx	4.4.36.xx.xx; 4.4.40.xx.xx 4.4.41.xx.xx; 4.4.42.xx.xx; 4.4.45.xx.xx; 4.4.46.xx.xx; 4.4.50.xx.xx; 4.4.70.xx.xx; 4.4.71.xx.xx; 4.4.72.xx.xx; 4.4.73.xx.xx; 4.4.74.xx.xx; 4.4.76.xx.xx; 4.4.80.xx.xx; 4.4.91.xx.xx; 4.5.30.xx.xx; 4.5.32.xx.xx; 4.5.40.xx.xx; 4.5.42.xx.xx; 4.5.50.xx.xx; 4.5.80.xx.xx; 4.5.91.xx.xx

<b>L26</b>	<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO (III)</b>	<b>(L27 - L31)</b>		
<b>L27</b>	<b>Ingressos</b>	<b>(L28 + L29)</b>		
L28	Operações de crédito	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	2.1.xx.xx.xx 8.1.xx.xx.xx	
L29	Integralização do capital social de empresas dependentes	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	2.9.10.xx.x.x; 8.9.10.xx.x.x 2.9.10.xx.x.x; 8.9.10.xx.x.x	
L30	Outros ingressos de financiamentos			
<b>L31</b>	<b>Desembolsos</b>	<b>(L32 + L33)</b>		
L32	Amortização / Refinanciamento da dívida	(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	4.6.xx.xx.xx	4.6.90.71.xx; 4.6.90.72.xx; 4.6.90.76.xx; 4.6.90.77.xx; 4.6.90.73.xx; 4.6.90.74.xx; <b>4.6.90.75.xx</b> <b>Filtro</b> Função: 28 Subfunção: 841, 842, 843 e 844
L33	Outros desembolsos de financiamentos	(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	4.6.90.71; 4.6.90.72; 4.6.90.76; 4.6.90.77	
<b>L34</b>	<b>GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)</b>	<b>(L1 + L17 + L26)</b>		
L35	Caixa e equivalente de caixa inicial	1.1.1.0.0.00.00 (saldo inicial)		
L36	Caixa e equivalente de caixa final	<b>L34 + L35 (deve corresponder ao saldo final da conta 1.1.1.0.0.00.00)</b>		

**b. Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas**

Linha	Campo	Contas Contábeis (PCASP)	Naturezas de receitas, Naturezas de despesas, Funções e Subfunções (Filtros)	Exclusões
L1	Intergovernamentais		(L2 + L3 + L4)	
L2	da União	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	1.7.1.x.xx.x.x + 2.4.1.x.xx.x.x,	
L3	de Estados e Distrito Federal	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	1.7.2.x.xx.x.x; 2.4.2.x.xx.x.x	
L4	de Municípios	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	1.7.3.x.xx.x.x; 2.4.3.x.xx.x.x	
L5	Intragovernamentais	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	7.7.1.x.xx.x.x; 8.4.1.x.xx.x.x 7.7.2.x.xx.x.x; 8.4.2.x.xx.x.x 7.7.3.x.xx.x.x; 8.4.3.x.xx.x.x	
L6	Outras transferências recebidas	(+) 6.2.1.2.0.00.00 (-) 6.2.1.3.0.00.00	1.7.4.x.xx.x.x; 7.7.4.x.xx.x.x; 1.7.5.x.xx.x.x; 7.7.5.x.xx.x.x; 1.7.6.x.xx.x.x; 7.7.6.x.xx.x.x; 1.7.7.x.xx.x.x; 7.7.7.x.xx.x.x; 1.7.8.x.xx.x.x; 7.7.8.x.xx.x.x; 2.4.4.x.xx.x.x; 8.4.4.x.xx.x.x; 2.4.5.x.xx.x.x; 8.4.5.x.xx.x.x; 2.4.6.x.xx.x.x; 8.4.6.x.xx.x.x; 2.4.7.0.x.xx.x.x; 8.4.7.x.xx.x.x; 2.4.8.x.xx.x.x; 8.4.8.x.xx.x.x;	
L7	<b>Total das Transferências Recebidas</b>		<b>(L1 + L5 + L6)</b>	

L8	Intergovernamentais	(L9 + L10 + L11+L12)		
L9	a União	(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	3.3.20.xx.xx; 3.3.22.xx.xx 4.4.20.xx.xx; 4.4..22.xx.xx	
L10	a Estados e Distrito Federal	(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	3.1.30.xx.xx; 3.3.30.xx.xx 3.3.31.xx.xx; 3.3.32.xx.xx 3.3.35.xx.xx; 3.3.36.xx.xx 4.4.30.xx.xx; 4.4.31.xx.xx; 4.4.32.xx.xx; 4.4.35.xx.xx; 4.4.36.xx.xx; 4.5.30.xx.xx; 4.5.32.xx.xx;	4.5.32.66
L11	a Municípios	(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	3.3.40.xx.xx; 3.3.41.xx.xx 3.3.42.xx.xx; 3.3.45.xx.xx 3.3.46.xx.xx; 4.4.40.xx.xx; 4.4.41.xx.xx; 4.4.42.xx.xx; 4.4.45.xx.xx; 4.4.46.xx.xx; 4.5.40.xx.xx; 4.5.42.xx.xx	4.5.12.66
L12	a Consórcios Públícos	(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	3.1.71.xx.xx; 3.1.73.xx.xx 3.1.74.xx.xx; 3.3.71.xx.xx 3.3.72.xx.xx; 3.3.73.xx.xx; 3.3.74.xx.xx; 4.4.71.xx.xx 4.4.72.xx.xx; 4.4.73.xx.xx 4.4.74.xx.xx	
L13	Intragovernamentais	(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	3.1.91.xx.xx; 3.3.91.xx.xx; 4.4.91.xx.xx; 4.5.91.xx.xx	

		(+) 6.2.2.1.3.04.00	3.1.80.xx.xx; 3.3.50.xx.xx;	4.5.50.66; 45.80.66
L14	Outras transferências concedidas	(+) 6.3.1.4.0.00.00	3.3.60.xx.xx; 3.3.70.xx.xx;	
		(+) 6.3.2.2.0.00.00	3.3.80.xx.xx; 4.4.50.xx.xx; 4.4.70.xx.xx; 4.4.76.xx.xx; 4.4.80.xx.xx; 4.5.50.xx.xx; 4.5.80.xx.xx	
L15	<b>Total das Transferências Concedidas</b>	<b>(L8 + L13 + L14)</b>		

**c. Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função**

Linha	Campo	Contas Contábeis (PCASP)	Naturezas de Despesa (Filtro I)	Função (Filtro II)
L1	Legislativa			Função 01
L2	Judiciária			Função 02
L3	Essencial à Justiça			Função 03
L4	Administração			Função 04
L5	Defesa Nacional			Função 05
L6	Segurança Pública			Função 06
L7	Relações Exteriores			Função 07
L8	Assistência Social			Função 08
L9	Previdência Social			Função 09
L10	Saúde		3.1.71.xx.xx; 3.1.73.xx.xx;	Função 10
L11	Trabalho		3.1.74.xx.xx; 3.1.90.xx.xx;	Função 11
L12	Educação		3.1.93.xx.xx; 3.1.94.xx.xx;	Função 12
L13	Cultura		3.1.95.xx.xx; 3.1.96.xx.xx;	Função 13
L14	Direitos da Cidadania	(+) 6.2.2.1.3.04.00;	3.1.99.xx.xx; 3.3.71.xx.xx;	Função 14
L15	Urbanismo	(+) 6.3.1.4.0.00.00;	3.3.72.xx.xx; 3.3.73.xx.xx;	Função 15
L16	Habitação	(+) 6.3.2.2.0.00.00	3.3.74.xx.xx; 3.3.75.xx.xx;	Função 16
L17	Saneamento		3.3.76.xx.xx; 3.3.90.xx.xx;	Função 17
L18	Gestão Ambiental		3.3.92.xx.xx; 3.3.93.xx.xx;	Função 18
L19	Ciência e Tecnologia		3.3.94.xx.xx; 3.3.95.xx.xx;	Função 19
L20	Agricultura		3.3.96.xx.xx; 3.3.99.xx.xx;	Função 20
L21	Organização Agrária			Função 21
L22	Indústria			Função 22
L23	Comércio e Serviços			Função 23
L24	Comunicações			Função 24
L25	Energia			Função 25
L26	Transporte			Função 26
L27	Desporto e Lazer			Função 27
L28	Encargos Especiais			Função 28
L29	Total dos Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função	(L1 + L2 + L3 + L4 + L5 + L6 + L7 + L8 + L9 + L10 + L11 + L12 + L13 + L14 + L15 + L16 + L17 + L18 + L19 + L20 + L21 + L22 + L23 + L24 + L25 + L26 + L27 + L28)		

#### d. Quadro de Juros e Encargos da Dívida

Linha	Campo	Contas Contábeis (PCASP)	Naturezas de receitas, Naturezas de despesas, Funções e Subfunções (Filtros)	Exclusões
L1	Juros e Correção Monetária da Dívida Interna	(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	3.2.90.21.xx; 3.2.90.23.xx; 3.2.90.25.xx; 3.2.95.21.xx; 3.2.96.21.xx; 4.6.90.73.xx; 4.6.90.74.xx; 4.6.90.75.xx  Função: 28  Subfunção: 841 e 843	
L2	Juros e Correção Monetária da Dívida Externa	(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	3.2.90.21.xx; 3.2.90.23.xx; 3.2.90.25.xx; 3.2.95.21.xx; 3.2.96.21.xx; 4.6.90.73.xx; 4.6.90.74.xx; 4.6.90.75.xx  Função: 28  Subfunção: 842 e 844	
L3	Outros Encargos da Dívida	(+) 6.2.2.1.3.04.00 (+) 6.3.1.4.0.00.00 (+) 6.3.2.2.0.00.00	3.2.90.22.xx; 3.2.90.24.xx; 3.2.90.91.xx; 3.2.90.92.xx; 3.2.90.93.xx; 3.2.90.99.xx; 3.2.99.xx.xx; 3.2.xx.xx.xx	3.2.90.21.xx; 3.2.90.23.xx; 3.2.90.25.xx; 3.2.95.21.xx; 3.2.96.21.xx;  Função: 28  Subfunção: 841, 842, 843 e 844
L4	<b>Total dos Juros e Encargos Da Dívida</b>	<b>(L1 + L2 + L3)</b>		

## ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

### a. Quadro Principal

		<b>DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA</b>	
		Exercício: 20XX	
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS</b>			
<b>Ingressos</b>			
Receita Tributária		-	-
Receita de Contribuições		-	-
Receita Patrimonial		-	-
Receita Agropecuária		-	-
Receita Industrial		-	-
Receita de Serviços		-	-
Remuneração das Disponibilidades		-	-
Outras Receitas Derivadas e Originárias		-	-
Transferências recebidas		-	-
Outros Ingressos Operacionais		-	-
<b>Desembolsos</b>			
Pessoal e demais despesas		(-)	(-)
Juros e encargos da dívida		(-)	(-)
Transferências concedidas		(-)	(-)
Outros desembolsos operacionais		(-)	(-)
<b><i>Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (I)</i></b>		-	-

**FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO**

**Ingressos**

Alienação de bens

- -

Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos

- -

Outros ingressos de investimentos

- -

**Desembolsos**

Aquisição de ativo não circulante

(-) (-)

Concessão de empréstimos e financiamentos

(-) (-)

Outros desembolsos de investimentos

(-) (-)

***Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento (II)***

- -

**FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO**

**Ingressos**

Operações de crédito

- -

Integralização do capital social de empresas dependentes

- -

Outros ingressos de financiamentos

- -

**Desembolsos**

Amortização /Refinanciamento da dívida

(-) (-)

Outros desembolsos de financiamentos

(-) (-)

***Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)***

- -

**GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)**

- -

Caixa e Equivalentes de caixa inicial

- -

Caixa e Equivalente de caixa final

- -

**b. Quadros Anexos**

<b>&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO&gt;</b> <b>QUADRO DE TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS E CONCEDIDAS</b>		Exercício: 20XX
	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
<b>TRANSFERÊNCIAS CORRENTES RECEBIDAS</b>		
Intergovernamentais		
da União	-	-
de Estados e Distrito Federal	-	-
de Municípios	-	-
Intragovernamentais	-	-
Outras transferências correntes recebidas	-	-
<b><i>Total das Transferências Recebidas</i></b>	-	-
<b>TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS</b>		
Intergovernamentais		
a União	-	-
a Estados e Distrito Federal	-	-
a Municípios	-	-
a Consórcios Públicos	-	-
Intragovernamentais	-	-
Outras transferências concedidas	-	-
<b><i>Total das Transferências Concedidas</i></b>	-	-

**<ENTE DA FEDERAÇÃO>**  
**QUADRO DE DESEMBOLSOS DE PESSOAL E DEMAIS DESPESAS POR FUNÇÃO**

Exercício: 20XX

	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Legislativa	-	-
Judiciária	-	-
Essencial à Justiça	-	-
Administração	-	-
Defesa Nacional	-	-
Segurança Pública	-	-
Relações Exteriores	-	-
Assistência Social	-	-
Previdência Social	-	-
Saúde	-	-
Trabalho	-	-
Educação	-	-
Cultura	-	-
Direitos da Cidadania	-	-
Urbanismo	-	-
Habitação	-	-
Saneamento	-	-
Gestão Ambiental	-	-
Ciência e Tecnologia	-	-
Agricultura	-	-
Organização Agrária	-	-
Indústria	-	-
Comércio e Serviços	-	-
Comunicações	-	-
Energia	-	-
Transporte	-	-
Desporto e Lazer	-	-
Encargos Especiais	-	-
<b>Total dos Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

<b>ENTE DA FEDERAÇÃO</b>		<b>Exercício: 20XX</b>
	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna	-	-
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa	-	-
Outros Encargos da Dívida	-	-
<b>Total dos Juros e Encargos da Dívida</b>	-	-



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

---

IPC 10 – Contabilização de Consórcios Públícos

2016

**MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA**

Henrique de Campos Meirelles

**SECRETÁRIO-EXECUTIVO**

Tarcísio José Massote de Godoy

**SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL**

Otávio Ladeira de Medeiros

**SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Gildenora Batista Dantas Milhomem

**COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Leonardo Silveira do Nascimento

**COORDENADOR DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Bruno Ramos Mangualde

**GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS**

Diego Rodrigues Boente

**EQUIPE TÉCNICA**

Ana Karolina Almeida Dias

Carla de Tunes Nunes

Gessé Santana Borges

Gabriela Leopoldina Abreu

Rodrigo Pereira Neves

Washington Nunes Leite Júnior

Informações: (61) 3412-4905

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Correio Eletrônico: [cconf.df.stn@fazenda.gov.br](mailto:cconf.df.stn@fazenda.gov.br)

## Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
ASPECTOS GERAIS DOS CONSÓRCIOS PÚBLICOS	6
PREMISSAS UTILIZADAS	6
CONTABILIZAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS RELACIONADAS A CONTRATO DE RATEIO	7
CONTABILIZAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS NÃO RELACIONADAS A CONTRATO DE RATEIO	13
APROPRIAÇÃO PROPORCIONAL PATRIMONIAL	14
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS	15
EXEMPLO ILUSTRATIVO A – METODOLOGIA DE COTAS DE PARTICIPAÇÃO	16
EXEMPLO ILUSTRATIVO B – LANÇAMENTOS CONTÁBEIS	20
EXEMPLO ILUSTRATIVO C – ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	35

### PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T SP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF nº 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSASB e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º destaca:

II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (*grifo nosso*)

3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações que buscam auxiliar a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade quanto à forma de contabilização dos consórcios públicos, em conformidade com a regulamentação da Portaria STN nº 274/2016 e com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

## ALCANCE

6. As definições contidas na Resolução CFC n.º 1.128/2008 (NBC T 16.1) devem ser observadas por todas as entidades abrangidas no campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conforme o item 2 daquela norma, transrito a seguir:

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Campo de Aplicação: espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

- (a) entidades do setor público; e
- (b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

7. Assim, estão compreendidas no campo de atuação e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também as demais entidades da administração indireta e aquelas que de alguma forma movimentarem recursos oriundos do setor público.
8. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o §1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, observará as orientações contidas no referido documento.
9. Portanto, as instruções contidas nesta IPC poderão ser utilizadas por todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

## ASPECTOS GERAIS DOS CONSÓRCIOS PÚBLICOS

10. Os Consórcios Públícos representam a aliança entre entidades da federação com vistas à realização de objetivos comuns, estabelecendo relações de cooperação federativa, para o desenvolvimento de ações conjuntas para o alcance de benefícios coletivos. Revestida como associação pública, com personalidade jurídica de direito público e de natureza autárquica, os consórcios poderão promover atividades relacionadas ao desenvolvimento regional, ações de saneamento básico, educação, saúde, gestão, tratamento do lixo urbano, água, esgoto ou projetos urbanos.
11. O marco regulatório dos Consórcios Públícos está representado na Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, que dispõe sobre normas gerais para a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios contratarem consórcios públicos para a realização de objetivos de interesse comum, regulamentado pelo Decreto nº 6.017, de 17 de janeiro de 2007, que, dentre outras disposições, descreve as condições e critérios dos aspectos constitutivos dos consórcios.
12. Os procedimentos contábeis descritos na presente instrução encontram amparo na Portaria STN nº 274, de 13 de maio de 2016, que estabelece normas gerais de consolidação das contas dos consórcios públicos a serem observadas na gestão orçamentária, financeira e contábil, em conformidade com os pressupostos da responsabilidade fiscal. Essa portaria revogou a Portaria nº 72/2012, que regulamentava o assunto anteriormente.
13. O Manual dos Demonstrativos Fiscais (MDF) e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) apresentam detalhamentos sobre os procedimentos contábeis específicos dos consórcios, bem como as regras de preenchimento dos demonstrativos fiscais.

## PREMISSAS UTILIZADAS

14. Algumas premissas foram seguidas para o desenvolvimento desta IPC:
  - a) A assembleia do consórcio público é soberana quanto às decisões relativas à repartição de ativos e passivos;
  - b) O reconhecimento do ativo patrimonial no consórcio público e do passivo patrimonial no ente consorciado ocorre no início da vigência do contrato de rateio;
  - c) O passivo patrimonial não é encerrado com a saída do ente consorciado, a menos que a assembleia delibere em contrário;

- d) Em regra, as transferências de ativos (monetários ou não) dos entes consorciados para o consórcio público são registradas por meio de ativo (participações) e patrimônio líquido;
- e) As transferências de ativos (monetários ou não) dos entes consorciados para o consórcio público podem ser registradas por meio de variações patrimoniais (VPD/VPA), quando o consórcio atender a um ente externo (não consorciado) ou mesmo a um ente consorciado numa contratação direta, na condição de cliente;
- f) Aportes em forma de bens não se confundem com o contrato de rateio, mas alteram a participação dos entes no consórcio.
- g) As participações no consórcio público são registradas por cotas de participação e precificadas por meio da relação entre o patrimônio líquido e o total de cotas.
- h) Os lançamentos ora apresentados nesta IPC foram elaborados conforme a estrutura de contas presentes no PCASP Estendido 2016.

## CONTABILIZAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS RELACIONADAS A CONTRATO DE RATEIO

- 15. Os lançamentos apresentados estão pautados na imperiosidade em registrar os fenômenos ocorridos, tanto dos entes consorciados quanto dos Consórcios Públicos, observando os respectivos códigos e títulos contábeis apresentados no PCASP Estendido 2016, conforme a versão atualizada do Anexo III da IPC 00.
- 16. Conforme a Lei nº 11.107/2005, o Decreto nº 6.017/2007 e a Portaria STN nº 274/2016, o contrato de rateio constitui o instrumento exclusivo pelo qual os entes consorciados comprometem-se a transferir recursos financeiros para a realização das despesas dos consórcios públicos. Seus créditos estarão consignados nas respectivas leis orçamentárias anuais, e deverão ser objeto de controles contábeis específicos materializados nos eventos a seguir:

### Contabilização das transferências nos Entes Consorciados

Assinatura do contrato de rateio

#### Controle de Atos Potenciais

- D: 7.1.2.3.1.09.00      Contrato de Rateio de Consórcios Públicos  
C: 8.1.2.3.1.09.01      Contrato de Rateio – a executar

Início da vigência do contrato de rateio

#### Controle de Atos Potenciais

- D: 8.1.2.3.1.09.01      Contrato de Rateio – a executar

C: 8.1.2.3.1.09.02 Contrato de Rateio – em execução

**Natureza de informação patrimonial**

- D: 1.2.2.1.1.01.07 Participação em Consórcios Públicos  
C: 2.1.8.9.1.14.00 Consórcios a Pagar (P)

Empenho da dotação para transferência aos consórcios públicos

**Natureza de informação patrimonial**

- D: 2.1.8.9.1.14.00 Consórcios a Pagar (P)  
C: 2.1.8.9.1.14.00 Consórcios a Pagar (F)

**Natureza de informação orçamentária**

- D: 6.2.2.1.1.00.00 Crédito Disponível  
C: 6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar

**Natureza de informação orçamentária**

- D: 6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar  
C: 6.2.2.1.3.02.00 Crédito Empenhado em Liquidação

**Controle das Disponibilidades**

- D: 8.2.1.1.1.00.00 Disponibilidade por Destinação de Recursos  
C: 8.2.1.1.2.00.00 DDR Comprometida por Empenho

Liquidação da despesa referente à transferência aos consórcios públicos

**Natureza de informação orçamentária**

- D: 6.2.2.1.3.02.00 Crédito Empenhado em Liquidação  
C: 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

**Controle das Disponibilidades**

- D: 8.2.1.1.2.00.00 DDR Comprometida por Empenho  
C: 8.2.1.1.3.01.00 DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Pagamento da despesa referente à transferência aos consórcios públicos

**Natureza de informação patrimonial**

- D: 2.1.8.9.1.14.00 Consórcios a Pagar (F)  
C: 1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa (F)

**Natureza de informação orçamentária**

- D: 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Empenhado Liquidado a Pagar  
C: 6.2.2.1.3.04.00 Crédito Empenhado Liquidado Pago

**Controle das Disponibilidades**

- D: 8.2.1.1.3.01.00 DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias  
C: 8.2.1.1.4.00.00 DDR Utilizada

#### Controle dos Atos Potenciais

- D: 8.1.2.3.1.09.02 Contrato de Rateio – em execução  
C: 8.1.2.3.1.09.03 Contrato de Rateio – executado

#### Controle de Prestação de Contas

- D: 7.5.2.0.0.00.00 Prestação de Contas de Consórcios Públicos  
C: 8.5.2.1.0.00.00 Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público –  
A comprovar

### Contabilização das transferências nos Consórcios Públicos

Assinatura do contrato de rateio

#### Controle de Atos Potenciais

- D: 7.1.1.3.1.08.00 Contrato de Rateio de Consórcios Públicos  
C: 8.1.1.3.1.08.01 Contrato de Rateio – a executar

17. O consórcio público pode reconhecer, pelo regime de competência, o direito a receber referente à transferência dos recursos por parte do ente consorciado. Caso haja possibilidade de obter-se essa informação tempestivamente, o registro pode ser realizado tanto no momento da liquidação por parte do ente transferidor ou conforme a especificação no contrato de rateio. Por exemplo, se no contrato estiver especificado que o consórcio receberá os recursos em doze parcelas mensais, a cada mês, o consórcio fará o registro por competência do crédito a receber correspondente.

Início da vigência do contrato de rateio

#### Controle de Atos Potenciais

- D: 8.1.1.3.1.08.01 Contrato de Rateio – a executar  
C: 8.1.1.3.1.08.02 Contrato de Rateio – em execução

#### Natureza de informação patrimonial

- D: 1.1.2.3.1.02.00 Créditos de consórcios públicos decorrentes de contrato de rateio (P)  
C: 2.3.1.1.1.xx.xx Patrimônio Social

Recebimento da transferência conforme contrato de rateio

#### Natureza de informação patrimonial

- D: 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa (F)  
C: 1.1.2.3.1.02.00 Créditos de consórcios públicos decorrentes de contrato de rateio (P)

#### **Natureza de informação orçamentária**

- D: 6.2.1.1.0.00.00 Receita a realizar  
C: 6.2.1.2.0.00.00 Receita realizada

#### **Controle das Disponibilidades**

- D: 7.2.1.1.0.00.00 Controle da Disponibilidade de Recursos  
C: 8.2.1.1.1.00.00 Disponibilidade por Destinação de Recursos

#### **Controle dos Atos Potenciais**

- D: 8.1.1.3.1.08.02 Contrato de Rateio – em execução  
C: 8.1.1.3.1.08.03 Contrato de Rateio – executado

#### **Controle de Prestação de Contas**

- D: 7.5.2.0.0.00.00 Prestação de Contas de Consórcios Públicos  
C: 8.5.2.1.0.00.00 Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A comprovar

### **Contabilização das despesas nos Consórcios Públicos**

18. O consórcio público com personalidade jurídica de direito público integra a administração indireta de todos os entes da Federação consorciados, possui natureza autárquica, nos termos do inciso IV do art. 41 da Lei nº 10.406/2002. Deste modo, a execução orçamentária das receitas e despesas do consórcio público deverá obedecer às normas gerais de direito financeiro aplicáveis às entidades públicas, regulamentadas pelo MCASP.

Empenho da dotação nos consórcios públicos concomitante à incorporação do ativo ou ao reconhecimento da VPD

#### **Natureza de informação patrimonial**

- D: 1.x.x.x.x.xx.xx Ativo (P)  
Ou  
D: 3.x.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva  
C: 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo (F)

#### **Natureza de informação orçamentária**

- D: 6.2.2.1.1.00.00 Crédito Disponível  
C: 6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar

#### **Natureza de informação orçamentária**

- D: 6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar  
C: 6.2.2.1.3.02.00 Crédito Empenhado em Liquidação

**Controle das Disponibilidades**

- D: 8.2.1.1.1.00.00 Disponibilidade por Destinação de Recursos  
C: 8.2.1.1.2.00.00 DDR Comprometida por Empenho

Liquidiação da despesa nos consórcios públicos

**Natureza de informação orçamentária**

- D: 6.2.2.1.3.02.00 Crédito Empenhado em Liquidação  
C: 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

**Controle das Disponibilidades**

- D: 8.2.1.1.2.00.00 DDR Comprometida por Empenho  
C: 8.2.1.1.3.01.00 DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Pagamento da despesa nos consórcios públicos

**Natureza de informação patrimonial**

- C: 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo (F)  
C: 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa (F)

**Natureza de informação orçamentária**

- D: 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Empenhado Liquidado a Pagar  
C: 6.2.2.1.3.04.00 Crédito Empenhado Liquidado Pago

**Controle das Disponibilidades**

- D: 8.2.1.1.3.01.00 DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias  
C: 8.2.1.1.4.00.00 DDR Utilizada

**Contabilização da Prestação de contas nos Entes Consorciados e nos Consórcios Públicos**

19. Os lançamentos de Controle de Prestação de Contas, grupo 8.5, são iguais nos Entes Consorciados e nos Consórcios Públicos.

**Controle de Prestação de Contas**

- D: 8.5.2.1.0.00.00 Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A comprovar  
C: 8.5.2.3.0.00.00 Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A aprovar

**Controle de Prestação de Contas**

- D: 8.5.2.3.0.00.00 Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A aprovar  
C: 8.5.2.4.0.00.00 Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – Aprovados

**Contabilização da execução orçamentária dos Consórcios Públicos nas contas de controle dos Entes Consorciados**

20. Segundo o art. 12 da Portaria STN nº 274/2016, os consórcios públicos encaminharão aos Poderes Executivos de cada ente da Federação consorciado as informações necessárias à elaboração dos demonstrativos fiscais até quinze dias após o encerramento do período de referência, salvo prazo diverso estabelecido por legislação específica de cada ente consorciado.
21. De acordo com o § 4º do art. 11 da Portaria STN nº 274/2016, os entes consorciados efetuarão na contabilidade, o registro das informações do consórcio público necessárias à elaboração do **Demonstrativo da Despesa com Pessoal**, que compõe o RGF, do **Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino** e do **Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde**, ambos integrantes do RREO.
22. A Portaria STN nº 274/2016 também estabelece a necessidade de inserir no Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa, que integra o Relatório de Gestão Fiscal - RGF, a insuficiência de caixa verificada no consórcio público, e, no Demonstrativo das Operações de Crédito e da Dívida Consolidada Líquida, também integrantes do RGF, as operações contratadas pelo consórcio público.
23. O PCASP Estendido, Anexo III da IPC 00, versão 2016, sugere um detalhamento, nos grupos 7.5.3.0.0.00.00 e 8.5.3.0.0.00.00 – CONSOLIDAÇÃO DA EXECUÇÃO DO CONSÓRCIO, a fim de possibilitar o registro da despesa executada em consórcios públicos, conforme lista a seguir.

CONTAS DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS PARA PREENCHIMENTO DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS – CONTROLES DEVEDORES	
7.5.0.0.0.00.00	CONSÓRCIOS PÚBLICOS
7.5.3.0.0.00.00	CONSOLIDAÇÃO DA EXECUÇÃO DO CONSÓRCIO
7.5.3.1.0.00.00	VALORES TRANSFERIDOS POR CONTRATO DE RATEIO
7.5.3.2.0.00.00	DESPESAS EXECUTADAS EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS
7.5.3.3.0.00.00	EXECUÇÃO DE RP NÃO PROCESSADOS EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS
7.5.3.4.0.00.00	EXECUÇÃO DE RP PROCESSADOS EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS
7.5.3.5.0.00.00	INSUFICIÊNCIA DE CAIXA DO CONSÓRCIO PÚBLICO
7.5.3.6.0.00.00 <sup>1</sup>	OPERAÇÃO DE CRÉDITO CONTRATADA PELO CONSÓRCIO PÚBLICO
7.5.3.7.0.00.00 <sup>1</sup>	DÍVIDA CONSOLIDADA REFERENTE AO CONSÓRCIO PÚBLICO

CONTAS DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS PARA PREENCHIMENTO DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS – CONTROLES CREDORES	
8.5.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DOS CONSÓRCIOS PÚBLICOS
8.5.3.1.0.00.00	VALORES TRANSFERIDOS POR CONTRATO DE RATEIO
8.5.3.2.0.00.00	DESPESAS EXECUTADAS EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS
8.5.3.2.1.00.00	CREDITO EMPENHADO A LIQUIDAR
8.5.3.2.2.00.00	CREDITO EMPENHADO EM LIQUIDAÇÃO
8.5.3.2.3.00.00	CREDITO EMPENHADO LIQUIDADO A PAGAR
8.5.3.2.4.00.00	CREDITO EMPENHADO LIQUIDADO PAGO

8.5.3.2.5.00.00 <sup>1</sup>	EMPENHOS A LIQUIDAR INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS
8.5.3.2.6.00.00 <sup>1</sup>	EMPENHOS EM LIQUIDAÇÃO INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS
8.5.3.2.7.00.00 <sup>1</sup>	EMPENHOS LIQUIDADOS INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS
8.5.3.3.0.00.00	EXECUÇÃO DE RP NÃO PROCESSADOS EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS
8.5.3.3.1.00.00	RP NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR
8.5.3.3.2.00.00	RP NÃO PROCESSADOS EM LIQUIDAÇÃO
8.5.3.3.3.00.00	RP NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS A PAGAR
8.5.3.3.4.00.00	RP NÃO PROCESSADOS PAGOS
8.5.3.3.5.00.00	RP NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR BLOQUEADOS
8.5.3.3.6.00.00	RP NÃO PROCESSADOS TRANSFERIDOS
8.5.3.3.7.00.00	RP NÃO PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO
8.5.3.3.8.00.00	RP NÃO PROCESSADOS CANCELADOS
8.5.3.4.0.00.00	EXECUÇÃO DE RP PROCESSADOS EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS
8.5.3.4.1.00.00	RP PROCESSADOS A PAGAR
8.5.3.4.2.00.00	RP PROCESSADOS PAGOS
8.5.3.4.3.00.00	RP PROCESSADOS TRANSFERIDOS
8.5.3.4.4.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO
8.5.3.4.5.00.00	RP PROCESSADOS CANCELADOS
8.5.3.5.0.00.00	INSUFICIÊNCIA DE CAIXA DO CONSÓRCIO PÚBLICO
8.5.3.6.0.00.00 <sup>1</sup>	OPERAÇÃO DE CRÉDITO CONTRATADA PELO CONSÓRCIO PÚBLICO
8.5.3.7.0.00.00 <sup>1</sup>	DÍVIDA CONSOLIDADA REFERENTE AO CONSÓRCIO PÚBLICO

Observação 1 - Essa conta será incluída na versão 2017 do PCASP Estendido.

## CONTABILIZAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS NÃO RELACIONADAS A CONTRATO DE RATEIO

24. Em algum momento, sem que haja necessariamente relação com o contrato de rateio, os Entes Consorciados poderão transferir ativos (monetários ou não) para o consórcio público.
25. As transferências de ativos (monetários ou não) dos entes consorciados para o consórcio público são registrados por meio de ativo (participações) e patrimônio líquido;

### Contabilização nos Entes Consorciados

#### Natureza de informação patrimonial

D: 1.2.2.1.1.01.07      Participações em Consórcios Públicos  
 C: 1.x.x.x.xx.xx      Ativo

26. Neste caso, pode ou não haver execução orçamentária, a depender do ativo transferido. Se ativo transferido for monetário, haverá execução de despesa

orçamentária (empenho, liquidação e pagamento). Caso o ativo transferido seja não monetário, deverá haver autorização legislativa.

### Contabilização no Consórcio Público

#### Natureza de informação patrimonial

D: 1.x.x.x.x.xx.xx	Ativo
C: 2.3.1.1.xx.xx	Patrimônio Social

27. Neste caso, se o ativo que ingressar no consórcio for monetário, deverá haver registro de receita orçamentária no consórcio.
28. Quando o consórcio atender a um ente externo (não consorciado) ou mesmo a um ente consorciado numa contratação direta, na condição de cliente do consórcio, os registros contábeis serão feitos por meio de variações patrimoniais (VPD/VPA).

### APROPRIAÇÃO PROPORCIONAL PATRIMONIAL

29. Na data de elaboração das demonstrações contábeis, os entes consorciados reconhecem no ativo suas parcelas correspondentes ao patrimônio líquido do consórcio, utilizando a apropriação proporcional patrimonial.
30. A participação dos entes consorciados no consórcio dar-se-á por meio de cotas de participação, valoradas conforme a relação “Patrimônio Líquido/Número Total de Cotas”. Sempre que houver alteração em um dos elementos da relação, patrimônio líquido ou número total de cotas, a valoração deve ser revista. Exemplos correspondem ao encerramento e abertura do exercício, ao ingresso de um novo ente consorciado ou à saída de um ente consorciado.
31. Para utilização da metodologia de apropriação proporcional patrimonial, as participações no consórcio público são precificadas por cotas de participação. Ao final da IPC, será apresentado um exemplo ilustrativo da metodologia, utilizando as contas do PCASP Estendido. A descrição e função das contas encontram-se detalhadas no próprio PCASP disponível em: <http://tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>
32. A contabilização referente aos resultados negativos e positivos da apropriação proporcional patrimonial é apresentada a seguir.

### Contabilização da apropriação proporcional patrimonial nos Entes Públicos

#### Resultado negativo – Natureza de informação patrimonial

D: 3.9.2.x.x.xx.xx	Resultado Negativo de Participações
C: 1.2.2.1.1.01.07	Participações em Consórcios Públicos

#### Resultado positivo – Natureza de informação patrimonial

D: 1.2.2.1.1.01.07      Participações em Consórcios Públicos  
C: 4.9.2.x.x.xx.xx      Resultado Positivo de Participações

33. Em algumas circunstâncias, o patrimônio líquido do consórcio pode apresentar saldo negativo. Nesse caso, os Entes Consorciados:

- a) Zeram o saldo do ativo (Participações em Consórcios Públicos), se for o caso;
- b) Reconhecem um passivo somente se tiverem incorrido, em nome do consórcio, em obrigações legais, contratuais, acordos firmados ou assunção de dívidas.

## DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

34. A orientação contida nesta IPC pode ser aplicada prospectivamente, a partir da data de aplicação.

35. Salvo deliberação em contrário da Assembleia, o patrimônio líquido apurado antes da aplicação desta instrução pode ser apropriado com base na metodologia de apropriação proporcional patrimonial, conforme os itens 28 a 32 desta IPC. Contudo, se houver dificuldade para determinar o valor a ser apropriado pela aplicação prospectiva desta instrução, ou se a aplicação da metodologia não representa fielmente a participação prévia dos Entes Consorciados, estes podem utilizar um ou mais critérios objetivos para determinar sua participação prévia. Por exemplo, antes da aplicação da IPC, o patrimônio líquido do Consórcio Público apurado no período imediatamente anterior pode ser apropriado com base no número de votos que cada ente da Federação consorciado possui na assembleia geral, naquele período. Tais fatos devem ser evidenciados em notas explicativas.

## EXEMPLO ILUSTRATIVO A – METODOLOGIA DE COTAS DE PARTICIPAÇÃO

Com o intuito de facilitar o entendimento desta IPC, foi elaborado um exemplo ilustrativo com valores hipotéticos. Os eventos serão apresentados em ordem cronológica. Considere as seguintes informações:

**Ano X1 – Os Entes A e B constituem o consórcio. O consórcio não opera no exercício.**

Entes	Ingresso Recursos	Nº de cotas *	Cotas Acum.	Partic. %
A	\$ 50,00	50	50	50,00%
B	\$ 50,00	50	50	50,00%
<b>Total</b>	<b>\$ 100,00</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100,00%</b>

\* Valor inicial da cota = \$ 1,00

BALANÇO PATRIMONIAL DO CONSÓRCIO (\$)				
	X0	X1	X0	X1
Ativos	-	100,00	Passivos	-
			PL	-
<b>TOTAL</b>	<b>-</b>	<b>100,00</b>	<b>TOTAL</b>	<b>100,00</b>

**Novo valor da cota = \$ 100,00 / 100 cotas = \$ 1,00**

**Ano X2 – O Ente B faz uma segunda aplicação de \$ 60,00. Houve também um rendimento (VPA) de \$ 40,00. O consórcio não opera no exercício.**

Entes	Ingresso Recursos	Nº de cotas *	Cotas Acum.	Partic. %
A	\$ -	0	50	31,25%
B	\$ 60,00	60	110	68,75%
<b>Total</b>	<b>\$ 60,00</b>	<b>60</b>	<b>160</b>	<b>100,00%</b>

\* Valor inicial da cota = \$ 1,00

BALANÇO PATRIMONIAL DO CONSÓRCIO (\$)				
	X1	X2	X1	X2
Ativos	100,00	200,00	Passivos	-
			PL	100,00
<b>TOTAL</b>	<b>100,00</b>	<b>200,00</b>	<b>TOTAL</b>	<b>100,00</b>
				200,00

**Novo valor da cota = \$ 200,00 / 160 cotas = \$ 1,25**

**Ano X3 – O Ente C entra no consórcio. O consórcio não opera no exercício.**

Entes	Ingresso Recursos	Nº de cotas *	Cotas Acum.	Partic. %
A	\$ 25,00	20	70	26,92%
B	\$ 25,00	20	130	50,00%
C	\$ 75,00	60	60	23,08%
<b>Total</b>	<b>\$ 125,00</b>	<b>100</b>	<b>260</b>	<b>100,00%</b>

\* Valor inicial da cota = \$ 1,25

<b>BALANÇO PATRIMONIAL DO CONSÓRCIO (\$)</b>				
	X2	X3	X2	X3
Ativos	200,00	325,00	Passivos	-
			PL	200,00
<b>TOTAL</b>	<b>200,00</b>	<b>325,00</b>	<b>TOTAL</b>	<b>200,00</b>
				325,00

**Novo valor da cota = \$ 325,00 / 260 cotas = \$ 1,25**

**ANO X4 – O consórcio entra em operação. Ao longo do exercício, gera VPD diversas de \$87,50 e adquire um veículo no valor de \$50 por meio de operação de crédito.**

Entes	Ingresso Recursos	Nº de cotas *	Cotas Acum.	Partic. %
A	\$ 37,50	30	100	28,57%
B	\$ 25,00	20	150	42,86%
C	\$ 50,00	40	100	28,57%
<b>Total</b>	<b>\$ 112,50</b>	<b>90</b>	<b>350</b>	<b>100,00%</b>

\* Valor inicial da cota = \$ 1,25

<b>BALANÇO PATRIMONIAL DO CONSÓRCIO (\$) - Na abertura</b>				
	X3	X4(a)	X3	X4(a)
Ativos	325,00	437,50	Passivos	-
			PL	325,00
<b>TOTAL</b>	<b>325,00</b>	<b>437,50</b>	<b>TOTAL</b>	<b>325,00</b>
				437,50

**Novo valor da cota = \$ 437,50 / 350 cotas = \$ 1,25**

**BALANÇO PATRIMONIAL DO CONSÓRCIO (\$) - No encerramento**

	X4(a)	X4(e)	X4(a)	X4(e)
Ativos	437,50	350,00	Passivos	-
Veículo	-	50,00		50,00

			PL	437,50	350,00
<b>TOTAL</b>	<b>437,50</b>	<b>400,00</b>	<b>PL</b>	<b>437,50</b>	<b>400,00</b>

**Novo valor da cota = \$ 350,00 / 350 cotas = \$ 1,00**

**ANO X5 – O Ente A sai do consórcio. Em seguida, o Ente D entra no consórcio. No exercício, VPD diversas = \$ 85,00 (à vista); Depreciação = \$ 5,00; Juros = \$ 10,00**

Entes	Ingresso Recursos	Nº de cotas *	Cotas Acum.	Partic. %
A	\$ -	-	-	-
B	\$ -	0	150	60,00%
C	\$ -	0	100	40,00%
<b>Total</b>	<b>\$ -</b>	<b>0</b>	<b>250</b>	<b>100,00%</b>

\* Valor inicial da cota = \$ 1,00

Obs.: nesse exemplo, as cotas do Ente A são zeradas e baixada com Ativos.

<b>BALANÇO PATRIMONIAL DO CONSÓRCIO (\$)</b> – Na abertura (a1), após a saída do Ente "A"					
	X4(e)	X5(a1)		X4(e)	X5(a1)
Ativos	350,00	250,00	Passivos	50,00	50,00
Veículo	50,00	50,00	PL	350,00	250,00
<b>TOTAL</b>	<b>400,00</b>	<b>300,00</b>	<b>TOTAL</b>	<b>400,00</b>	<b>300,00</b>

**Novo valor da cota = \$ 250,00 / 250 cotas = \$ 1,00**

Entes	Ingresso Recursos	Nº de cotas *	Cotas Acum.	Partic. %
B	\$ 70,00	70	220	44,00%
C	\$ 80,00	80	180	36,00%
D	\$ 100,00	100	100	20,00%
<b>Total</b>	<b>\$ 250,00</b>	<b>250</b>	<b>500</b>	<b>100,00%</b>

\* Valor inicial da cota = \$ 1,00

**BALANÇO PATRIMONIAL DO CONSÓRCIO (\$)** –  
Na abertura (a2), após a entrada do Ente "D"

	<b>X5(a1)</b>	<b>X5(a2)</b>		<b>X5(a1)</b>	<b>X5(a2)</b>
Ativos	250,00	500,00	Passivos	50,00	50,00
Veículo	50,00	50,00	PL	250,00	500,00
<b>TOTAL</b>	<b>300,00</b>	<b>550,00</b>	<b>TOTAL</b>	<b>300,00</b>	<b>550,00</b>

**Novo valor da cota = \$ 500,00 / 500 cotas = \$ 1,00**

**BALANÇO PATRIMONIAL DO CONSÓRCIO (\$) - No encerramento**

	<b>X5(a2)</b>	<b>X5(e)</b>		<b>X5(a2)</b>	<b>X5(e)</b>
Ativos	500,00	415,00	Passivos	50,00	60,00
Veículo	50,00	50,00	PL	500,00	400,00
(-) Deprec.	-	(5,00)			
<b>TOTAL</b>	<b>550,00</b>	<b>460,00</b>	<b>TOTAL</b>	<b>550,00</b>	<b>460,00</b>

**Novo valor da cota = \$ 400,00 / 500 cotas = \$ 0,80**

## EXEMPLO ILUSTRATIVO B – LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

Com o intuito de facilitar o entendimento desta IPC, foi elaborado um exemplo ilustrativo B que **simula fatos típicos de consórcios públicos de um mês**, com os respectivos lançamentos contábeis, utilizando as contas do PCASP Estendido 2016. As situações e os valores apresentados são hipotéticos. Os lançamentos serão apresentados em ordem cronológica, destacando-os nos Entes Consorciados e no Consórcio Público.

Para fins do exemplo ilustrativo, considere as seguintes informações iniciais:

1. Em 1º/10/20X0, constituição de um consórcio público X, formado por dois municípios consorciados (A e B), para compra de medicamentos. Na ocasião foi assinado o contrato K onde:
  - O município A se compromete a transferir um terreno ao consórcio, para a construção da futura sede, no valor de R\$ 100.000,00, em 2/1/20X1;
  - O município B se compromete a transferir 10 parcelas iguais e mensais de R\$ 10.000,00 (total R\$ 100.000,00), para a construção da futura sede, sendo a primeira em 2/1/20X1.
  - O município A e B se comprometem a transferir recursos para compra de medicamentos, no total de R\$ 50.000,00 cada um, em dinheiro, em duas parcelas iguais e semestrais de R\$ 25.000,00, sendo a primeira em 5/1/20X1 e a segunda em 5/6/20X1.
2. Os contratos vigorarão a partir de 1º/1/20X1.

## CONTABILIZAÇÃO NOS MUNICÍPIOS A E B

### Evento 1: Em 1º/10/20X0 – Assinaturas dos contratos

Município A – Controle de Atos Potenciais		
D: 7.1.2.3.x.xx.xx	Outras Obrigações Contratuais	150.000,00
C: 8.1.2.3.x.xx.xx	Outras Obrigações Contratuais – a executar	150.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Consórcio X – 150.000,00</i>		
<i>Contrato K – 150.000,00</i>		

Município B – Controle de Atos Potenciais		
D: 7.1.2.3.x.xx.xx	Outras Obrigações Contratuais	150.000,00
C: 8.1.2.3.x.xx.xx	Outras Obrigações Contratuais – a executar	150.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Consórcio X – 150.000,00</i>		
<i>Contrato K – 150.000,00</i>		

### Evento 2: Em 1º/1/20X1 – Início da vigência dos contratos

Município A – Controle de Atos Potenciais		
D: 8.1.2.3.x.xx.xx	Outras Obrigações Contratuais – a executar	150.000,00
C: 8.1.2.3.x.xx.xx	Outras Obrigações Contratuais – em execução	150.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Consórcio X – 150.000,00</i>		
<i>Contrato K – 150.000,00</i>		

Município A – Natureza de informação patrimonial		
D: 1.2.2.1.1.01.07	Participação em Consórcios Públicos (P)	150.000,00
C: 2.1.8.9.1.14.00	Consórcios a Pagar (P)	150.000,00

Município B – Controle de Atos Potenciais		
D: 8.1.2.3.x.xx.xx	Outras Obrigações Contratuais – a executar	150.000,00
C: 8.1.2.3.x.xx.xx	Outras Obrigações Contratuais – em execução	150.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Consórcio X – 150.000,00</i>		
<i>Contrato K – 150.000,00</i>		

Município B – Natureza de informação patrimonial		
D: 1.2.2.1.1.01.07	Participação em Consórcios Públicos (P)	150.000,00
C: 2.1.8.9.1.14.00	Consórcios a Pagar (P)	150.000,00

**Evento 3: Em 2/1/20X1 – Transferência de um terreno do município A para o consórcio**

Município A – Natureza de informação patrimonial		
D: 2.1.8.9.1.14.00	Consórcios a Pagar (P)	100.000,00
C: 1.2.3.2.1.01.04	Terrenos (P)	100.000,00

Município A – Controle de Atos Potenciais		
D: 8.1.2.3.x.xx.xx	Outras Obrigações Contratuais – em execução	100.000,00
C: 8.1.2.3.x.xx.xx	Outras Obrigações Contratuais – executado	100.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Consórcio X – 100.000,00 (saldo 50.000,00)</i>		
<i>Contrato K – 100.000,00 (saldo 50.000,00)</i>		

**Evento 4: Em 2/1/20X1 – Transferência de uma parcela de R\$ 10.000,00 do município B para construção da futura sede do consórcio.****Empenho**

Município B – Natureza de informação patrimonial		
D: 2.1.8.9.1.14.00	Consórcios a Pagar (P)	10.000,00
C: 2.1.8.9.1.14.00	Consórcios a Pagar (F)	10.000,00

Município B – Natureza de informação orçamentária		
D: 6.2.2.1.1.00.00	Crédito Disponível	10.000,00
C: 6.2.2.1.3.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar	10.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Natureza da despesa – 4.4.71.70</i>		

Município B – Natureza de informação orçamentária		
D: 6.2.2.1.3.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar	10.000,00
C: 6.2.2.1.3.02.00	Crédito Empenhado em Liquidação	10.000,00

Município B – Controle das Disponibilidades		
D: 8.2.1.1.1.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos	10.000,00
C: 8.2.1.1.2.00.00	DDR Comprometida por Empenho	10.000,00

Município B – Natureza de informação orçamentária		
D: 6.2.2.1.3.02.00	Crédito Empenhado em Liquidação	10.000,00
C: 6.2.2.1.3.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	10.000,00

Município B – Controle das Disponibilidades		
D: 8.2.1.1.2.00.00	DDR Comprometida por Empenho	10.000,00
C: 8.2.1.1.3.01.00	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	10.000,00

## Pagamento

### Município B – Natureza de informação patrimonial

D: 2.1.8.9.1.14.00	Consórcios a Pagar (F)	10.000,00
C: 1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	10.000,00

### Município B – Natureza de informação orçamentária

D: 6.2.2.1.3.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	10.000,00
C: 6.2.2.1.3.04.00	Crédito Empenhado Liquidado Pago	10.000,00

### Município B – Controle das Disponibilidades

D: 8.2.1.1.3.01.00	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	10.000,00
C: 8.2.1.1.4.00.00	DDR Utilizada	10.000,00

### Município B – Controle de Atos Potenciais

D: 8.1.2.3.x.xx.xx	Outras Obrigações Contratuais – em execução	10.000,00
C: 8.1.2.3.x.xx.xx	Outras Obrigações Contratuais – executado	10.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Consórcio X – 10.000,00 (saldo 140.000,00)</i>		
<i>Contrato K – 10.000,00 (saldo 140.000,00)</i>		

### Município B – Controle de Prestação de Contas

D: 7.5.2.0.0.00.00	Prestação de Contas de Consórcios Públicos	10.000,00
C: 8.5.2.1.0.00.00	Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A comprovar	10.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Ano 20X1; Exercício Atual</i>		
<i>Contrato K – 10.000,00</i>		

## Evento 5: Em 5/1/20X1 – Transferências de recursos para compra de medicamentos

### Empenho

#### Município A – Natureza de informação patrimonial

D: 2.1.8.9.1.14.00	Consórcios a Pagar (P)	25.000,00
C: 2.1.8.9.1.14.00	Consórcios a Pagar (F)	25.000,00

#### Município A – Natureza de informação orçamentária

D: 6.2.2.1.1.00.00	Crédito Disponível	25.000,00
C: 6.2.2.1.3.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar	25.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Natureza da despesa – 3.3.71.70</i>		

**Município A – Natureza de informação orçamentária**

D: 6.2.2.1.3.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar	25.000,00
C: 6.2.2.1.3.02.00	Crédito Empenhado em Liquidação	25.000,00

**Município A – Controle das Disponibilidades**

D: 8.2.1.1.1.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos	25.000,00
C: 8.2.1.1.2.00.00	DDR Comprometida por Empenho	25.000,00

**Município B – Natureza de informação patrimonial**

D: 2.1.8.9.1.14.00	Consórcios a Pagar (P)	25.000,00
C: 2.1.8.9.1.14.00	Consórcios a Pagar (F)	25.000,00

**Município B – Natureza de informação orçamentária**

D: 6.2.2.1.1.00.00	Crédito Disponível	25.000,00
C: 6.2.2.1.3.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar	25.000,00

*Informações complementares:**Natureza da despesa – 3.3.71.70***Município B – Natureza de informação orçamentária**

D: 6.2.2.1.3.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar	25.000,00
C: 6.2.2.1.3.02.00	Crédito Empenhado em Liquidação	25.000,00

**Município B – Controle das Disponibilidades**

D: 8.2.1.1.1.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos	25.000,00
C: 8.2.1.1.2.00.00	DDR Comprometida por Empenho	25.000,00

**Liquidação****Município A – Natureza de informação orçamentária**

D: 6.2.2.1.3.02.00	Crédito Empenhado em Liquidação	25.000,00
C: 6.2.2.1.3.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	25.000,00

**Município A – Controle das Disponibilidades**

D: 8.2.1.1.2.00.00	DDR Comprometida por Empenho	25.000,00
C: 8.2.1.1.3.01.00	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	25.000,00

**Município B – Natureza de informação orçamentária**

D: 6.2.2.1.3.02.00	Crédito Empenhado em Liquidação	25.000,00
C: 6.2.2.1.3.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	25.000,00

**Município B – Controle das Disponibilidades**

D: 8.2.1.1.2.00.00	DDR Comprometida por Empenho	25.000,00
C: 8.2.1.1.3.01.00	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	25.000,00

## Pagamento

### Município A – Natureza de informação patrimonial

D: 2.1.8.9.1.14.00	Consórcios a Pagar (F)	25.000,00
C: 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	25.000,00

### Município A – Natureza de informação orçamentária

D: 6.2.2.1.3.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	25.000,00
C: 6.2.2.1.3.04.00	Crédito Empenhado Liquidado Pago	25.000,00

### Município A – Controle das Disponibilidades

D: 8.2.1.1.3.01.00	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	25.000,00
C: 8.2.1.1.4.00.00	DDR Utilizada	25.000,00

### Município A – Controle dos Atos Potenciais

D: 8.1.2.3.x.xx.xx	Contrato de Rateio – em execução	25.000,00
C: 8.1.2.3.x.xx.xx	Contrato de Rateio – executado	25.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Consórcio X – 125.000,00 (saldo 25.000,00)</i>		
<i>Contrato K – 125.000,00 (saldo 25.000,00)</i>		

### Município A – Controle de Prestação de Contas

D: 7.5.2.0.0.00.00	Prestação de Contas de Consórcios Públicos	25.000,00
C: 8.5.2.1.0.00.00	Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A comprovar	25.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Ano 20X1; Exercício Atual</i>		
<i>Contrato K – 25.000,00</i>		

### Município B – Natureza de informação patrimonial

D: 2.1.8.9.1.14.00	Consórcios a Pagar (F)	25.000,00
C: 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	25.000,00

### Município B – Natureza de informação orçamentária

D: 6.2.2.1.3.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	25.000,00
C: 6.2.2.1.3.04.00	Crédito Empenhado Liquidado Pago	25.000,00

### Município B – Controle das Disponibilidades

D: 8.2.1.1.3.01.00	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	25.000,00
C: 8.2.1.1.4.00.00	DDR Utilizada	25.000,00

### Município B – Controle dos Atos Potenciais

D: 8.1.2.3.x.xx.xx	Contrato de Rateio – em execução	25.000,00
C: 8.1.2.3.x.xx.xx	Contrato de Rateio – executado	25.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Consórcio X – 35.000,00 (saldo 115.000,00)</i>		
<i>Contrato K – 35.000,00 (saldo 115.000,00)</i>		

### Município B – Controle de Prestação de Contas

D: 7.5.2.0.0.00.00	Prestação de Contas de Consórcios Públicos	25.000,00
C: 8.5.2.1.0.00.00	Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A comprovar	25.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Ano 20X1; Exercício Atual</i>		
<i>Contrato K – 25.000,00</i>		

## CONTABILIZAÇÃO NO CONSÓRCIO PÚBLICO

### Evento 1: Em 1º/10/20X0 – Assinaturas dos contratos

#### Consórcio X – Controle de Atos Potenciais

D: 7.1.1.3.x.xx.xx	Outros Direitos Contratuais	300.000,00
C: 8.1.1.3.x.xx.xx	Outros Direitos Contratuais – a executar	300.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Município A – 150.000,00;</i>		
<i>Município B – 150.000,00;</i>		
<i>Contrato K – 300.000,00</i>		

### Evento 2: Em 1º/1/20X1 – Início da vigência dos contratos

#### Consórcio X – Controle de Atos Potenciais

D: 8.1.1.3.x.xx.xx	Outros Direitos Contratuais – a executar	300.000,00
C: 8.1.1.3.x.xx.xx	Outros Direitos Contratuais – em execução	300.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Município A – 150.000,00;</i>		
<i>Município B – 150.000,00;</i>		
<i>Contrato K – 300.000,00</i>		

#### Consórcio X – Natureza de informação patrimonial

D: 1.1.2.3.1.02.00	Créditos de consórcios públicos decorrentes de contrato de rateio (P)	300.000,00
C: 2.3.1.1.1.xx.xx	Patrimônio Social	300.000,00

**Evento 3: Em 2/1/20X1 – Transferência de um terreno do município A para o consórcio**

Consórcio X – Natureza de informação patrimonial		
D: 1.2.3.2.1.01.04	Terrenos (P)	100.000,00
C: 1.1.2.3.1.02.00	Créditos de consórcios públicos decorrentes de contrato de rateio (P)	100.000,00
Consórcio X – Controle de Atos Potenciais		
D: 8.1.1.3.x.xx.xx	Outros Direitos Contratuais – em execução	100.000,00
C: 8.1.1.3.x.xx.xx	Outros Direitos Contratuais – executado	100.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Município A – 100.000,00 (saldo 50.000,00)</i>		
<i>Contrato K – 100.000,00 (saldo 200.000,00)</i>		

**Evento 4: Em 2/1/20X1 – Transferência de uma parcela de R\$ 10.000,00 do município B para construção da futura sede do consórcio.**

Consórcio X – Natureza de informação patrimonial		
D: 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	10.000,00
C: 1.1.2.3.1.02.00	Créditos de consórcios públicos decorrentes de contrato de rateio (P)	10.000,00
Consórcio X – Natureza de informação orçamentária		
D: 6.2.1.1.0.00.00	Receita a realizar	10.000,00
C: 6.2.1.2.0.00.00	Receita realizada	10.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Natureza da receita – 2.4.23.37.00</i>		

Consórcio X – Controle das Disponibilidades		
D: 7.2.1.1.0.00.00	Controle da Disponibilidade de Recursos	10.000,00
C: 8.2.1.1.1.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos	10.000,00
Consórcio X – Controle de Atos Potenciais		
D: 8.1.1.3.x.xx.xx	Outros Direitos Contratuais – em execução	10.000,00
C: 8.1.1.3.x.xx.xx	Outros Direitos Contratuais – executado	10.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Município B – 10.000,00 (saldo 140.000,00)</i>		
<i>Contrato K – 110.000,00 (saldo 190.000,00)</i>		

Consórcio X – Controle de Prestação de Contas		
D: 7.5.2.0.0.00.00	Prestação de Contas de Consórcios Públicos	10.000,00
C: 8.5.2.1.0.00.00	Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A comprovar	10.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Ano 20X1; Exercício Atual</i>		
<i>Contrato K – 10.000,00</i>		

**Evento 5: Em 5/1/20X1 – Transferências de recursos para compra de medicamentos**

Consórcio X – Natureza de informação patrimonial		
D: 1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	50.000,00
C: 1.1.2.3.1.02.00	Créditos de consórcios públicos decorrentes de contrato de rateio (P) – Município A	25.000,00
C: 1.1.2.3.1.02.00	Créditos de consórcios públicos decorrentes de contrato de rateio (P) – Município B	25.000,00
Consórcio X – Natureza de informação orçamentária		
D: 6.2.1.1.0.00.00	Receita a realizar	50.000,00
C: 6.2.1.2.0.00.00	Receita realizada	50.000,00
<i>Informações complementares:</i> <i>Natureza da receita – 1.7.23.37.00</i>		
Consórcio X – Controle das Disponibilidades		
D: 7.2.1.1.0.00.00	Controle da Disponibilidade de Recursos	50.000,00
C: 8.2.1.1.1.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos	50.000,00
Consórcio X – Controle dos Atos Potenciais		
D: 8.1.1.3.x.xx.xx	Contrato de Rateio – em execução	50.000,00
C: 8.1.1.3.x.xx.xx	Contrato de Rateio – executado	50.000,00
<i>Informações complementares:</i> <i>Município A – 125.000,00 já executado (saldo 25.000,00)</i> <i>Município B – 35.000,00 já executado (saldo 115.000,00)</i> <i>Contrato K – 160.000,00 já executado (saldo 140.000,00)</i>		
Consórcio X – Controle de Prestação de Contas		
D: 7.5.2.0.0.00.00	Prestação de Contas de Consórcios Públicos	50.000,00
C: 8.5.2.1.0.00.00	Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A comprovar	50.000,00
<i>Informações complementares:</i> <i>Ano 20X1; Exercício Atual</i> <i>Município A – 25.000,00</i> <i>Município B – 25.000,00</i> <i>Contrato K – 50.000,00</i>		

**Evento 6: Em 14/1/20X1 – Após o devido processo licitatório, o consórcio adquire medicamentos à vista por R\$ 45.000,00 de um fornecedor local.**

Empenho		
Consórcio X – Natureza de informação patrimonial		
D: 1.1.5.6.1.05.00	Medicamentos e materiais hospitalares (P)	45.000,00
C: 2.1.3.1.1.01.xx	Fornecedores Nacionais (F)	45.000,00

**Consórcio X – Natureza de informação orçamentária**

D: 6.2.2.1.1.00.00	Crédito Disponível	45.000,00
C: 6.2.2.1.3.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar	45.000,00
<i>Informações complementares:</i>		
<i>Natureza de despesa – 3.3.90.30</i>		

**Consórcio X – Natureza de informação orçamentária**

D: 6.2.2.1.3.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar	45.000,00
C: 6.2.2.1.3.02.00	Crédito Empenhado em Liquidação	45.000,00

**Consórcio X – Controle das Disponibilidades**

D: 8.2.1.1.1.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos	45.000,00
C: 8.2.1.1.2.00.00	DDR Comprometida por Empenho	45.000,00

**Liquidação**
**Consórcio X – Natureza de informação orçamentária**

D: 6.2.2.1.3.02.00	Crédito Empenhado em Liquidação	45.000,00
C: 6.2.2.1.3.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	45.000,00

**Consórcio X – Controle das Disponibilidades**

D: 8.2.1.1.2.00.00	DDR Comprometida por Empenho	45.000,00
C: 8.2.1.1.3.01.00	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	45.000,00

**Pagamento**
**Consórcio X – Natureza de informação patrimonial**

D: 2.1.3.1.1.01.xx	Fornecedores Nacionais (F)	45.000,00
C: 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	45.000,00

**Consórcio X – Natureza de informação orçamentária**

D: 6.2.2.1.3.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	45.000,00
C: 6.2.2.1.3.04.00	Crédito Empenhado Liquidado Pago	45.000,00

**Consórcio X – Controle das Disponibilidades**

D: 8.2.1.1.3.01.00	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	45.000,00
C: 8.2.1.1.4.00.00	DDR Utilizada	45.000,00

**Evento 7: Em 25/1/20X1 – Transferência dos medicamentos para os municípios A e B**

Município A – Natureza de informação patrimonial		
D: 1.1.5.6.1.05.00	Medicamentos e materiais hospitalares (P)	22.500,00
C: 4.5.9.x.x.xx.xx	Outras Transferências Recebidas	22.500,00
Município B – Natureza de informação patrimonial		
D: 1.1.5.6.1.05.00	Medicamentos e materiais hospitalares (P)	22.500,00
C: 4.5.9.x.x.xx.xx	Outras Transferências Recebidas	22.500,00
Consórcio X – Natureza de informação patrimonial		
D: 3.5.9.x.x.xx.xx	Outras Transferências Concedidas	45.000,00
C: 1.1.5.6.1.05.00	Medicamentos e materiais hospitalares (P)	45.000,00

**Evento 8: Em 31/1/20X1 – Relatórios de Prestação de Contas referente a janeiro de 20X1**

Informações para prestação de contas em janeiro de 20X1:

Transferências recebidas pelo contrato K

Do município A

- Terreno, R\$ 100.000,00
- Uma parcela de R\$ 25.000,00, para compra de medicamentos.

Do município B

- Uma parcela de R\$ 10.000,00, mas não foi gasto.
- Uma parcela de R\$ 25.000,00, para compra de medicamentos.

Execução orçamentária até o momento = 45.000,00 (90% do total)

- 50% do Município A = 25.000,00 x 90% = 22.500,00
- 50% do Município B = 25.000,00 x 90% = 22.500,00

CONSÓRCIO X RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS PARA O MUNICÍPIO A JANEIRO DE 20X1					
Função / Subfunção	Natureza da Despesa	Execução Orçamentária do Bimestre			
		Transferências recebidas	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Despesas Pagas
Saúde Atenção Básica (p.ex.)	3.3.90.30	25.000,00	22.500,00	22.500,00	22.500,00

CONSÓRCIO X RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS PARA O MUNICÍPIO B JANEIRO DE 20X1					
Função / Subfunção	Natureza da Despesa	Execução Orçamentária do Bimestre			
		Transferências recebidas	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Despesas Pagas
Saúde Atenção Básica (p.ex.)	3.3.90.30	25.000,00	22.500,00	22.500,00	22.500,00
	Não foi executado	10.000,00	-	-	-

**Evento 9: Em 31/1/20X1 – Contabilização da Prestação de Contas**
**Município A – Controle de Prestação de Contas**

D: 8.5.2.1.0.00.00 Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A comprovar 22.500,00  
C: 8.5.2.3.0.00.00 Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A aprovar 22.500,00  
*Informações complementares:*  
*Ano 20X1; Exercício Atual*  
*Contrato K – 22.500,00*

**Município A – Controle de Prestação de Contas**

D: 8.5.2.3.0.00.00 Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A aprovar 22.500,00  
C: 8.5.2.4.0.00.00 Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – Aprovados 22.500,00  
*Informações complementares:*  
*Ano 20X1; Exercício Atual*  
*Contrato K – 22.500,00*

**Município B – Controle de Prestação de Contas**

D: 8.5.2.1.0.00.00 Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A comprovar 22.500,00  
C: 8.5.2.3.0.00.00 Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A aprovar 22.500,00  
*Informações complementares:*  
*Ano 20X1; Exercício Atual*  
*Contrato K – 22.500,00*

#### Município B – Controle de Prestação de Contas

D: 8.5.2.3.0.00.00	Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A aprovar	22.500,00
C: 8.5.2.4.0.00.00	Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – Aprovados <i>Informações complementares:</i> Ano 20X1; Exercício Atual Contrato K – 22.500,00	22.500,00

#### Consórcio X – Controle de Prestação de Contas

D: 8.5.2.1.0.00.00	Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A comprovar	45.000,00
C: 8.5.2.3.0.00.00	Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A aprovar <i>Informações complementares:</i> Ano 20X1; Exercício Atual Município A – 22.500,00; Município B – 22.500,00; Contrato K – 45.000,00	45.000,00

#### Consórcio X – Controle de Prestação de Contas

D: 8.5.2.3.0.00.00	Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – A aprovar	45.000,00
C: 8.5.2.4.0.00.00	Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público – Aprovados <i>Informações complementares:</i> Ano 20X1; Exercício Atual Município A – 22.500,00; Município B – 22.500,00; Contrato K – 45.000,00	45.000,00

**Evento 10: Em 31/1/20X1 – Contabilização da execução orçamentária do Consórcio Público nas contas de controle dos municípios**

#### Município A – Controle de Prestação de Contas

D: 7.5.3.x.x.xx.xx	Consolidação da execução do consórcio	22.500,00
C: 8.5.3.2.4.00.00	Crédito Empenhado Liquidado Pago <i>Informações complementares:</i> Natureza de despesa – 3.3.90.30	22.500,00

#### Município B – Controle de Prestação de Contas

D: 7.5.3.x.x.xx.xx	Consolidação da execução do consórcio	22.500,00
C: 8.5.3.2.4.00.00	Crédito Empenhado Liquidado Pago <i>Informações complementares:</i> Natureza de despesa – 3.3.90.30	22.500,00

**Evento 11: Em 31/1/X1 – Apropriação Patrimonial Proporcional**

Informações para apropriação patrimonial proporcional em janeiro de 20X1:

<b>CONSÓRCIO X</b> <b>BALANÇE DE VERIFICAÇÃO SIMPLIFICADO</b> <b>31/1/20X1</b>			
<b>Contas</b>		<b>Saldo final</b>	
		<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
<i>Natureza de informação patrimonial</i>			
1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa	15.000,00	
1.1.2.3.1.02.00	Créditos de consórcios públicos decorrentes de contrato de rateio	140.000,00	
1.2.3.2.1.01.04	Terrenos	100.000,00	
2.3.1.1.xx.xx	Patrimônio Social		300.000,00
3.5.9.x.xx.xx	Outras Transferências Concedidas	45.000,00	
<i>Natureza de informação orçamentária</i>			
5.2.1.1.1.00.00	Previsão inicial da Receita Bruta *	200.000,00	
6.2.1.1.0.00.00	Receita a realizar		140.000,00
6.2.1.2.0.00.00	Receita realizada		60.000,00
5.2.2.1.1.01.00	Dotação Inicial *	200.000,00	
6.2.2.1.1.00.00	Crédito Disponível		155.000,00
6.2.2.1.3.04.00	Crédito Empenhado Liquidado Pago		45.000,00
<i>Controle de Atos Potenciais</i>			
7.1.1.3.x.xx.xx	Outros Direitos Contratuais	300.000,00	
8.1.1.3.x.xx.xx	Outros Direitos Contratuais – em execução		140.000,00
8.1.1.3.x.xx.xx	Outros Direitos Contratuais – executado		160.000,00
<i>Controle das Disponibilidades</i>			
7.2.1.1.0.00.00	Controle da Disponibilidade de Recursos	60.000,00	
8.2.1.1.1.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos		15.000,00
8.2.1.1.4.00.00	DDR Utilizada		45.000,00
<i>Controle de Prestação de Contas</i>			
7.5.2.0.0.00.00	Prestação de Contas de Consórcios Públicos	50.000,00	
8.5.2.1.0.00.00	A comprovar		5.000,00
8.5.2.4.0.00.00	Aprovados		45.000,00
<b>Totais</b>			

\* Não foram apresentados os lançamentos.

<b>Entes</b>	<b>Ingresso Recursos</b>	<b>Nº de cotas *</b>	<b>Cotas Acum.</b>	<b>Partic. %</b>
A	\$ 125.000,00	125.000	125.000	78,125%
B	\$ 35.000,00	35.000	35.000	21,875%
<b>Total</b>	<b>\$ 160.000,00</b>	<b>160.000</b>	<b>160.000</b>	<b>100,000%</b>

\* Valor inicial da cota = \$ 1,00

**Apuração da Base de Cálculo**

Patrimônio Social (inicial) .....	300.000,00
(-) Créditos não integralizados.....	(140.000,00)
(-) Resultado do mês de janeiro/20X1	
VPD Outras Transferências Concedidas.....	<u>(45.000,00)</u>
Patrimônio Líquido ajustado do Consórcio em 31/1/20X1	115.000,00

**Apropriação Patrimonial Proporcional**

Patrimônio Líquido ajustado do Consórcio em 31/1/20X1 .....	115.000,00
Participação do município A (78,125%).....	89.843,75
Participação do município B (21,875%).....	25.156,25

**Resultado do município A em janeiro/20X1**

Participação do município A (78,125%).....	89.843,75
(+) Créditos não integralizados.....	25.000,00
Participação registrada inicialmente .....	<u>(150.000,00)</u>
Resultado negativo de APP	(35.156,25)

**Município A – Resultado negativo – Natureza de informação patrimonial**

D: 3.9.2.x.x.xx.xx	Resultado Negativo de Participações	35.156,25
C: 1.2.2.1.1.01.07	Participações em Consórcios Públicos (P)	35.156,25

**Resultado do município B em janeiro/20X1**

Participação do município B (21,875%).....	25.156,25
(+) Créditos não integralizados.....	115.000,00
Participação registrada inicialmente .....	<u>(150.000,00)</u>
Resultado negativo de APP	(9.843,75)

**Município B – Resultado negativo – Natureza de informação patrimonial**

D: 3.9.2.x.x.xx.xx	Resultado Negativo de Participações	9.843,75
C: 1.2.2.1.1.01.07	Participações em Consórcios Públicos (P)	9.843,75

## EXEMPLO ILUSTRATIVO C – ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Neste tópico serão apresentadas as demonstrações contábeis do Consórcio Público em 31/1/20X1, elaboradas a partir das informações do Exemplo Ilustrativo B e respectivos detalhamentos.

### Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)

CONSÓRCIO X BALANÇO PATRIMONIAL 31/1/20X1		
ATIVO	Nota	Exercício Atual
<b>Ativo Circulante</b>		
Caixa e Equivalentes de Caixa		15.000,00
Créditos a Curto Prazo		140.000,00
<b>Total do Ativo Circulante</b>		<b>155.000,00</b>
<b>Ativo Não Circulante</b>		
Imobilizado		100.000,00
<b>Total do Ativo Não Circulante</b>		<b>100.000,00</b>
<b>TOTAL DO ATIVO</b>		<b>255.000,00</b>
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
<b>Patrimônio Líquido</b>		
Patrimônio Social		300.000,00
Resultados Acumulados		(45.000,00)
<b>Total do Patrimônio Líquido</b>		<b>255.000,00</b>
<b>TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		<b>255.000,00</b>

CONSÓRCIO X DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS 1/1/20X1 A 31/1/20X1		
	Nota	Exercício Atual
<b>Variações Patrimoniais Aumentativas</b>		
<b>Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)</b>		-
<b>Variações Patrimoniais Diminutivas</b>		
Transferências e Delegações Concedidas		45.000,00
<b>Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)</b>		<b>45.000,00</b>
<b>RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO</b>		<b>(45.000,00)</b>
<b>(III) = (I - II)</b>		

**CONSÓRCIO X**  
**DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA**  
**1/1/20X1 A 31/1/20X1**

	Nota	Exercício Atual
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS</b>		
<b>Ingressos</b>		
Transferências correntes recebidas		50.000,00
<b>Desembolsos</b>		
Pessoal e demais despesas		45.000,00
<b><i>Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (I)</i></b>		<b><i>5.000,00</i></b>
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
<b>Ingressos</b>		
<b>Desembolsos</b>		
<b><i>Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento (II)</i></b>		<b><i>0,00</i></b>
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>		
<b>Ingressos</b>		
Transferências de capital recebidas		10.000,00
<b>Desembolsos</b>		
<b><i>Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)</i></b>		<b><i>10.000,00</i></b>
<b>GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)</b>		
Caixa e Equivalentes de caixa inicial		0,00
Caixa e Equivalente de caixa final		15.000,00

**CONSÓRCIO X**  
**BALANÇO ORÇAMENTÁRIO**  
**31/1/20X1**  
**ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL**

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão Inicial (a)	Previsão Atualizada (b)	Receitas Realizadas (c)	Saldo (d) =(c-b)
<b>Receitas Correntes (I)</b>				
Transferências Correntes	100.000,00	100.000,00	50.000,00	50.000,00
<b>Receitas de Capital (II)</b>				
Transferências de Capital	100.000,00	100.000,00	10.000,00	90.000,00
<b>Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores (III)</b>	-	-	-	-
<b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (IV) = (I + II + III)</b>	200.000,00	200.000,00	60.000,00	140.000,00
<b>Operações de Crédito / Refinanciamento (V)</b>				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO</b>	200.000,00	200.000,00	60.000,00	140.000,00
<b>(VI) = (IV + V)</b>				
Déficit (VII)	-	-	-	-
<b>TOTAL (VIII) = (VI + VII)</b>	200.000,00	200.000,00	60.000,00	
Saldos de Exercícios Anteriores (Utilizados Para Créditos Adicionais)				
Superávit Financeiro				
Reabertura de Créditos Adicionais				

DESPESSAS ORÇAMENTÁRIAS	Dotação Inicial (e)	Dotação Atualizada (f)	Despesas Empenhadas (g)	Despesas Liquidadas (h)	Despesas Pagas (i)	Saldo da Dotação (j) = (f-g)
<b>Despesas Correntes (IX)</b>						
Outras Despesas Correntes	100.000,00	100.000,00	45.000,00	45.000,00	45.000,00	55.000,00
<b>Despesas de Capital (X)</b>						
Investimentos	100.000,00	100.000,00	-	-	-	100.000,00
<b>Reserva de Contingência (XI)</b>						
<b>Reserva do RPPS (XII)</b>						
<b>SUBTOTAL DAS DESPESAS (XIII) = (IX + X + XI + XII)</b>	<b>200.000,00</b>	<b>200.000,00</b>	<b>45.000,00</b>	<b>45.000,00</b>	<b>45.000,00</b>	<b>155.000,00</b>
<b>Amortização da Dívida/ Refinanciamento (XIV)</b>						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XV) = (XIII + XIV)</b>	<b>200.000,00</b>	<b>200.000,00</b>	<b>45.000,00</b>	<b>45.000,00</b>	<b>45.000,00</b>	<b>155.000,00</b>
Superávit (XVI)	-	-	15.000,00	15.000,00	15.000,00	
<b>TOTAL (XVII) = (XV + XVI)</b>	<b>200.000,00</b>	<b>200.000,00</b>	<b>60.000,00</b>	<b>60.000,00</b>	<b>60.000,00</b>	

CONSÓRCIO X BALANÇO FINANCEIRO 31/1/20X1		
	Nota	Exercício Atual
<b>INGRESSOS</b>		
<b>Receita Orçamentária (I)</b>		
<b>Ordinária</b>		
Transferências Recebidas		60.000,00
<b>Vinculada</b>		
<b>Transferências Financeiras Recebidas (II)</b>		
<b>Recebimentos Extraorçamentários (III)</b>		
<b>Saldo do Exercício Anterior (IV)</b>		
Caixa e Equivalentes de Caixa		0,00
<b>TOTAL (V) = (I + II + III + IV)</b>		60.000,00
<b>DISPÊNDIOS</b>		
<b>Despesa Orçamentária (VI)</b>		
Outras Destinações de Recursos		45.000,00
<b>Transferências Financeiras Concedidas (VII)</b>		
<b>Pagamentos Extraorçamentários (VIII)</b>		
<b>Saldo para o Exercício Seguinte (IX)</b>		
Caixa e Equivalentes de Caixa		15.000,00
<b>TOTAL (X) = (VI + VII + VIII + IX)</b>		60.000,00

<b>CONSÓRCIO X</b> <b>DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> <b>31/1/20X1</b>			
<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>Patrimônio Social</b>	<b>Resultados Acumulados</b>	<b>TOTAL</b>
Saldos iniciais	-	-	-
Aumento de capital	300.000,00	-	300.000,00
Resultado do mês de janeiro/20X1	-	(45.000,00)	(45.000,00)
<b>Saldos finais</b>	<b>300.000,00</b>	<b>(45.000,00)</b>	<b>255.000,00</b>



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

---

IPC 11 – Contabilização de Retenções

2024

**MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA**

Fernando Haddad

**SECRETÁRIO-EXECUTIVO**

Dario Carnevalli Durigan

**SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL**

Rogério Ceron

**SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

**COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Alex Fabiane Teixeira

**COORDENADORA DE NORMAS CONTÁBEIS E FISCAIS DA FEDERAÇÃO**

Cláudia Magalhães Dias Rabelo de Sousa

**GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS**

Washington Nunes Leite Júnior

**EQUIPE TÉCNICA**

Ana Paula Araújo Ribeiro

Arthur Roberto Pereira Pinto

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

Daniele Muniz de Oliveira Matos

Fernando Guedes de Campos

Vinícius Mezzacasa Villa

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br>

Correio Eletrônico: [cconf@tesouro.gov.br](mailto:cconf@tesouro.gov.br)

## Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
ASPECTOS GERAIS DAS RETENÇÕES/CONSIGNAÇÕES NO SETOR PÚBLICO	6
CONTABILIZAÇÃO DAS RETENÇÕES	9

## PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da Federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS, bem como está de acordo com a legislação aplicável e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF n.º 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB* e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º destaca:

II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (*grifo nosso*).

3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC são publicações de caráter técnico e orientador, de observância facultativa, que buscam auxiliar a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade quanto à forma de contabilização das retenções em despesas orçamentárias.

## ALCANCE

6. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades do setor público, conforme o item daquela norma, transscrito a seguir:

1.8A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

7. Assim, estão compreendidos no alcance e, portanto, obrigados a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também parte das entidades da administração indireta.
8. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o §1º do art. 3º da Portaria STN n.º 634, de 19 de novembro de 2013, estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios observará as orientações contidas no referido documento.
9. Portanto, as instruções contidas nesta IPC poderão parametrizar as ações de todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

## ASPECTOS GERAIS DAS RETENÇÕES/CONSIGNAÇÕES NO SETOR PÚBLICO

10. A adoção das Normas Contábeis Internacionais Padronizadas modificou o regime contábil brasileiro, emergindo com isso a necessidade de um novo modelo ou estrutura sistêmica para registro e captura das informações contábeis, o que resultou na modificação do Plano de Contas Aplicado à Federação (PCASP) para que as informações sob o aspecto patrimonial pudessem ser capturadas.
11. Diante deste contexto, a forma de estruturação e captura dos atos e fatos mudou, surgindo o registro por natureza da informação contábil e, por consequência, a separação das informações por natureza patrimonial, orçamentária e de controle. Tal modificação impactou significativamente a escrituração contábil até então praticada, fortemente baseada no contexto orçamentário. As informações financeiras passaram a ser registradas, simultaneamente, nas contas de natureza da informação patrimonial e controladas por intermédio das contas de natureza da informação de controle, chamadas de Destinação de Disponibilidade de Recursos (DDR), além das contas de natureza orçamentária para as necessidades de acompanhamento da execução orçamentária.
12. Toda essa modificação deve-se ao fato das mudanças da ciência contábil e, consequentemente, do aperfeiçoamento do reconhecimento, mensuração e evidenciação do elemento patrimonial caixa que, possivelmente antes, de acordo com a Lei nº 4.320/1964, seriam os valores em espécie, em uma dimensão restrita. Com a convergência às normas padronizadas internacionais, tais valores de recursos financeiros passaram a se desdobrar em contas contábeis patrimoniais de caixa e equivalente de caixa, investimentos temporários de curto prazo, investimentos de longo prazo, dentre outras, que são diretamente correlacionadas com as contas contábeis DDR.
13. Sendo assim, esta instrução apresenta o tratamento contábil, conforme os registros por natureza de informações, para os valores consignados ou retidos, com a finalidade de padronizar as rotinas de contabilização apresentadas pelos entes da Federação.
14. Pela relevância do tema e existência de solicitações à STN para padronização de procedimentos contábeis e financeiros quanto à retenção de valores, faz-se necessária esta IPC.
15. Para fins desta instrução, o termo “retenção” refere-se a valores retidos ou consignados pela fonte pagadora na folha de salários de pessoal ou nos pagamentos a prestadores de serviços ou fornecedores, decorrentes de obrigações de ordem tributária, determinação judicial ou de disposição contratual.
16. Tais valores correspondem a obrigações do favorecido do pagamento da despesa orçamentária. Contudo, considere-se que a fonte pagadora possui a responsabilidade legal ou contratual, de reter tais tributos, contribuições ou outros valores e, posteriormente, efetuar seu recolhimento, ou seja, sua transferência financeira a quem deve receber esses valores.

17. Esse procedimento ocorre em pagamentos de despesas orçamentárias sobre as quais incidem impostos (por exemplo, o IR ou ISS) ou contribuições (por exemplo, a contribuição ao RPPS, INSS, PIS, COFINS ou CSLL). Podem decorrer também de alguma determinação contratual (convênios a consignatários), judicial, ou ainda por situações típicas da administração pública, como retenção pelo resarcimento de danos ou contratos.
18. O valor retido poderá representar uma obrigação de repasse pelo ente, quando o recurso for de terceiro, ou uma receita orçamentária, caso o valor retido pertença ao próprio ente pagador.
19. Esta IPC apresenta duas possibilidades de se efetuar o registro da obrigação referente às retenções em despesas orçamentárias. Uma das possibilidades ocorre quando o pagamento da despesa orçamentária for efetuado de forma concomitante ao repasse das retenções. Nesse caso, a fase de pagamento das despesas orçamentárias sobre as quais há incidência de retenções deverá ocorrer de forma segregada, para que cada parcela da despesa seja executada no momento em que haverá o repasse dos recursos ao favorecido.
20. De acordo com essa possibilidade, na fase da liquidação da despesa orçamentária, parte do passivo referente à obrigação principal constituirá o passivo referente à retenção. Esse passivo fica associado à mesma fonte ou destinação de recursos da despesa orçamentária, pois essa execução orçamentária ainda não se completou e será finalizada somente quando ocorrer o repasse ao favorecido da retenção.
21. Nessa situação, enquanto a execução orçamentária não for finalizada, o valor correspondente à retenção se apresentará como despesa orçamentária liquidada a pagar referente à obrigação principal e, patrimonialmente, como passivo de retenções ou consignações a restituir, vinculado à mesma fonte ou destinação de recursos da execução orçamentária.
22. Pela segunda possibilidade, haverá valores retidos somente quando houver a completa execução orçamentária (empenho, liquidação e pagamento) de forma concomitante com o registro financeiro da saída de recursos da fonte ou destinação de recursos do empenho e, em seguida, a entrada de recursos de terceiros na fonte 869 (Outros Recursos Extraorçamentários).
23. Neste momento, estará evidenciado que a retenção não se constitui em obrigação orçamentária do ente, tampouco necessita de autorização legislativa para sua execução. A retenção deriva, portanto, conforme descrito na segunda possibilidade de contabilização, de obrigação de terceiros sobre as quais a legislação, as disposições judiciais ou contratuais imputam a simples obrigação de pagar ao ente responsável pelo ato da retenção. Esclarece-se também que, neste caso, o registro de retenções não representa ingresso efetivo de novos recursos em caixa. Diante do novo papel de fiel depositário, o ente público deverá evidenciar tal situação em seus registros contábeis de formar a representar fidedignamente a situação de saída da fonte de recursos por meio de despesa orçamentária e a entrada de uma nova fonte de recursos de terceiros.
24. De forma complementar, os registros contábeis deverão observar o disposto no Anexo I da

Portaria STN nº 710/2021 e alterações posteriores, principalmente, quanto à utilização da FR 869 – Outros Recursos Extraorçamentários para a classificação das retenções.

25. Cabe observar que no registro da retenção pela segunda possibilidade desta IPC não ocorre troca de fontes propriamente dita, mas a extinção da fonte orçamentária que ocorre com o pagamento da despesa orçamentária, e uma entrada extraorçamentária, que requer fonte específica (FR 869).
26. Da maneira proposta, as informações contábeis e fiscais prestadas tanto nos demonstrativos contábeis (Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstrativo de Fluxo de Caixa) como nos fiscais (Anexo V do RGF) a partir do entendimento das normas e legislação vigentes, evidenciarão as informações adequadas.
27. Os roteiros de contabilização a seguir apresentam as duas possibilidades para a captura da informação e sua evidenciação nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPG) ficando a cargo do contador responsável pela publicação das RCPG's de cada ente realizar a escolha do roteiro contábil, bem como pela avaliação e pelo julgamento profissional da operação de acordo com as normas contábeis e as orientações dos respectivos órgãos de controle.

## CONTABILIZAÇÃO DAS RETENÇÕES

28. Exemplo da execução de uma despesa orçamentária com fornecedores, existindo retenção de tributos de IRRF para o estado que está adquirindo o serviço e pagamento de ISS para o município emitente da nota fiscal, com recursos do FUNDEB:

Valor de total da nota fiscal: R\$ 10.000:

R\$ 9.000,00 – Principal – Fornecedor

R\$ 700,00 – Tributos federais, que serão revertidos em uma nova receita para o próprio estado que paga a fatura

R\$ 300,00 – Tributo municipal, pertencente a terceiros

**Primeira possibilidade de registro contábil:** Execução orçamentária parcial (separação das fases de pagamento por favorecidos)

Parte da execução orçamentária que será destinada a terceiros, será classificada na conta 2.1.8.8.x.xx.xx (Valores Restituíveis). O Ente irá completar a execução somente no exato momento em que transferir o efetivo pagamento diretamente para terceiros.

Nesta situação, os demonstrativos contábeis espelharão corretamente a execução orçamentária. O que foi apresentado no Balanço Orçamentário será refletido por meio no Balanço Financeiro, no Controle de Disponibilidade de Recursos por fontes e no Ativo do Balanço Patrimonial.

### PELO EMPENHO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

#### Natureza da informação: orçamentária (Lançamento 1)

	Código da Conta	Título da Conta	
D	6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	10.000,00
C	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	10.000,00
		FR: 540	
D	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	10.000,00
C	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	10.000,00
		FR: 540	

#### Natureza da informação: controle (Lançamento 2)

D	8.2.1.1.1.xx.xx	DDR	10.000,00
C	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por empenho	10.000,00
		FR: 540	

### PELO RECONHECIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (FORNECEDOR) E RETENÇÃO

#### Natureza da informação: patrimonial (Lançamento 3)

D	3.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – VPD	10.000,00
---	-----------------	---------------------------------------	-----------

C	2.1.x.x.x.xx.xx	Passivo Circulante (Obrigação Principal - <b>Fornecedor a Pagar</b> ) (F)	9.000,00
C	2.1.8.8.x.xx.xx	Valores Restituíveis – (Retenções - <b>IRRF a Recolher/a Pagar</b> ) (F)	700,00
C	2.1.8.8.x.xx.xx	Valores Restituíveis (Retenções - <b>ISS a Recolher/a Pagar</b> ) (F)	300,00

FR: 540

#### **PELA LIQUIDAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA**

##### **Natureza da informação: orçamentária (Lançamento 4)**

D	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	10.000,00
C	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	10.000,00

FR: 540

##### **Natureza da informação: controle (Lançamento 5)**

D	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por empenho	10.000,00
C	8.2.1.1.3.xx.xx	DDR comprometida por liquidação e entrada compensatória	10.000,00

FR: 540

#### **PELO PAGAMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (FORNECEDOR) + RETENÇÃO DE IRRF**

##### **Natureza da informação: patrimonial (Lançamento 6)**

D	2.1.x.x.x.xx.xx	Passivo Circulante (Obrigação Principal - <b>Fornecedor a Pagar</b> ) (F)	9.000,00
D	2.1.8.8.x.xx.xx	Valores Restituíveis – (Retenções - <b>IRRF a Recolher/a Pagar</b> ) (F)	700,00
C	1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalente a caixa (F)	9.700,00

FR: 540

##### **Natureza da informação: orçamentária (Lançamento 7)**

D	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	9.700,00
C	6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado pago	9.700,00

FR: 540

##### **Natureza da informação: Controle (Lançamento 8)**

D	8.2.1.1.3.xx.xx	DDR comprometida por liquidação e entrada compensatória	9.700,00
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR utilizada	9.700,00

FR: 540

## **PELO RECONHECIMENTO DE RECEITA CONCOMITANTE AO PAGAMENTO DA RETENÇÃO - IRRF**

### **Natureza da informação: patrimonial (Lançamento 9)**

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalente a caixa (F)	700,00
C 4.1.1.x.x.xx.xx	VPA – Impostos	700,00

### **Natureza da informação: orçamentária (Lançamento 10)**

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	700,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	700,00
NR: IRRF 1.1.1.3.01.0.0; FR 500		

### **Natureza da informação: controle (Lançamento 11)**

D 7.2.1.1.x.xx.xx	DDR	700,00
C 8.2.1.1.x.xx.xx	DDR a Utilizar	700,00
FR: 500		

## **PELO PAGAMENTO DA RETENÇÃO ISS EM MOMENTO POSTERIOR AO PAGAMENTO DO PRINCIPAL (FORNECEDOR)**

### **Natureza da informação: patrimonial (Lançamento 12)**

D 2.1.8.8.x.xx.xx	Valores Restituíveis (Retenção - ISS a Recolher/a Pagar) (F)	300,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalente a caixa (F)	300,00

### **Natureza da informação: orçamentária (Lançamento 13)**

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	300,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado pago	300,00
Fonte: 540		

### **Natureza da informação: Controle (Lançamento 14)**

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR comprometida por liquidação e entrada compensatória	300,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR utilizada	300,00
Fonte: 540		

**Segunda possibilidade de registro contábil:** execução orçamentária total (sem a separação dos momentos de pagamentos por favorecidos e com identificação do recurso que não saiu do caixa, mas, apenas mudou de DDR em virtude da execução orçamentária total).

Registros: Informação Orçamentária e Informação de controle de DDR serão concomitantes, sem desvincular as etapas da execução da despesa pública. Como a execução orçamentária será total, o registro por competência será em uma única conta contábil sem transitar pela conta de Valores Restituíveis.

O registro na conta 2.1.8.8.x.xx (Valores Restituíveis) ocorrerá, apenas, após a execução orçamentária total, sendo classificado por fonte de recursos e favorecido.

Importante ressaltar que, em virtude do cumprimento de todas as etapas da despesa orçamentária, o recurso financeiro a ser retido deve ser registrado como entrada extraorçamentária, na fonte específica FR 869, em contrapartida a saída da fonte de recursos vinculada ao empenho original.

### **PELO EMPENHO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA**

#### **Natureza da informação: orçamentária (Lançamento 1)**

<b>Código da Conta</b>	<b>Título da Conta</b>	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	10.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	10.000,00
	FR: 540	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	10.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	10.000,00
	FR: 540	

#### **Natureza da informação: controle (Lançamento 2)**

D 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR	10.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por empenho	10.000,00
	FR: 540	

### **PELO RECONHECIMENTO DA OBRIGAÇÃO TOTAL**

#### **Natureza da informação: patrimonial (Lançamento 3)**

D 3.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – VPD	10.000,00
C 2.1.X.X.x.xx.xx	Passivo Circulante (Obrigação Principal Total - Fornecedor a Pagar)	10.000,00

### **PELA LIQUIDAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA**

#### **Natureza da informação: orçamentária (Lançamento 4)**

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	10.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	10.000,00
	FR: 540	

#### **Natureza da informação: controle (Lançamento 5)**

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por empenho	10.000,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR comprometida por liquidação e entrada compensatória	10.000,00
	FR: 540	

## **PELO PAGAMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL TOTAL**

### **Natureza da informação: patrimonial (Lançamento 6)**

D 2.1.x.x.x.xx.xx	Passivo Circulante (Obrigação Principal Total- Fornecedor a Pagar) (F)	10.000,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalente a caixa (F) FR: 540	10.000,00

### **Natureza da informação: orçamentária (Lançamento 7)**

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	10.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado pago FR: 540	10.000,00

### **Natureza da informação: Controle (Lançamento 8)**

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR comprometida por liquidação e entrada compensatória	10.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR utilizada FR: 540	10.000,00

## **PELA ENTRADA DA RETENÇÃO DE RECEITA IRRF CONCOMITANTE AO PAGAMENTO DA OBRIGAÇÃO TOTAL**

### **Natureza da informação: patrimonial (Lançamento 9)**

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalente a caixa (F)	700,00
C 4.1.1.x.x.xx.xx	VPA – Impostos	700,00

### **Natureza da informação: orçamentária (Lançamento 10)**

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	700,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada NR: IRRF 1.1.1.3.01.0.0; FR 500	700,00

### **Natureza da informação: controle (Lançamento 11)**

D 7.2.1.1.x.xx.xx	DDR	700,00
C 8.2.1.1.x.xx.xx	DDR a Utilizar FR: 500	700,00

## **PELO REGISTRO DA RETENÇÃO DO VALOR REFERENTE AO ISS A RECOLHER A SER REPASSADO EM MOMENTO POSTERIOR (INGRESSO EXTRAORÇAMENTÁRIO)**

### **Natureza da informação: controle (Lançamento 12)**

D 7.2.1.1.x.xx.xx	DDR	300,00
C 8.2.1.1.x.xx.xx	DDR a Utilizar FR: 869	300,00

**Natureza da informação: controle (Lançamento 13)**

D 8.2.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos (DDR)	300,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR comprometida por liquidação e entrada compensatória FR: 869	300,00

**Natureza da informação: patrimonial (Lançamento 14)**

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalente a caixa (F)	300,00
C 2.1.8.8.x.xx.xx	Valores Restituíveis (Retenções - ISS a Recolher/a Pagar) (F) FR: 869	300,00

**PELO DESEMBOLSO FINANCEIRO DO ESTADO PARA PAGAMENTO DA RETENÇÃO AO MUNICÍPIO REFERENTE A ISS (DESEMBOLSO EXTRAORÇAMENTÁRIO)****Natureza da informação: patrimonial (Lançamento 15)**

D 2.1.8.8.x.xx.xx	Valores Restituíveis(Retenções - ISS a Recolher/a Pagar) (F)	300,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalente a caixa (F) FR: 869	300,00

**Natureza da informação: controle (Lançamento 16)**

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR comprometida por liquidação e entrada compensatória	300,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR utilizada FR: 869	300,00

## DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

29. A orientação pode ser aplicada prospectivamente, a partir da data de publicação desta instrução.
30. No lançamento referente ao registro da retenção do valor referente ao “ISS a recolher” a ser recolhido em momento posterior, foi indicada a utilização da conta 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional em vez da conta 1.1.1.3.x.xx.xx - Caixa e Equivalentes de Caixa – Valores Restituíveis e Vinculados. A conta 1.1.1.3.x.xx.xx foi criada com a finalidade de registro desses valores, mas sua utilização será avaliada posteriormente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# **INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS**

---

**IPC 12 – Contabilização de Transferências de  
Bens Móveis e Imóveis**

**2018**

## **IPC 12 – Contabilização de Cessão de Bens Móveis e Imóveis**

### **MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA**

Eduardo Refinetti Guardia

### **SECRETÁRIA-EXECUTIVA**

Ana Paula Vitali Janes Vescovi

### **SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL**

Mansueto Facundo de Almeida Júnior

### **SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Gildenora Batista Dantas Milhomem

### **COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Leonardo Silveira do Nascimento

### **COORDENADOR DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Bruno Ramos Mangualde

### **GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS**

Gabriela Leopoldina Abreu

### **EQUIPE TÉCNICA**

Adriano Sodré de Moraes

Ana Karolina Almeida Dias

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

Washington Nunes Leite Junior

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Correio Eletrônico: [cconf@tesouro.gov.br](mailto:cconf@tesouro.gov.br)

## Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
ASPECTOS GERAIS DA TRANSFERÊNCIA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	6
ASPECTOS ESPECÍFICOS DA TRANSFERÊNCIA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	8
CONTABILIZAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA COM ESPECIFICAÇÃO DO TIPO CONDIÇÃO	10
CONTABILIZAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA COM ESPECIFICAÇÃO DO TIPO RESTRIÇÃO	12
MENSURAÇÃO	13

## PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF nº 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSASB, o órgão da *International Federation of Accountants* – IFAC que trabalha especificamente para o desenvolvimento da padronização internacional das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º da referida portaria destaca:

II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (*grifo nosso*)
3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações que buscam auxiliar a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade quanto à forma de contabilização de transferências sem contraprestação de bens móveis e imóveis.
6. Por transferências de bens sem contraprestação, entenda-se como as não onerosas ou sem pagamento correspondente a valor justo ou sem pagamento que venha a equivaler à maior parte da substância econômica do bem, conforme as definições estabelecidas no MCASP.

## ALCANCE

7. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades do setor público, conforme o item 1.8A daquela norma, transrito a seguir:

1.8A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).
8. Assim, estão compreendidas no alcance e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade os Poderes e órgãos da administração direta e, ainda, parte das entidades da administração indireta.
9. No que se refere ao MCASP, o §1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, observará as orientações contidas no referido documento.
10. Portanto, as instruções contidas nesta IPC servem como opção de parâmetro para as ações de todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.
11. Esta IPC trata de transferências sem contraprestação de bens móveis e imóveis que compõem o ativo imobilizado. **Estão excluídos do escopo desta instrução as transferências de bens móveis e imóveis com contraprestação (onerosas) ou que envolvam conjuntamente outros itens de ativos, como ativos biológicos ou**

**intangíveis, bem como a cessão de direitos creditórios e outros instrumentos financeiros.**

## ASPECTOS GERAIS DA TRANSFERÊNCIA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS

12. Para fins desta instrução, procura-se definir as melhores práticas contábeis para registro das transações sem contraprestação de transferência de bens móveis ou imóveis, que venham a incorrer em custos ou não, concretizada na transferência da posse de um bem público de uma entidade ou órgão (cedente) para outra pessoa (cessionário) a fim de que o utilize sob determinadas condições, por tempo certo ou indeterminado, visando à consecução de interesse público.
13. Por conseguinte, para fins de registro contábil, caso a operação venha a incorrer em custo para o recebedor, entende-se a condição de tal custo sob o aspecto conceitual da NBC TSP 01, ou seja, relativo a custos necessários para se resolver a transação. Em virtude disso, eventuais custos relacionados à geração de receita ou aquisição de ativo concomitante, a exemplo de custos relacionados à entrega ou instalação, devem ser registrados de forma separada da receita ou aquisição de ativo, por meio de variações patrimoniais diminutivas (VPD).
14. A formalização da transferência se efetiva por instrumento firmado entre as partes cedente e cessionária, normalmente denominado de “termo de cessão” ou nomenclatura equivalente definida na legislação correlata, a depender da situação específica. A título de exemplo, segue relação não exaustiva de tipos de transferência de bens sem contraprestação: aforamento gratuito; cessão de uso gratuita; cessão em condições especiais gratuita; alienação por doação; concessão de direito real de uso (CDRU) gratuita; entrega; etc.
15. Verifica-se que, geralmente, de acordo com o arcabouço normativo brasileiro, este tipo de operação inclui as seguintes características:
  - a. O prazo pode ser determinado ou indeterminado;
  - b. A propriedade do bem permanece com o cedente;
  - c. O bem não pode ser utilizado para fim diverso do previsto no termo de cessão;
  - d. O cedente pode reaver a posse do bem cedido a qualquer momento;
  - e. A transação pode incorrer em custos ou não;
  - f. Fica o cessionário responsável pela manutenção do bem cedido.
16. A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) Estrutura Conceitual estabelece:
  - 5.6 Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.

[...]

5.11 A entidade deve ter o controle do recurso. O controle do recurso envolve a capacidade da entidade em utilizar o recurso (ou controlar terceiros na sua utilização) de modo que haja a geração do potencial de serviços ou dos benefícios econômicos originados do recurso para o cumprimento dos seus objetivos de prestação de serviços, entre outros.

5.12 para avaliar se a entidade controla o recurso no presente, deve ser observada a existência dos seguintes indicadores de controle:

- (a) propriedade legal;
- (b) acesso ao recurso ou a capacidade de negar ou restringir o acesso a esse;
- (c) meios que assegurem que o recurso seja utilizado para alcançar os seus objetivos; ou
- (d) a existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso.

Embora esses indicadores não sejam determinantes conclusivos acerca da existência do controle, sua identificação e análise podem subsidiar essa decisão.

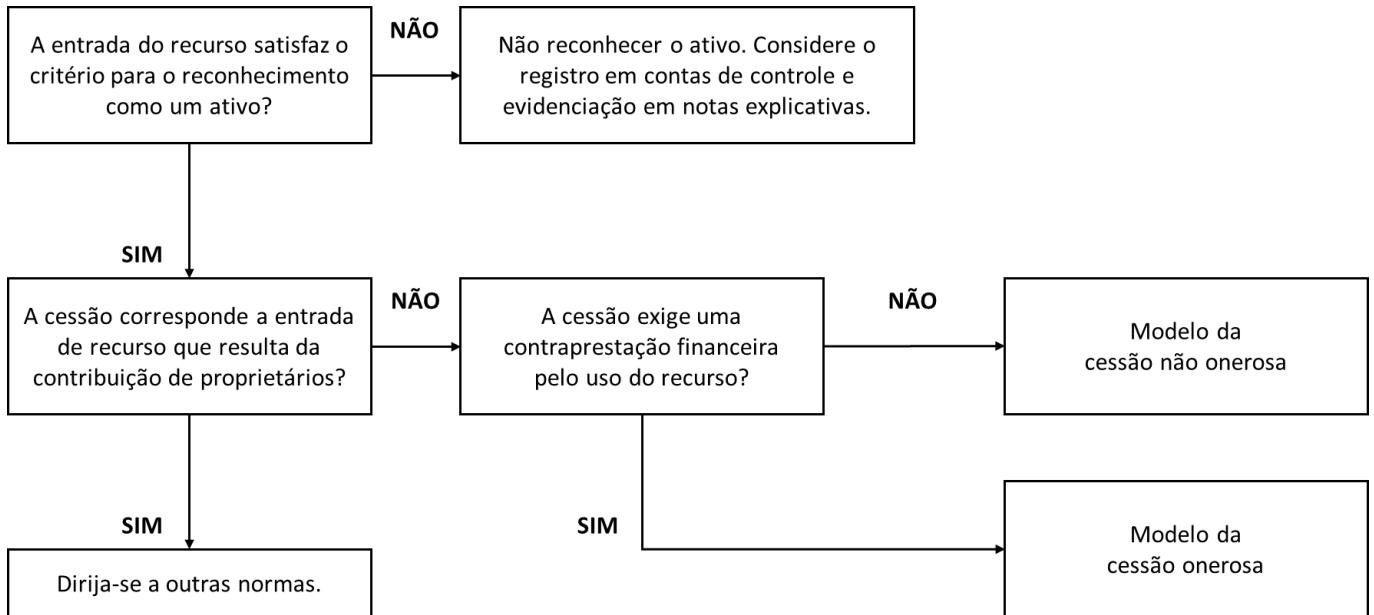
17. Assim, constata-se que é possível verificar os direitos ao potencial de serviços ou à capacidade de gerar benefícios econômicos sem que se observe a propriedade legal. Portanto, apesar de ser um forte indicativo de controle, a propriedade legal não é uma característica essencial ao reconhecimento de um ativo.

18. O cessionário deve reconhecer o ativo oriundo da cessão quando obtém o controle dos recursos que se enquadram na definição de ativo e satisfazem os critérios de reconhecimento do ativo, bem como não se enquadre na condição de contribuição de proprietários<sup>1</sup>. Em determinadas circunstâncias, o ganho do controle do ativo pode também trazer consigo obrigações, as quais o cessionário deve reconhecer como passivo, desde que satisfaçam os critérios de reconhecimento do passivo. O fluxograma a seguir ilustra o processo analítico que o **cessionário** realiza quando ocorre cessão, a fim de contabilizar a operação.

#### Ilustração 1 – Análise da entrada do recurso

---

<sup>1</sup> Quanto à contribuição de proprietários, ver detalhes na NBC TSP Estrutura Conceitual.



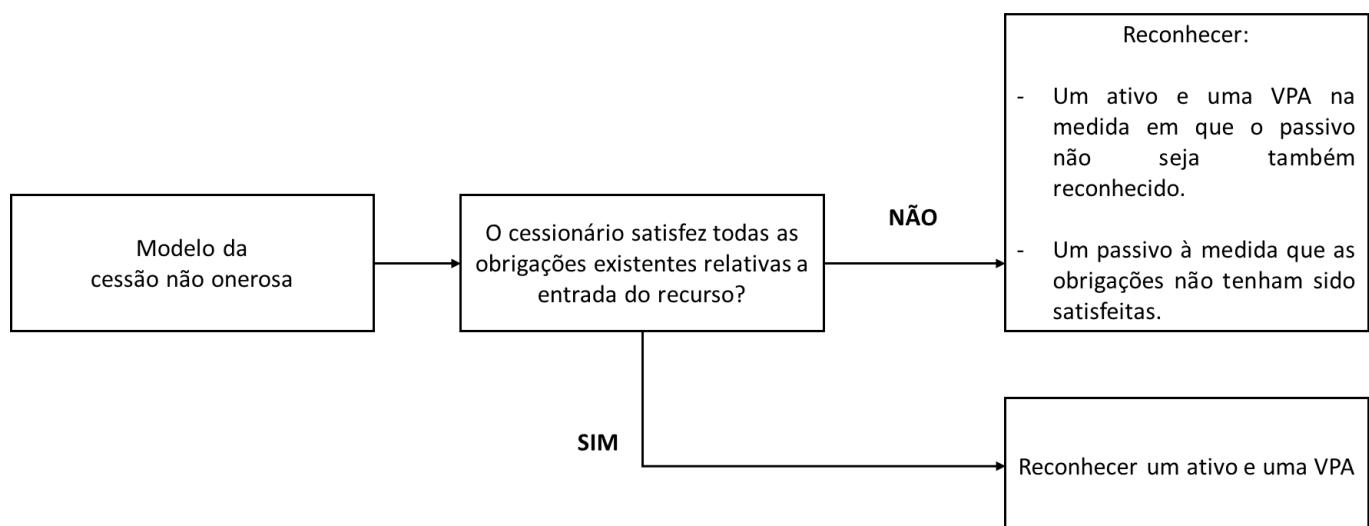
## ASPECTOS ESPECÍFICOS DA TRANSFERÊNCIA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS

19. No registro da aquisição de bens, o cessionário deve analisar inicialmente se o ativo recebido pela operação da cessão está sujeito a alguma especificação. Por **especificação** entenda-se como o termo imposto ao recebedor sobre o uso de ativos transferidos, por acordo ou anuênciam das partes envolvidas ou derivado da legislação. O referido termo deve possuir a característica de ser executável pela parte cedente, caso contrário não se tratará de uma especificação, podendo vir a ser considerado apenas uma obrigação não formalizada, passível de controle ou registro por meio de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, a depender do caso específico. Materializada a especificação, podemos observá-la como gênero que se divide em duas espécies distintas: condições ou restrições.
20. As **condições** sobre ativos transferidos são especificações que exigem que o cessionário usufrua dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços do ativo conforme especificado ou devolva-os ao cedente caso as condições sejam descumpridas, de forma que os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços futuros associados ao bem sejam devolvidos ao cedente. Consequentemente, o cessionário incorre em obrigação presente de transferência dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços a terceiros quando inicialmente ganha o controle do ativo sujeito a uma condição. Portanto, quando o cessionário reconhece o ativo sujeito a uma condição, ele também incorre em passivo.
21. As **restrições** sobre ativos transferidos são especificações que não incluem a exigência de que o ativo transferido, ou outros benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, sejam devolvidos ao cedente se o ativo não for utilizado no modo especificado. No caso de se verificar a infração à restrição, deverá haver uma demanda executável por parte do cedente junto ao cessionário, a ser discutida em âmbito

administrativo ou judicial. Dessa forma, o cessionário deve reconhecer um ativo e em contrapartida uma VPA, em decorrência da entrada do recurso, sem reconhecimento de passivo, pois não há como se ter certeza razoável sobre valor ou prazo futuro sobre qualquer obrigação potencial advinda dessa relação. Caso venha a incorrer em penalidade patrimonial por conta de demanda judicial ou administrativa, hipótese em que passará a existir um passivo, tal obrigação será advinda de infração à restrição imposta ou acordada, e não uma consequência da aquisição do ativo.

22. A mera especificação, por exemplo, de que o ativo cedido deva ser usufruído no fornecimento de produtos e serviços a terceiros ou devolvido ao transferente não é, em si só, suficiente para originar um passivo quando o cessionário obtém o controle do ativo. Se o cedente não puder impor a exigência de devolução do ativo ou dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços, a especificação falha na satisfação da definição de condição e deve ser considerada uma restrição, portanto, sem o correspondente registro de passivo.
  
23. Na medida em que o cessionário satisfaça à obrigação presente reconhecida como passivo em relação à entrada de recursos reconhecidos como ativo sujeitos a uma condição, ele deve reduzir na respectiva proporção o valor contábil do passivo reconhecido e reconhecer a VPA equivalente àquela redução, com consonância com o regime de competência.
  
24. Por fim, se a entrada de recursos satisfaz a definição de contribuição dos proprietários, ela não deve ser reconhecida como passivo ou VPA, e sim como um aumento na situação patrimonial líquida. O fluxograma abaixo resume a análise inicial do modelo da cessão não onerosa.

#### **Ilustração 2 – Análise inicial do modelo da cessão não onerosa**



## CONTABILIZAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA COM ESPECIFICAÇÃO DO TIPO CONDIÇÃO

### No Cedente

#### Momento 1: assinatura do instrumento de cessão não onerosa (termo de cessão ou similar)

Natureza da informação: controle

D 7.1.2.x.x.xx.xx	ATOS POTENCIAIS PASSIVOS
C 8.1.2.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS – A EXECUTAR

Natureza da informação: controle

D 7.1.1.x.x.xx.xx	ATOS POTENCIAIS ATIVOS
C 8.1.1.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS – A EXECUTAR

#### Momento 2: cessão não onerosa propriamente dita

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.8.x.xx.xx	DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A CP – OUTROS CRÉDITOS E VALORES (P) *
D 1.2.1.2.x.98.xx	DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A LP – OUTROS CRÉDITOS E VALORES (P) *
C 1.2.3.x.x.xx.xx	ATIVO IMOBILIZADO (P)

\* A classificação entre o ativo circulante e não circulante depende do termo de cessão.

Natureza da informação: controle

D 8.1.2.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS – A EXECUTAR
C 8.1.2.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS – EXECUTADO

Natureza da informação: controle

D 8.1.1.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS – A EXECUTAR
C 8.1.1.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS – EXECUTADO

Natureza da informação: controle<sup>2</sup>

D 7.9.1.2.x.xx.xx	OUTROS CONTROLES – RESP. DE TERCEIROS POR VALORES, TÍTULOS E BENS
C 8.9.1.2.x.xx.xx	OUTROS CONT. – EXECUÇÃO DE RESP. DE TER. POR VALORES, TÍTULOS E BENS

#### Momento 3: cumprimento da condição

Natureza da informação: patrimonial (pela utilização do bem ou decurso de prazo – regime de competência)

D 3.6.5.x.x.xx.xx	DESINCORPORAÇÃO DE ATIVOS
C 1.1.3.8.x.xx.xx	DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A CP – OUTROS CRÉDITOS E VALORES (P)

<sup>2</sup> O controle realizado por meio de “Contas de Controle” serve para acompanhar o andamento da transferência, bem como possível direito de regresso do cedente contra o cessionário. Contudo, não se trata de um tipo de lançamento obrigatório, cabendo ao próprio ente desenvolver instrumentos hábeis para acompanhamento do fluxo de direitos/obrigações envolvidos nesse processo.

Natureza da informação: controle (pela utilização do bem ou decurso de prazo – regime de competência)

D 8.9.1.2.x.xx.xx	OUTROS CONT. – EXECUÇÃO DE RESP. DE TERCEIROS POR VALORES, TÍTULOS E BENS
C 8.9.1.2.x.xx.xx	OUTROS CONT. – RESP. DE TERCEIROS POR VALORES, TÍTULOS E BENS – EXECUTADO

### No Cessionário

#### Momento 1: assinatura do instrumento de cessão não onerosa (termo de cessão ou similar)

Natureza da informação: controle

D 7.1.1.x.x.xx.xx	ATOS POTENCIAIS ATIVOS
C 8.1.1.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS – A EXECUTAR

Natureza da informação: controle

D 7.1.2.x.x.xx.xx	ATOS POTENCIAIS PASSIVOS
C 8.1.2.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS – A EXECUTAR

#### Momento 2: cessão não onerosa propriamente dita

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.x.x.xx.xx	ATIVO IMOBILIZADO (P)
C 2.1.8.x.x.xx.xx	PASSIVO (P) *
C 2.2.8.x.x.xx.xx	PASSIVO (P) *

\* A classificação como passivo circulante ou não circulante depende do que dispuser o termo de cessão ou instrumento equivalente.

Natureza da informação: controle

D 8.1.1.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS – A EXECUTAR
C 8.1.1.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS – EXECUTADO

Natureza da informação: controle

D 8.1.2.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS – A EXECUTAR
C 8.1.2.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS – EXECUTADO

Natureza da informação: controle

D 7.9.1.1.x.xx.xx	OUTROS CONTROLES – RESP. COM TERCEIROS POR VALORES, TÍTULOS E BENS
C 8.9.1.1.x.xx.xx	OUTROS CONT. – EXECUÇÃO DE RESP. COM TERCEIROS POR VAL., TÍTULOS E BENS

#### Momento 3: cumprimento da condição

Natureza da informação: patrimonial (pela utilização do bem ou decurso de prazo – regime de competência)

D 2.1.8.x.x.xx.xx	PASSIVO
C 4.5.x.x.xx.xx	VPA

Natureza da informação: controle (pela utilização do bem ou decurso de prazo – regime de competência)

D 8.9.1.1.x.xx.xx	OUTROS CONT. – EXECUÇÃO DE RESP. COM TERCEIROS POR VALORES, TÍTULOS E BENS
C 8.9.1.1.x.xx.xx	OUTROS CONT. – RESP. COM TERCEIROS POR VALORES, TÍTULOS E BENS – EXECUTADO

## CONTABILIZAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA COM ESPECIFICAÇÃO DO TIPO RESTRIÇÃO

### No Cedente

#### Momento 1: assinatura do instrumento de cessão não onerosa (termo de cessão ou similar)

Natureza da informação: controle (pela assinatura do termo de cessão ou documento similar)

D 7.1.2.x.x.xx.xx	ATOS POTENCIAIS PASSIVOS
C 8.1.2.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS – A EXECUTAR

#### Momento 2: cessão não onerosa propriamente dita

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.5.x.x.xx.xx	DESINCORPORAÇÃO DE ATIVOS
C 1.2.3.x.x.xx.xx	ATIVO IMOBILIZADO*

\* A princípio, não há qualquer direito a ser constituído contra o cessionário quando o termo de cessão ou instrumento equivalente não especificar condição para aquisição ou uso do bem. Todavia, pode ser avaliada pela autoridade competente o acompanhamento por meio de contas de Ativo Contingente.

Natureza da informação: controle

D 8.1.2.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS – A EXECUTAR
C 8.1.2.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS – EXECUTADO

Natureza da informação: controle<sup>3</sup>

D 7.9.1.2.x.xx.xx	OUTROS CONTROLES – RESP. DE TERCEIROS POR VALORES, TÍTULOS E BENS
C 8.9.1.2.x.xx.xx	OUTROS CONT. – EXECUÇÃO DE RESP. DE TERCEIROS POR VALORES, TÍTULOS E BENS

### No Cessionário

#### Momento 1: assinatura do instrumento de cessão não onerosa (termo de cessão ou similar)

Natureza da informação: controle (pela assinatura do termo de cessão ou documento similar)

D 7.1.1.x.x.xx.xx	ATOS POTENCIAIS ATIVOS
C 8.1.1.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS – A EXECUTAR

#### Momento 2: cessão não onerosa propriamente dita

<sup>3</sup> O controle realizado por meio de “Contas de Controle” serve para acompanhar o andamento da transferência, bem como possível direito de regresso do cedente contra o cessionário. Contudo, não se trata de um tipo de lançamento obrigatório, cabendo ao próprio ente desenvolver instrumentos hábeis para acompanhamento do fluxo de direitos/obrigações envolvidos nesse processo.

Natureza da informação: patrimonial

---

D 1.2.3.x.x.xx.xx	ATIVO IMOBILIZADO (P)
C 4.5.x.x.xx.xx	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES RECEBIDAS*

\* A princípio, não há qualquer passivo a ser constituído em relação ao cedente quando o termo de cessão ou instrumento equivalente não especificar condição para aquisição ou uso do bem. Todavia, pode ser avaliada pela autoridade competente o acompanhamento por meio de contas de Passivo Contingente.

Natureza da informação: controle

---

D 8.1.1.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS – A EXECUTAR
C 8.1.1.x.x.xx.xx	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS – EXECUTADO

Natureza da informação: controle<sup>4</sup>

---

D 7.9.1.1.x.xx.xx	OUTROS CONT. – RESP. COM TERCEIROS POR VALORES, TÍTULOS E BENS
C 8.9.1.1.x.xx.xx	OUTROS CONT. – EXECUÇÃO DE RESP. COM TERC. POR VAL., TÍTULOS E BENS

## MENSURAÇÃO

25. O item do ativo objeto da transferência deve ser mensurado inicialmente na mesma base de outros ativos imobilizados. A NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado estabelece:

26. O item do imobilizado que atenda aos critérios para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo.

27. Quando o ativo é adquirido por meio de transação sem contraprestação, seu custo deve ser mensurado pelo valor justo na data da aquisição.

26. O custo de um item do ativo imobilizado é o seu preço à vista ou seu valor justo na data do reconhecimento. Se o valor justo do ativo objeto da transferência não puder ser mensurado confiavelmente, seu custo deve ser mensurado pelo valor contábil do ativo registrado no cedente ou transferidor.

27. Em relação à mensuração subsequente no cessionário, incluindo **depreciação, redução ao valor recuperável e reavaliação**, aplicam-se ao ativo objeto da transferência os mesmos critérios aplicáveis a outros ativos imobilizados constantes de normas específicas. Quanto ao cedente, não há que se falar em tais alterações patrimoniais quanto ao objeto da transferência enquanto durarem os efeitos da transferência.

28. Em caso de devolução de ativos cedidos, deve-se mensurar o seu valor nas mesmas bases de mensuração utilizadas para a transferência inicial. Tendo sido realizadas

---

<sup>4</sup> O controle realizado por meio de “Contas de Controle” serve para acompanhar o andamento da transferência, bem como possível direito de regresso do cedente contra o cessionário. Contudo, não se trata de um tipo de lançamento obrigatório, cabendo ao próprio ente desenvolver instrumentos hábeis para acompanhamento do fluxo de direitos/obrigações envolvidos nesse processo.

benfeitorias que venham a alterar de forma substancial a vida útil ou a capacidade de prestação de serviços ou geração de benefícios econômicos do ativo, deve-se avaliar a necessidade de reavaliação do ativo ou de aplicação de teste de recuperabilidade, levando-se em consideração primeiramente o valor contábil registrado no cedente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# **INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS**

---

## **IPC 13 – CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS**

**2018**

**MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA**

Eduardo Refinetti Guardia

**SECRETÁRIO-EXECUTIVO**

Ana Paula Vitali Janes Vescovi

**SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL**

Mansueto Facundo de Almeida Jr.

**SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Gildenora Batista Dantas Milhomem

**COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Leonardo Silveira do Nascimento

**COORDENADOR DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Bruno Ramos Mangualde

**GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS**

Gabriela Leopoldina Abreu

**EQUIPE TÉCNICA**

Adriano Sodré de Moraes

Ana Karolina Almeida Dias

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

Washington Nunes Leite Júnior

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Correio Eletrônico: [cconf@tesouro.gov.br](mailto:cconf@tesouro.gov.br)

## Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
ASPECTOS GERAIS DA CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS	5
CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS TRIBUTÁRIOS	7
ROTEIRO DE CONTABILIZAÇÃO – CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS TRIBUTÁRIOS	10
EXEMPLO	11
CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO TRIBUTÁRIOS	13
ROTEIRO DE CONTABILIZAÇÃO – CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO TRIBUTÁRIOS – CESSÃO DEFINITIVA (SEM COOBRIGAÇÃO NO CEDENTE)	15
EXEMPLO	15
ROTEIRO DE CONTABILIZAÇÃO – CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO TRIBUTÁRIOS – SECURITIZAÇÃO DE RECEBÍVEIS (COM COOBRIGAÇÃO NO CEDENTE)	16
EXEMPLO: SPE COM DEBÊNTURES	17
EXEMPLO: FIDC COM COTAS	18

### PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T SP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com o objetivo da Contabilidade de estudo e acompanhamento das variações do patrimônio no setor público, concretizado na missão de normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF n.º 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB* e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º destaca:

II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (*grifo nosso*)

3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações que buscam auxiliar a União, os estados e os municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade quanto aos registros contábeis relacionados a operações de cessão de direitos creditórios tributários e não tributários. Não está no escopo desta Instrução os registros contábeis referentes aos recebíveis administrativos ou oriundos de exploração de recursos naturais, como os *royalties*.
6. Os lançamentos apresentados nesta IPC foram feitos com base no modelo de PCASP Estendido, constante no anexo III da IPC 00.

## ALCANCE

7. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades do setor público, conforme o item 1.8A daquela norma, transscrito a seguir:

1.8A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).
8. Assim, estão compreendidas no alcance e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também parte das entidades da administração indireta.
9. No que se refere ao MCASP, o §1º do art. 3º da Portaria STN n.º 634, de 19 de novembro de 2013 estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, observará as orientações contidas no referido documento.
10. Portanto, as orientações contidas nesta IPC parametrizam as ações de todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

## ASPECTOS GERAIS DA CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS

11. Os direitos creditórios podem ser oriundos de diversas operações praticadas pela entidade, podendo englobar tanto as operações de crédito praticadas pelas instituições financeiras (segmento financeiro), como os títulos de créditos representativos de operações comerciais, industriais e de prestação de serviços.

12. Em âmbito do setor público, os direitos creditórios podem ser oriundos de diversos tipos de recebíveis com terceiros, como os créditos tributários e os créditos não tributários.
13. Para fins desta Instrução, considera-se cessão de direitos creditórios como a operação na qual o originador dos créditos (cedente) cede seus créditos recebíveis a terceiro (cessionário). Pode-se classificar a cessão em duas modalidades:
- a) Cessão sem coobrigação: caracteriza-se como uma venda definitiva do ativo, em que o cessionário não detém direito de regresso sobre os créditos adquiridos;
  - b) Cessão com coobrigação: o cessionário tem direito de regresso contra o cedente, na hipótese de inadimplência dos créditos da operação.
14. Na cessão de crédito em que o cedente é corresponsabilizado pela adimplência do título, há direito de regresso quanto aos direitos creditórios inadimplidos para o cessionário, então, o cedente permanece sujeito ao risco implícito dos recebíveis. Por outro lado, na cessão sem coobrigação, a operação é estruturada de modo que a cessão se dá de forma definitiva em relação aos direitos creditórios, não estando o cedente obrigado a compensá-los perante o cessionário, caso os devedores originais (sacados) dos ativos cedidos não honrem seus compromissos.
15. Dentre os modelos de cessão com coobrigação, o mais utilizado é a securitização. Esta, por sua vez, apresenta duas variações comuns, com relação ao veículo emissor para viabilização das operações, podendo ser por meio de sociedade de propósito específico – SPE ou por Fundo de Investimento em Direitos Creditórios – FIDC.
16. Logo, uma típica operação de securitização envolve os seguintes elementos básicos: o cedente, um veículo securitizador e os investidores. O processo envolve a conversão de ativos financeiros de baixa liquidez em valores mobiliários para, com isso, promover sua negociação no mercado. O cedente origina os ativos financeiros por meio de suas operações. Esses ativos financeiros são transferidos para a SPE ou FIDC, que emite títulos para o mercado lastreados no fluxo de caixa gerado pelos ativos transferidos, sendo os títulos emitidos adquiridos por investidores. O fluxo financeiro dos ativos, normalmente direitos creditórios, é atrelado para lastrear a emissão de valores mobiliários no mercado. Os recursos captados por essa emissão são repassados ao cedente como contraprestação pelos ativos transferidos.
17. Um dos objetivos de criação de uma SPE ou de um FIDC é isolar os ativos financeiros transferidos, para que os fluxos de caixa desses ativos sejam utilizados para lastrear o pagamento dos juros e do principal dos títulos adquiridos pelos investidores. Essa estrutura isola os ativos contra o risco de uma eventual insolvência do cedente, aumentando a segurança dos credores de modo a viabilizar a operação.
18. Basicamente, a diferença entre o tipo de constituição do veículo emissor para viabilização de operações, se SPE ou Fundo de Investimento, reside no fato da primeira

emitir certificados de recebíveis ou debêntures, enquanto o segundo, por sua natureza de fundo, operacionaliza-se por meio de emissão de cotas. Todos esses instrumentos de captação constituem-se em valores mobiliários, que em âmbito do setor privado são regulados pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

19. Em linhas gerais, no processo de securitização, o patrimônio da SPE ou do FIDC deve ser formado por ativos que representem direitos creditórios. Definidos os direitos creditórios, os fundos emitem cotas no mercado ou a SPE emite certificados de recebíveis, sendo os recursos captados usados como contraprestação para o cedente pela transferência dos direitos creditórios. O fluxo de caixa gerado pelos ativos transferidos é utilizado para pagar todas as despesas de funcionamento do fundo ou SPE e o restante para rentabilizar os investidores pelo investimento inicial feito. A partir da transferência, os ativos cedidos passam a compor o patrimônio do Fundo ou da SPE.
20. Nesta IPC serão tratados separadamente a cessão de direitos creditórios tributários e não tributários.

## CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS TRIBUTÁRIOS

21. A cessão de direitos creditórios tributários, sejam eles créditos tributários a vencer ou vencidos, inclusive inscritos em dívida ativa, traz uma série de limitações operacionais em âmbito da Administração Pública Brasileira, tendo em vista o arcabouço normativo relacionado.
22. A securitização parte de dois pressupostos jurídicos – o isolamento de patrimônio entre a entidade securitizadora e a entidade originadora e a validade do instrumento de transferência dos ativos – o que traz implicações relevantes para implementação do modelo com recebíveis de origem tributária.
23. Por tributo, de acordo com o Código Tributário Nacional, entende-se “*toda prestação pecuniária compulsória em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada*”. A atividade tributária é uma atividade típica estatal. Por possuir uma natureza bastante diversa dos demais créditos (recebíveis) utilizados em transações de cessão de créditos, deve-se analisar as possibilidades específicas de operações com cessão de direitos creditórios de natureza tributária.
24. Como parâmetro para definir as regras de contabilização da cessão de direitos creditórios tributários foram utilizados os normativos: Resolução do Senado Federal nº 43, de 21 de dezembro de 2001; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional-CTN; e NBC TSP Estrutura Conceitual, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade em 23 de setembro de 2016. Além disso, foi considerado o disposto no Parecer PGFN/CAT nº 1894, de 2016, na Nota Técnica nº 25/2016/CCONF/SUCON/STN/MF-DF e na Nota Técnica nº

8/2017/CCONF/SUCON/STN/MF-DF. Abaixo destacamos alguns trechos dos dispositivos utilizados como premissas para a contabilização.

## 25. Estrutura Conceitual (NBC TSP Estrutura Conceitual):

5.6 Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.

5.7 Recurso é um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos. (...) Alguns recursos incluem os direitos da entidade a uma série de benefícios, inclusive, por exemplo, o direito a:

- (a) utilizar o recurso para a prestação de serviços (inclusive bens);
- (b) utilizar os recursos de terceiros para prestar serviços como, por exemplo, arrendamento mercantil;
- (c) **converter o recurso em caixa por meio da sua alienação;**
- (d) beneficiar-se da valorização do recurso; ou
- (e) **receber fluxos de caixa.**

5.12 Para avaliar se a entidade controla o recurso no presente, deve ser observada a existência dos seguintes **indicadores de controle**:

- (f) propriedade legal;
- (g) acesso ao recurso ou a capacidade de negar ou restringir o acesso a esses;
- (h) meios que assegurem que o recurso seja utilizado para alcançar os seus objetivos; ou
- (i) a existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso.

De acordo com a Estrutura Conceitual (NBC TSP Estrutura Conceitual), para ser caracterizado como um ativo, a entidade deve ter o controle do recurso. Assim, entende-se que para que seja caracterizada a cessão definitiva e, por conseguinte a alienação de ativos, o controle do recurso há de ser transferido integralmente.

## 26. A Resolução SF nº 43/2001, que trata de operações de crédito interno e externo, concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, aplicada aos Estados, Distrito Federal e Municípios, ao dispor sobre vedações, trouxe a seguinte orientação quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, sejam de origem tributária ou não:

Art. 5º É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VII - em relação aos **créditos inscritos em dívida ativa**:

- a) **ceder o fluxo de recebimentos** relativos aos direitos creditórios da dívida ativa **de forma não definitiva** ou com cláusula revogatória;

- b) ceder o fluxo de recebimentos relativos aos direitos creditórios da dívida ativa com **assunção**, pelo Estado, pelo Distrito Federal ou pelo Município, perante o cessionário, **de responsabilidade pelo efetivo pagamento a cargo do contribuinte ou de qualquer outra espécie de compromisso financeiro que possa**, nos termos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, **caracterizar operação de crédito**.
27. Conforme estabelecido no regramento acima, só é possível a cessão de créditos inscritos em dívida ativa se esta ocorrer em caráter definitivo.
28. Em seguida, trazemos definição do Código Tributário Nacional a respeito de delegação de competência tributária:
- Art. 7º A competência tributária é **indelegável**, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do [§ 3º do artigo 18 da Constituição](#). (Grifo nosso)
29. A Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN), conforme interpretação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, por meio do Parecer nº 1894/2016, estabelece que a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa apresentada em seu art. 7º não autoriza ou não significa possibilidade de ceder ou novar créditos tributários, porque delegar a capacidade tributária ativa não é delegar a titularidade dos créditos tributários. Não há que se confundir a capacidade tributária com competência tributária. Enquanto a delegação da capacidade tributária implica na transferência dos poderes de fiscalização e arrecadação (capacidade tributária ativa), a cessão e a novação implicam na transferência da titularidade dos tributos envolvidos (competência tributária), proibida pelo ordenamento jurídico vigente.
30. Ainda sobre delegação de competência tributária, temos excerto do Parecer PGFN nº 1894/2016 que estabelece:
19. Com mais razão é possível falar da impossibilidade de transferência definitiva da titularidade do crédito, uma vez que a cessão ocorrerá de modo a “não alterar as condições de pagamento, critérios de atualização e data de vencimento, nem transferir a prerrogativa de cobrança judicial e extrajudicial dos créditos originadores, que permanece com os que detenham essa competência” (inciso II do § 1º do art. 39-A). Em outras palavras, não obstante parte do crédito parcelado tenha sido cedido para particulares, a prerrogativa de cobrança judicial e extrajudicial permanece com a Fazenda Pública, o que significa uma verdadeira subversão do estabelecido no art. 7º do CTN.
31. O trecho acima extraído do Parecer PGFN nº 1894/2016 analisou, dentre outros projetos que tratavam de cessão de direitos creditórios, o Projeto de Lei do Senado Federal nº 204, de 2016 – Complementar. O referido projeto de lei estabelece que a cessão:
- a. não deverá modificar a natureza do crédito que originou o direito creditório objeto da cessão, o qual seguirá com suas garantias e privilégios;

- b. deve corresponder a operações definitivas; e
  - c. compreenderá apenas o direito autônomo ao recebimento do crédito.
32. Em relação a tais dispositivos, o Parecer PGFN nº 1894/2016 destaca que, não obstante o PLS nº 204/2016 tenha incorporado o conceito de transferência definitiva, houve manutenção das mesmas garantias e privilégios do crédito tributário.
33. Em essência, haveria uma cessão não definitiva, tendo em vista os pressupostos da operação a caracterizarem dessa forma, e não uma alienação (cessão definitiva). O parecer acrescenta que com relação aos créditos tributários, verifica-se a inconstitucionalidade das proposições legislativas, tendo em vista a existência de muitas vicissitudes sobre a legitimidade da transferência de titularidade da dívida a terceiros indeterminados com os privilégios afetos à Fazenda Pública.
34. Corroborando o disposto no CTN e na Resolução SF nº 43/2001, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, só seria possível a cessão de **créditos não tributários** em caráter definitivo, com a transferência integral do controle do recurso, o que implicaria a não manutenção das garantias e prerrogativas dos créditos da fazenda pública. Complementarmente, a operação não pode gerar passivo, ou seja, a venda definitiva não pode implicar na geração de coobrigação. Assim, os ativos devem ser baixados pelo cedente e este não deve fornecer garantias implícitas ou explícitas na operação.
35. Diante do exposto, por contrariar dispositivo de ordem legal trazido à luz pelo CTN, não será objeto desta IPC a contabilização da cessão de créditos tributários em caráter não definitivo, ou seja, quando não há transferência dos riscos e benefícios do cedente ao cessionário, como os casos de securitização que geram coobrigação para o cedente.
36. Por fim, este órgão entende que, nos casos em que Estados e Municípios editaram leis que permitem a cessão onerosa de créditos tributários, por meio de SPE ou FIDC ou qualquer entidade criada para este fim, sem alterar sua natureza jurídica, nem modificar a sujeição ativa do tributo, ou seja, sem transmitir a titularidade dos referidos créditos, o registro contábil mais apropriado é o assemelhado ao de operações de crédito do tipo empréstimos com garantia.

## ROTEIRO DE CONTABILIZAÇÃO – CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS TRIBUTÁRIOS

37. Como atualmente os dispositivos legais não permitem a cessão de créditos tributários em caráter definitivo (alienação definitiva), nem a cessão de créditos tributários com coobrigação, as operações financeiras possíveis relacionadas a créditos tributários se assemelham a operações de crédito lastreadas em recebíveis. Portanto, assume-se as seguintes premissas:

- a. Risco no ente público;
- b. Captação de recursos lastreada em recebíveis tributários;
- c. As vinculações legais e a repartição tributária devem ser necessariamente observadas quando do ingresso efetivo dos créditos inadimplidos e realizadas pelo valor bruto;
- d. Segregação dos créditos a receber por tipo de tributo.

## EXEMPLO

**A. Antecipação de créditos da dívida ativa tributária – ICMS (R\$ 400) com garantia dos créditos (R\$ 1.000,00).<sup>1</sup>**

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 400,00
C 2.x.x.x.xx.xx	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (P)	R\$ 400,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	RECEITA A REALIZAR	R\$ 400,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	RECEITA REALIZADA	R\$ 400,00

NR: Receita de Capital – Operação de Crédito – Empréstimo com Garantia

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 400,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 400,00

**B. Recebimento da Dívida Ativa Tributária – ICMS do Contribuinte (R\$ 1.000,00).**

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 1.000,00
C 1.x.x.x.xx.xx	DÍVIDA ATIVA (F)	R\$ 1.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.1.x.xx.xx	RECEITA A REALIZAR	R\$ 1.000,00
C 6.2.1.2.1.x.xx.xx	RECEITA REALIZADA	R\$ 1.000,00

NR: Receita Corrente – Tributária – ICMS

<sup>1</sup> Destaca-se que nas hipóteses em que o cedente permanecer com as cotas (no caso de FIDC) não levadas a mercado, a operação de crédito será pelo valor “cheio”, mas parte do passivo será anulada por estes ativos (cotas), casos em que pode ser usada uma conta retificadora do passivo. Nestas situações, e usando-se o exemplo em questão, a cessão corresponderia ao valor total em garantia (R\$ 1.000, valor “cheio” da operação de crédito), sendo que R\$ 400 entrariam em caixa e os restante R\$ 800 seriam registrados na forma de cotas em propriedade do próprio ente, registrada em conta que anularia (conta retificadora) parte do passivo de R\$ 1.000.

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 1.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 1.000,00

### C. Repartição Tributária (R\$ 200,00).

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.x.x.x.xx.xx	VPD TRANSFERÊNCIA	R\$ 200,00
C 2.x.x.x.x.xx.xx	PASSIVO DE REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA (P) <sup>2</sup>	R\$ 200,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.3.x.xx.xx	(-) DEDUÇÃO DA RECEITA	R\$ 200,00
C 6.2.1.1.x.xx.xx	RECEITA A REALIZAR	R\$ 200,00

NR: Receita Corrente – Tributária - ICMS

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx	PASSIVO DE REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA (P)	R\$ 200,00
C 2.x.x.x.x.xx.xx	PASSIVO DE REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA (F)	R\$ 200,00

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx	PASSIVO DE REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA (F)	R\$ 200,00
C 1.1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 200,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 200,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR COMPROMETIDA POR LIQUID. E ENT. COMPENSATÓRIAS	R\$ 200,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR COMPROMETIDA POR LIQUID. E ENT. COMPENSATÓRIAS	R\$ 200,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR UTILIZADA	R\$ 200,00

### D. Pagamento da Operação de Crédito com Juros (Principal R\$ 400,00 + Juros R\$ 100,00).

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.x.x.xx.xx	VPD DE JUROS	R\$ 100,00
C 2.x.2.x.x.xx.xx	JUROS A PAGAR (P)	R\$ 100,00

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.2.x.x.xx.xx	JUROS A PAGAR (P)	R\$ 100,00
C 2.x.2.x.x.xx.xx	JUROS A PAGAR (F)	R\$ 100,00

<sup>2</sup> Pode ter ocorrido registro anterior de provisão para repartição tributária. Neste caso, quando da arrecadação haverá o registro da baixa da provisão contra o passivo de repartição tributária. Caso não tenha ocorrido registro anterior de provisão, o passivo de repartição poderá ser registrado contra uma VPD quando da arrecadação da dívida ativa, tal como no lançamento apresentado.

## Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (P)	R\$ 400,00
C 2.x.x.x.x.xx.xx	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (F)	R\$ 400,00

## Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	JUROS A PAGAR (F)	R\$ 100,00
C 1.1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 100,00

## Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (F)	R\$ 400,00
C 1.1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 400,00

## Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	CRÉDITO DISPONÍVEL	R\$ 500,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	CRÉDITO EMPENHADO A LIQUIDAR	R\$ 500,00
ND: Despesa Corrente – Juros (R\$100,00)		
ND: Despesa de Capital – Amortização da Dívida (R\$ 400,00)		

## Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	CRÉDITO EMPENHADO A LIQUIDAR	R\$ 500,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	CRÉDITO EMPENHADO EM LIQUIDAÇÃO	R\$ 500,00

## Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	CRÉDITO EMPENHADO EM LIQUIDAÇÃO	R\$ 500,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	CRÉDITO EMPENHADO LIQUIDADO A PAGAR	R\$ 500,00

## Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 500,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR COMPROMETIDA POR EMPENHO	R\$ 500,00

## Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR COMPROMETIDA POR EMPENHO	R\$ 500,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR COMPROMETIDA POR LIQUID. E ENT. COMPENSATÓRIAS	R\$ 500,00

## Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR COMPROMETIDA POR LIQUID. E ENT. COMPENSATÓRIAS	R\$ 500,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR UTILIZADA	R\$ 500,00

## CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO TRIBUTÁRIOS

38. No que diz respeito à cessão de direitos creditórios não tributários, não há controvérsia a respeito da possibilidade ou não de cessão dos recebíveis, já que não há as peculiaridades relacionadas ao arcabouço normativo tributário. Portanto, seria possível a cessão de créditos em caráter definitivo ou por meio de mecanismos de securitização.

39. Neste contexto, um aspecto que deve ser considerado é a **venda verdadeira (ou true sale)**, que consiste na efetiva transferência do recebível para o ativo da entidade securitizadora, o que assegura que os investidores tenham o direito legal sobre os recebíveis. A **cessão definitiva**, que se caracteriza como a cessão sem coobrigação, possui um significado diverso do conceito de *true sale*, sendo este relacionado à impossibilidade de os ativos cedidos retornarem ao cedente no caso de falência deste, ou seja, impossibilidade de recaracterização da operação. Do ponto de vista econômico, o *true sale* ocorre se substancialmente todos os riscos e benefícios dos ativos forem transferidos ao veículo securitizador.
40. Na contabilidade de securitização de ativos, o estabelecimento de quando e se um ativo deve ser baixado da Demonstração Contábil de uma entidade e reconhecido em outra é algo fundamental. O principal critério utilizado, de acordo com as normas contábeis, se baseia no *true sale* econômico ou transferência de riscos e benefícios relacionados aos ativos financeiros.
41. Atualmente, em âmbito da contabilidade empresarial, as seguintes normas contábeis disciplinam as operações de transferências de ativos financeiros entre entidades: o pronunciamento técnico CPC nº 38, a ICVM nº 489/2011 e a Resolução Bacen nº 3.533/2008. As três normas foram elaboradas a partir da norma internacional IAS 39, emitida pelo *International Accounting Standards Board – IASB*. Para as companhias abertas, a Deliberação CVM nº 604/2009, que aprova o CPC nº 38, é obrigatória. Ressalta-se que o CPC nº 48, editado em 2016, revoga o CPC nº 38 a partir de 1º de janeiro de 2018, e que tal pronunciamento já se encontra aprovado pela CVM, conforme Deliberação nº 763/2016. Tal alteração não modifica a análise descrita a seguir.
42. As normas que tratam do tema seguem os mesmos critérios da norma internacional, inclusive a Estrutura Conceitual (NBC TSP Estrutura Conceitual), válida em âmbito do setor público brasileiro.
43. De acordo com as referidas normas, na transferência de um ativo financeiro (recebível), a entidade (cedente) deve avaliar até que ponto reteve ou transferiu os riscos e benefícios de propriedade do ativo. Se a entidade reteve substancialmente todos os riscos e benefícios de propriedade, ela deve continuar reconhecendo o ativo na sua totalidade e reconhecer um passivo referente à contraprestação recebida na transferência. Já se a análise indicar que a entidade não reteve substancialmente todos os riscos e benefícios de propriedade, então deve baixar o ativo transferido e reconhecer como ativo e passivo quaisquer direitos e obrigações assumidos na transferência. Se a entidade baixar o ativo na totalidade, deve reconhecer no resultado a diferença entre o valor contábil líquido e a soma da contraprestação recebida.
44. A ICVM nº 489/2011 possui alguns dispositivos em relação às situações em que o fundo (cessionário) não adquire substancialmente todos os riscos e benefícios de propriedade dos ativos transferidos. Abaixo transcritos os art. 3º, §4º, III e IV:

III – cessão de direitos creditórios para os quais o cedente ou parte relacionada, garanta, por qualquer forma, inclusive com a aquisição de cotas subordinadas, compensar o fundo, no mínimo, pelas perdas de crédito prováveis de ocorrer, observado o disposto no art. 4º; e

IV – quaisquer outros mecanismos, fora das condições normais de mercado, que visem mitigar a exposição ao risco de mercado ou de crédito do fundo, tais como recompra, substituição ou permuta de direitos creditórios ou ainda aporte de cotas subordinadas pelo cedente ou parte relacionada, de forma recorrente ou sistemática.

45. Ainda a respeito do critério de mensuração da transferência de riscos e benefícios, o art. 4º, §2º, da ICVM nº 489/2011 determina:

§ 2º Presume-se que o fundo não está substancialmente exposto à variação do fluxo de caixa esperado associado ao direito creditório quando o cedente ou parte relacionada, em relação à operação de cessão, assumir obrigação não formalizada ou quando garantir, por qualquer outra forma, compensar as perdas de crédito associadas ao direito creditório objeto da operação, inclusive com a aquisição de cotas subordinadas do fundo em montante igual ou superior às perdas esperadas associadas ao direito creditório.

46. Percebe-se que o interesse retido pelo cedente através de cotas subordinadas é um indicador de retenção substancial de riscos, se igual ou superior às perdas esperadas.

47. Dessa forma, são propostos dois modelos de contabilização (no cedente) para os direitos creditórios não tributários: cessão definitiva (sem coobrigação para o cedente) e securitização de recebíveis (com coobrigação para o cedente), com dois exemplos de intermediários da operação, uma SPE e um Fundo de Investimentos.

## ROTEIRO DE CONTABILIZAÇÃO – CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO TRIBUTÁRIOS – CESSÃO DEFINITIVA (SEM COOBRIGAÇÃO NO CEDENTE)

48. Pressupõe-se que:

- a. Os recebíveis da entidade podem ser alienados, não há restrições legais para a cessão definitiva.
- b. A entidade cede seus recebíveis, em caráter definitivo para uma SPE, que irá captar recursos mediante a emissão de debêntures lastreadas nesses recebíveis.

## EXEMPLO

**A. Ente governamental aliena seus recebíveis, mediante um contrato de cessão definitiva, no valor de R\$ 100.000. O ente receberá R\$ 55.000 (deságio de 45%). A SPE emite debêntures lastreadas nos recebíveis no valor de R\$ 80.000, pagando juros aos investidores. Assim, apresenta-se proposta para registros no ente público cedente:**

Natureza da informação: patrimonial

---

D 1.1.3.8.x.xx.xx	DIREITOS CREDITÓRIOS A RECEBER (P)	R\$ 55.000
D 3.4.x.x.x.xx.xx	VPD DESÁGIO - CESSÃO DE DIR CREDITÓRIOS (DEFINITIVA)	R\$ 45.000
C 1.x.x.x.x.xx.xx	CRÉDITOS A RECEBER (P)	R\$ 100.000

Natureza da informação: patrimonial

---

D 1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 55.000
C 1.1.3.8.x.xx.xx	DIREITOS CREDITÓRIOS A RECEBER (F)	R\$ 55.000

Natureza da informação: orçamentária

---

D 6.2.1.1.x.xx.xx	RECEITA A REALIZAR	R\$ 55.000
C 6.2.1.2.x.xx.xx	RECEITA REALIZADA	R\$ 55.000

NR: Receita de Capital – Alienação de Créditos

Natureza da informação: controle

---

D 7.2.1.1.x.xx.xx	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 55.000
C 8.2.1.1.1.x.xx	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 55.000

**ROTEIRO DE CONTABILIZAÇÃO – CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO TRIBUTÁRIOS – SECURITIZAÇÃO DE RECEBÍVEIS (COM COOBRIGAÇÃO NO CEDENTE)**

49. Pressupõe-se que:

- a. O ativo securitizado gera garantias de compensação de perdas para o adquirente dos créditos, SPE ou FIDC;
- b. Há retenção de riscos e benefícios por parte do originador dos créditos (cedente), assim o ativo deve permanecer reconhecido e deve ser reconhecido um passivo em seu patrimônio;
- c. O modelo com SPE será descrito com emissão de **debêntures**, utilizando-se como parâmetro as disposições da Instrução CVM nº 281/1998;
- d. O modelo com FIDC será elaborado com cotas, utilizando-se como parâmetro a ordenação em classes da Instrução CVM nº 356/2001: **cotas seniores e subordinadas**;
- e. As cotas seniores não podem ter subclassificações e não se subordinam às demais classes de cotas para amortização e resgate, têm preferência no recebimento de juros e principal;
- f. As cotas subordinadas admitem subclassificações em outras classes: mezanino e júnior (denominadas assim para fins deste exemplo), sendo que todas elas se subordinam às cotas seniores para efeito de amortização e resgate.

## EXEMPLO: SPE COM DEBÊNTURES

**A. Ente governamental transfere os ativos para uma SPE, mediante um contrato de cessão com coobrigação, no valor de R\$ 100.000. A SPE pagará ao ente governamental R\$ 60.000 e emitirá debêntures lastreadas nos recebíveis no valor de R\$ 100.000, desse total R\$ 40.000 retornam ao ente governamental em debêntures subordinadas<sup>3</sup> e R\$ 60.000 em debêntures seniores são colocadas à disposição de investidores.**

Natureza da informação: patrimonial

---

D 1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 60.000
C 2.x.x.x.xx.xx	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (P)	R\$ 60.000

Natureza da informação: patrimonial

---

D 1.2.1.3.x.xx.xx	DEBÊNTURES SUBORDINADAS (P)	R\$ 40.000
C 2.x.x.x.xx.xx	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (P)	R\$ 40.000

Natureza da informação: orçamentária

---

D 6.2.1.1.x.xx.xx	RECEITA A REALIZAR	R\$ 60.000
C 6.2.1.2.x.xx.xx	RECEITA REALIZADA	R\$ 60.000
NR: Receita de Capital – Operação de Crédito		

Natureza da informação: controle

---

D 7.2.1.1.x.xx.xx	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 60.000
C 8.2.1.1.1.xx.xx	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 60.000

**B. As debêntures serão remuneradas a 10% aa. Juros no valor de R\$ 10.000 (passivo da securitização) e R\$ 4.000,00 das debêntures subordinadas.**

Natureza da informação: patrimonial

---

D 3.4.1.x.x.xx.xx	VPD DE JUROS	R\$ 10.000
C 2.x.2.x.x.xx.xx	JUROS A PAGAR (P)	R\$ 10.000

Natureza da informação: patrimonial

---

D 1.2.1.3.x.xx.xx	DEBÊNTURES SUBORDINADAS (P)	R\$ 4.000
C 4.4.2.9.x.xx.xx	VPA DE JUROS	R\$ 4.000

**C. Liquidação da operação. Recebimento dos créditos cedidos no valor R\$ 70.000,00, sendo R\$ 60.00,00 utilizados para remunerar as debêntures seniores e R\$ 10.000,00 para as debêntures subordinadas.**

---

<sup>3</sup> Apesar da Instrução CVM nº 281/1998 não estabelecer a divisão de debêntures entre classes seniores e subordinadas, utilizamos essa definição nesta IPC para fins de melhorar a compreensão do texto. Porém, esclareça-se que a natureza, origem e idade dos créditos vinculados à emissão, devidamente identificada a instituição cedente, sua área de atuação, e espécies de operação das quais se originam os referidos créditos devem constar do prospecto – documento que contém os dados básicos sobre a emissão.

**Para fins de exemplificação, consideremos que o ente governamental (cedente) não conseguiu receber valores referentes às debêntures subordinadas, assim os créditos recebidos foram utilizados para pagar os R\$ 60.000,00 das debêntures seniores emitidas e R\$ 10.000,00 dos juros relativos à operação de securitização<sup>4</sup>.**

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 70.000
C 1.x.x.x.xx.xx	CRÉDITOS A RECEBER (F)	R\$ 70.000

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.xx.xx	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAM (F) - DEBÊNTURES SENIORES	R\$ 60.000
C 1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 60.000

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.2.x.x.xx.xx	JUROS A PAGAR (F) – DEBÊNTURES SENIORES	R\$ 10.000
C 1.1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 10.000

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.xx.xx	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (P)	R\$ 40.000
C 1.2.1.3.x.xx.xx	DEBÊNTURES SUBORDINADAS (P)	R\$ 40.000

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.x.x.xx.xx	VPD – PERDAS COM CRÉDITOS A RECEBER	R\$ 4.000
C 1.2.1.3.x.xx.xx	DEBÊNTURES SUBORDINADAS (P)	R\$ 4.000

## EXEMPLO: FIDC COM COTAS

**A. Ente governamental transfere os ativos, mediante um contrato de cessão com coobrigação, no valor de R\$ 100.000. O FIDC pagará ao ente governamental R\$ 60.000 e emitirá cotas lastreadas nos recebíveis no valor de R\$ 100.000, desse total R\$ 40.000 retornam ao ente governamental em cotas subordinadas e R\$ 60.000 em cotas seniores são colocadas à disposição de investidores.**

**Para fins de exemplificação, consideremos que o ente governamental (cedente) não conseguiu receber valores referentes às cotas subordinadas, assim os créditos recebidos foram utilizados para pagar os R\$ 60.000,00 das cotas seniores emitidas e R\$ 10.000,00 dos juros relativos à operação de securitização.**

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 60.000
C 2.x.x.x.xx.xx	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (P)	R\$ 60.000

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.x.x.x.xx.xx	COTAS SUBORDINADAS(P)	R\$ 40.000
C 2.x.x.x.xx.xx	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (P)	R\$ 40.000

<sup>4</sup> Lançamentos orçamentários não apresentados.

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	RECEITA A REALIZAR	R\$ 60.000
C 6.2.1.2.x.xx.xx	RECEITA REALIZADA	R\$ 60.000
NR: Receita de Capital – Operação de Crédito		

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 60.000
C 8.2.1.1.1.xx.xx	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 60.000

**B. As cotas serão remuneradas a 10% aa. Atualização monetária no valor de R\$ 10.000 (passivo da securitização) e R\$ 4.000,00 das cotas subordinadas.**

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.x.x.xx.xx	VPD DE JUROS	R\$ 10.000
C 2.x.2.x.x.xx.xx	JUROS A PAGAR (P)	R\$ 10.000

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.x.x.x.xx.xx	COTAS SUBORDINADAS(P)	R\$ 4.000
C 4.4.2.9.x.xx.xx	VPA DE JUROS	R\$ 4.000

**C. Liquidação da operação. Recebimento dos créditos cedidos no valor R\$ 70.000,00, sendo R\$ 60.00,00 utilizado para remunerar as cotas seniores e R\$ 10.000,00 para as cotas subordinadas.**

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 70.000
C 1.x.x.x.x.xx.xx	CRÉDITOS A RECEBER (F)	R\$ 70.000

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (P)	R\$ 60.000
C 1.1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 60.000

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.2.x.x.xx.xx	JUROS A PAGAR (P)	R\$ 10.000
C 1.1.1.1.1.xx.xx	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL (F)	R\$ 10.000

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (P)	R\$ 40.000
C 1.2.x.x.x.xx.xx	COTAS SUBORDINADAS(P)	R\$ 40.000

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.x.x.xx.xx	VPD	R\$ 4.000
C 1.2.x.x.x.xx.xx	COTAS SUBORDINADAS(P)	R\$ 4.000



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

---

IPC 14 – Procedimentos Contábeis Relativos aos RPPS

2022  
1<sup>a</sup> Revisão

**MINISTRO DA ECONOMIA**

Paulo Roberto Nunes Guedes

**SECRETÁRIO-EXECUTIVO**

Marcelo Pacheco dos Guarany

**SECRETÁRIO ESPECIAL DO TESOURO E ORÇAMENTO**

Esteves Pedro Colnago Júnior

**SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL**

Paulo Fontoura Valle

**SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

**COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO -**

**SUBSTITUTA**

Claudia Magalhães Dias Rabelo de Sousa

**COORDENADORA DE NORMAS CONTÁBEIS E FISCAIS DA FEDERAÇÃO**

Claudia Magalhães Dias Rabelo de Sousa

**GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS**

Gabriela Leopoldina Abreu

**EQUIPE TÉCNICA**

Bibian Rosane Borges

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

Daniele Muniz de Oliveira Matos

Diego Rodrigo Lopes Batista Rocha

Pedro Gomes Vasconcelos

Informações: (61) 3412-3804

Endereço Eletrônico: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br>

Correio Eletrônico: [cconf@tesouro.gov.br](mailto:cconf@tesouro.gov.br)



## **Sumário**

<b>PREFÁCIO .....</b>	<b>6</b>
<b>OBJETIVO .....</b>	<b>7</b>
<b>ALCANCE .....</b>	<b>7</b>
<b>ASPECTOS GERAIS.....</b>	<b>8</b>
HISTÓRICO.....	8
PRINCÍPIOS .....	9
ESTRUTURA .....	10
Portaria MTP nº 1.467, de 06 de junho de 2022 – Parâmetros e Diretrizes Gerais:.....	11
<b>ASPECTOS CONCEITUAIS .....</b>	<b>12</b>
EQUILÍBRIO A LONGO PRAZO.....	12
PRESERVAÇÃO DO PATRIMÔNIO .....	12
PLANO DE BENEFÍCIOS .....	13
REGIMES FINANCEIROS.....	14
Regime Financeiro de Capitalização.....	14
Regime Financeiro de Repartição de Capitais de Cobertura (RCC).....	17
Regime Financeiro de Repartição Simples .....	17
PLANO DE CUSTEIO .....	18
Custo Normal.....	18
Contribuições .....	18
Ganhos com investimentos.....	19
Compensações financeiras.....	19
Custo Suplementar.....	20
Plano de Amortização do Déficit Atuarial .....	20
Revisão do Plano de Custeio .....	23
<b>ASPECTOS CONTÁBEIS .....</b>	<b>24</b>
APLICAÇÃO DO PCASP: PARTICULARIDADES PARA O RPPS .....	24
ATIVOS DO RPPS.....	25
Caixa e equivalentes de caixa.....	27
Investimentos.....	28
Créditos a receber .....	38
Imóveis para uso da administração do RPPS .....	50
PASSIVOS .....	50

Benefícios a pagar .....	51
Provisão Matemática Previdenciária .....	53
<b>COBERTURA DE DÉFICITS ATUARIAIS E FINANCEIROS .....</b>	<b>63</b>
Cobertura da Insuficiência Financeira.....	63
Equacionamento do Déficit Atuarial .....	64
<b>TAXA DE ADMINISTRAÇÃO .....</b>	<b>71</b>
<b>RELATÓRIOS ESPECÍFICOS AOS RPPS .....</b>	<b>74</b>
DCASP – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICÁVEIS AO SETOR PÚBLICO .....	74
DEMONSTRATIVOS FISCAIS EXIGIDOS PELA LRF .....	75
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>75</b>
<b>DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS .....</b>	<b>75</b>

## PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis em âmbito da Federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP e às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS, e está de acordo com a legislação aplicável à contabilidade no setor público brasileiro.
2. A Portaria MF nº 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSASB, o órgão da *International Federation of Accountants* – IFAC, que trabalha especificamente para o desenvolvimento da padronização internacional das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º da referida portaria destaca:

*II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (grifo nosso)*

3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC são publicações de caráter técnico e orientador, de observância facultativa, que buscam auxiliar a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

## **OBJETIVO**

5. O objetivo desta IPC é orientar os profissionais de contabilidade e da área previdenciária quanto à contabilização das transações inerentes aos RPPS, em conformidade com as normas publicadas pela Secretaria de Previdência e com o MCASP.
6. Os lançamentos apresentados nesta IPC foram concebidos com base no modelo de Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP Estendido, constante no anexo III da IPC 00.

## **ALCANCE**

7. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades do setor público, conforme o item 1.8A daquela norma, transcrito a seguir:

*1.8A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).*
8. Assim, estão compreendidas no alcance e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade os Poderes e órgãos da administração direta e indireta, com exceção das estatais independentes.
9. No que se refere ao MCASP, o §1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios observará as orientações contidas no referido documento.
10. Portanto, as instruções contidas nesta IPC servem como opção de parâmetro para as ações de todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.
11. Esta IPC trata da contabilização das transações inerentes aos RPPS quanto a sua finalidade específica. Estão excluídos do escopo desta instrução a contabilização referente: à gestão de recursos do RGPS bem como aos recursos para fins de previdência complementar; às despesas e obrigações patronais do ente da Federação; à gestão administrativa do RPPS.

## ASPECTOS GERAIS

12. O Sistema de Previdência Social no Brasil é dividido da seguinte forma: Regime Geral de Previdência Social – RGPS, art. 201 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988); Regime de Previdência Complementar – RPC, art. 202 da CF/1988; e Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS, art. 40 da CF/1988 – objeto desta IPC.
13. O art. 40 da CF/1988 estabelece que “*o regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente federativo, de servidores ativos, de aposentados e de pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial*”.
14. A Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, “*dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos RPPS dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal*”, instituídos e organizados pelos respectivos entes federativos. Prevê o art. 1º dessa lei que os RPPS “**deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial**” (grifo nosso).
15. Dada a sua competência legal para estabelecer os parâmetros previstos na Lei nº 9.717/1998 aplicáveis aos RPPS, a Secretaria de Previdência – SPREV em harmonia com a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, edita normatização específica quanto aos procedimentos contábeis aplicáveis aos RPPS de forma suplementar ao MCASP.

## HISTÓRICO

16. Com o estabelecimento de normas gerais de organização e funcionamento dos RPPS pela Lei 9.717/1998, foi dada competência ao Ministério da Previdência e Assistência Social – MPS, atualmente Secretaria de Previdência do Ministério do Trabalho e Previdência , para orientação, supervisão e o acompanhamento dos RPPS.
17. Assim, com o propósito de colocar em prática suas competências legais, o MPS publicou diversas portarias e manuais. Para regulação da contabilidade aplicada aos RPPS, ressalte-se o marco inicial com a publicação da Portaria MPS nº 916, de 15 de julho de 2003, que aprovou o Plano de Contas, o Manual das Contas, os Demonstrativos e as Normas de Procedimentos Contábeis aplicados aos RPPS, posteriormente alterada pela Portaria MPS nº 95, de 6 de março de 2007. Essas orientações formavam as regras voltadas para contabilidade específica dos RPPS.
18. A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, define a competência de consolidação das Contas Nacionais ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal – STN. Em decorrência dessa competência, a STN é a responsável por promover a padronização das informações contábeis, com a finalidade de viabilizar a consolidação das contas, nacional e por esfera de governo, consubstanciada no Balanço do Setor Público Nacional – BSPN.

19. Tendo em vista essa competência, a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008 e o Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009, orientaram a STN a editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas de âmbito nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas.
20. Como se pode perceber, as normas editadas pelo MPS encontravam-se concorrentes às editadas pela STN, considerando que os RPPS integram o Orçamento Fiscal e de Seguridade Social – OFSS dos entes da Federação. Por isso, foi necessário consolidar tais normativos da STN com os do MPS, sendo que o MCASP e o PCASP incorporaram, com a devida convergência, as normas aprovadas pela Portaria MPS nº 916/2003 alterada pela Portaria MPS nº 95/2007.
21. Nesse contexto, foi publicada a Portaria MPS nº 509/2013, que revogou as Portarias MPS nº 916/2003 e MPS nº 95/2007 e determinou a adoção do **MCASP**, aprovado pela STN, e do **PCASP Estendido** (e não apenas o Federativo), por se tratar do plano de contas que possui o detalhamento necessário para os RPPS. A partir de então a parte do MCASP que trata sobre o RPPS é aprovada e instituída por meio de portarias conjuntas das duas secretarias, como ocorreu com a 9ª. edição do MCASP (procedimentos contábeis específicos) que foi aprovada mediante a Portaria Interministerial STN/SPREV/ME/MTP nº 119/2021.
22. Por adoção do MCASP, entende-se a adoção de todas as partes que o compõem: Procedimentos Contábeis Orçamentários – PCO; Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP; Procedimentos Contábeis Específicos – PCE; Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP; e Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP, bem como outros anexos que vierem a ser incorporados, de acordo com sua estrutura vigente.

## PRINCÍPIOS

23. Aos RPPS se aplicam todos os princípios constitucionais e legais da administração pública, especialmente a eficiência e economicidade na gestão dos recursos. Quanto à contabilidade, a Parte Geral do MCASP apresenta os aspectos orçamentário, patrimonial e fiscal da contabilidade aplicada ao setor público, as características qualitativas da informação contábil e as restrições acerca da informação incluída nas demonstrações contábeis.
24. Como princípios constitucionais específicos dos RPPS para a garantia dos benefícios destacam-se o caráter contributivo e solidário do regime e seu equilíbrio financeiro e atuarial.
25. Esses princípios e os critérios de organização do RPPS, que devem ser instituídos por lei do ente da Federação, possuem repercussão no tratamento contábil desses regimes sendo que os RPPS devem representar uma Unidade Gestora – UG específica no ente e as ações dos gestores devem ser direcionadas para preservação do patrimônio do regime.

## ESTRUTURA

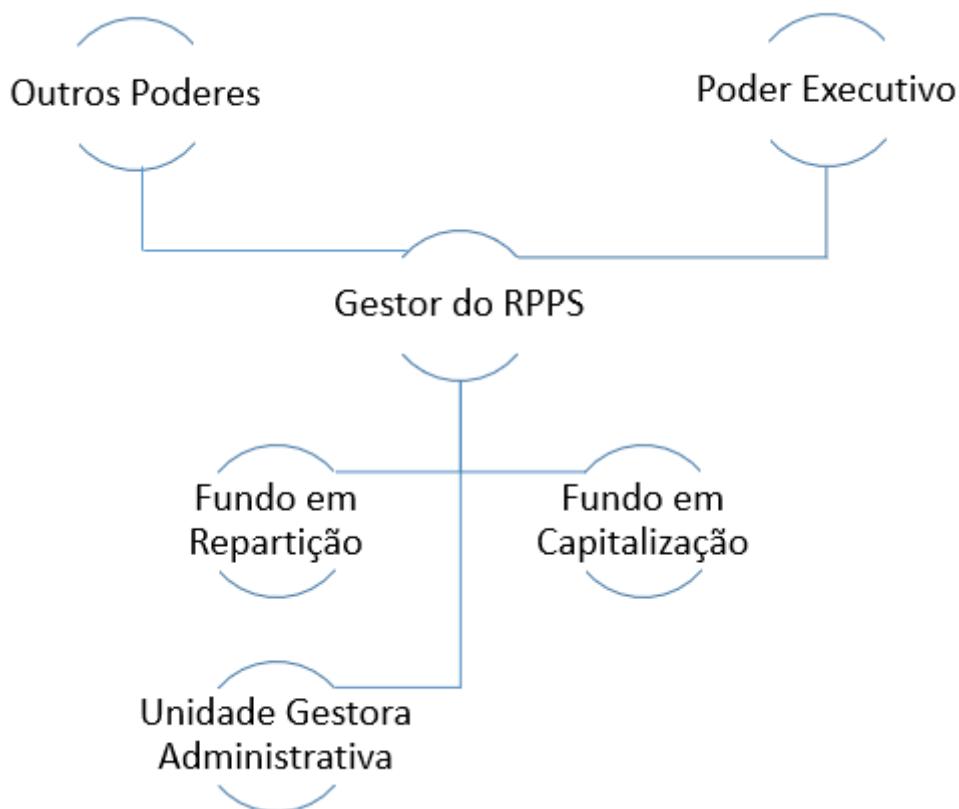
26. O ente da Federação deverá manter um único RPPS, conforme § 20 do art. 40 da CF/1988, regulamentado pela Portaria MTP nº 1.467/2022<sup>1</sup>, que deverá abranger os servidores públicos titulares de cargo efetivo, magistrados, ministros e conselheiros dos Tribunais de Contas, membros do Ministério Público e de quaisquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações e a seus dependentes. Ademais, cada ente deverá possuir somente uma “unidade gestora” no respectivo regime próprio de previdência para seus servidores civis.
27. A unidade gestora específica para o RPPS não se confunde com a “unidade gestora executora ou contábil”. O que se destaca é que poderá haver somente uma “entidade” ou “órgão” responsável pela administração, gerenciamento e operacionalização dos recursos do RPPS, a qual se consubstanciará na unidade da Administração Pública gestora de tais recursos, considerando-se que somente poderá haver um regime próprio de previdência social para os servidores titulares de cargos efetivos, de acordo com o estabelecido pela CF/1988.
28. De acordo com essas disposições, poderá haver casos em que o ente federativo, mantendo única entidade/órgão (unidade gestora) de RPPS, controle os recursos em questão por meio de figuras administrativas conhecidas, geralmente, por “unidade gestora executora – UGE ou contábil – UGC ou simplesmente unidade gestora – UG”, de forma a segregar e controlar recursos de acordo com padrões que considere adequados à melhor gestão dos referidos recursos, a exemplo da constituição de uma UGE/UGC/UG específica para o que se denomine como fundo em repartição, fundo em capitalização e gestão administrativa. Segue um fluxograma como **exemplo de possível estrutura** do RPPS em um ente da Federação:

---

<sup>1</sup> Portaria MTP nº 1.467/2022:

Art. 71. É vedada a existência de mais de um RPPS para os segurados desse regime em cada ente federativo e de mais de uma unidade gestora.

§ 1º A unidade gestora única deverá gerenciar, direta ou indiretamente, a concessão, o pagamento e a manutenção, dos benefícios de aposentadoria e pensão por morte devidos a todos os segurados e beneficiários do RPPS e a seus dependentes, relativos a todos os poderes, órgãos e entidades do ente federativo.



29. A definição de estrutura da unidade gestora do RPPS é relevante para a contabilidade, pois poderá gerar mudanças na escrituração de seus registros contábeis, a depender da composição de unidades gestoras executoras ou contábeis. Isso por ser relevante a separação do patrimônio de RPPS com segregação da massa, bem como a observância do princípio contábil da entidade, com a devida separação do patrimônio previdenciário (recursos para fins de pagamento dos benefícios) do patrimônio da entidade responsável por sua gestão administrativa (recursos para fins de manutenção da entidade de RPPS).

#### **NORMAS APlicáveis**

30. Considerando-se que o MCASP disciplina especificamente os aspectos inerentes à contabilização de fatos patrimoniais, orçamentários e demonstrações contábeis que os RPPS observam, a seguir o principal regulamento emitido pela Secretaria de Previdência do MTP – Ministério do Trabalho e Previdência , que apresenta informações relevantes para a gestão contábil e administrativa das unidades gestoras do RPPS.

#### **Portaria MTP nº 1.467, de 06 de junho de 2022 – Parâmetros e Diretrizes Gerais:**

Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em cumprimento à Lei nº 9.717, de 1998, aos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.887, de 2004 e à Emenda Constitucional nº 103, de 2019.

## ASPECTOS CONCEITUAIS

31. Para definição dos roteiros de contabilização e da apresentação da informação contábil, é necessário discorrer sobre os principais aspectos conceituais inerentes à contabilidade da unidade gestora do RPPS.

## EQUILÍBRIO A LONGO PRAZO

32. Com a necessidade de manter sustentável o regime, as ações de gestão do RPPS deverão ser balizadas pelo equilíbrio do plano de benefícios, tanto em seu aspecto de equilíbrio financeiro, a cada exercício, quanto de equilíbrio atuarial, a longo prazo, conceitos estes descritos na Portaria MTP nº 1.467/2022<sup>2</sup> e recentemente tratados na Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019. Para tanto, devem ser assegurados recursos suficientes para pagamento dos benefícios atuais e futuros.
33. A informação contábil fidedigna é extremamente importante para evidenciação do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS. Dessa forma, é necessária a realização de avaliação atuarial periódica com a devida contabilização, de forma a atendermos as características qualitativas da informação contábil para fins de organização e revisão do plano de custeio, normal ou suplementar, bem como subsidiar a gestão previdenciária.
34. Com isso, percebe-se a importância da apresentação em notas explicativas do Balanço Patrimonial sobre a avaliação do equilíbrio financeiro e atuarial. Adicionalmente, orienta-se que sejam apresentados informes acerca das ações dos Gestores do RPPS na busca da promoção do equilíbrio a longo prazo, principalmente se houver indícios de desequilíbrios, o que representa uma ação de *accountability* (prestaçao de contas e responsabilização) de reforço à governança do RPPS.

## PRESERVAÇÃO DO PATRIMÔNIO

35. Os entes federativos devem manter a escrituração contábil dos RPPS segregada dos demais órgãos da administração direta e entidades da administração indireta, conforme Portaria MTP nº 1.467/2022<sup>3</sup>. Entretanto, é importante destacar que as unidades

---

<sup>2</sup> Portaria MTP nº 1.467/2022.

Anexo VI – Conceitos:

XVII - **equilíbrio atuarial:** garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das obrigações projetadas, ambas estimadas e projetadas atuarialmente, até a extinção da massa de segurados a que se refere; expressão utilizada para denotar a igualdade entre o total dos recursos garantidores do plano de benefícios do RPPS, acrescido das contribuições futuras e direitos, e o total de compromissos atuais e futuros do regime; ;(grifo nosso)

XVIII - **equilíbrio financeiro:** garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro;(grifo nosso)

<sup>3</sup> Portaria MTP nº 1.467/2022:

“Art. 85. A contabilidade dos RPPS será individualizada em relação à contabilidade do ente federativo e obedecerá aos princípios, às normas e aos procedimentos aplicáveis ao setor público.

§ 1º Deverão ser reconhecidas na contabilidade consolidada do ente federativo as obrigações decorrentes do plano de benefícios do RPPS, inclusive para consolidação das contas públicas de que trata o § 2º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

gestoras dos RPPS, no Brasil, fazem parte do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social e, portanto, as suas informações são consolidadas nas Demonstrações Contábeis do ente instituidor do regime, nesse sentido, deve-se observar a utilização de políticas contábeis aplicáveis a ambos.

36. Tal segregação guarda relação com a manutenção da autonomia e preservação do patrimônio do RPPS. Assim, com objetivo de garantir a finalidade dos bens pertencentes ao RPPS e proteger sua vinculação, a Portaria MTP nº 1.467/2022<sup>4</sup> impõe a necessidade de remuneração ao RPPS, caso um órgão ou entidade do ente federativo venha a se utilizar de patrimônio de titularidade exclusiva do RPPS.
37. Outro aspecto de preservação patrimonial é a necessidade de apresentar revisão do plano de custeio quando houver recorrência de déficit financeiro ou atuarial, conforme a Portaria MTP nº 1.467/2022<sup>5</sup>. Essa determinação tem como objetivo a manutenção da continuidade da prestação dos benefícios aos servidores.
38. Assim, caso a informação contábil apresente indícios de desvio de finalidade do patrimônio sem a devida remuneração ao RPPS ou a falta de ações para revisão do plano de custeio, nos casos de déficits financeiros ou atuariais recorrentes, deve-se apontar os respectivos riscos em notas explicativas ao Balanço Patrimonial.

## PLANO DE BENEFÍCIOS

39. A contabilidade deverá apresentar de forma transparente os benefícios assegurados pelo RPPS aos servidores. Segundo a Emenda Constitucional nº 103/2019, o rol de benefícios dos RPPS fica limitado às **aposentadorias e à pensão por morte**.<sup>6</sup>
40. Os benefícios de aposentadoria e pensão por morte concedidos anteriormente à promulgação da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, podem ser mantidos pelo ente federativo, não sendo administrados pela unidade gestora do RPPS.

---

*§ 2º Os instrumentos de transparência fiscal e as informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais de que trata o art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 2000, deverão compreender os relativos ao RPPS.”*

*4 Portaria MTP nº 1.467/2022:*

*“Art. 84.....”*

*§ 2º Na hipótese de a unidade gestora do RPPS possuir competências diversas daquelas relacionadas à administração do regime, inclusive se for responsável pela gestão do Sistema de Proteção Social dos Militares - SPSM e das perícias de benefícios por afastamentos temporários, deverá haver o rateio proporcional das despesas relativas a cada atividade para posterior apropriação nos custos correspondentes e a gestão segregada dos recursos, observando-se, ainda, que, se a estrutura ou patrimônio utilizado for de titularidade exclusiva do RPPS, deverá ser estabelecida uma remuneração ao regime em virtude dessa utilização.”*

*5 Portaria MTP nº 1.467/2022:*

*“Art. 25. Ao RPPS deverá ser garantido o equilíbrio financeiro e atuarial em conformidade com avaliações atuariais realizadas em cada exercício financeiro para a organização e revisão do plano de custeio e de benefícios.”*

*6 Lei 9.717/1998:*

*“Art. 5º Os 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 não poderão conceder benefícios distintos dos previstos no Regime Geral de Previdência Social, de que trata a Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, salvo disposição em contrário da Constituição Federal.”*

41. Essas definições serão relevantes para estruturação do plano de custeio do regime, assim como, para os procedimentos contábeis, pois caso sejam de responsabilidade do RPPS ou não sejam incluídos no plano de benefícios do regime, ou caso seu pagamento seja efetuado pela unidade gestora do RPPS ou pelo ente federativo, o tratamento contábil será diferenciado. Com isso, a contabilidade avaliará a forma de se proporcionar a devida transparência.

## REGIMES FINANCEIROS

42. A definição do regime financeiro influí diretamente na forma do **fluxo de ingressos para realização de desembolsos** com benefícios, possibilitando a acumulação ou não de recursos para cobertura das obrigações do plano.
43. Conforme art. 30 da Portaria MTP nº 1.467/2022, os RPPS poderão adotar para apuração dos compromissos e determinação dos custos do plano de benefícios os seguintes regimes financeiros, como fundamento da observância do equilíbrio financeiro e atuarial:
- i. Regime financeiro de capitalização; e
  - ii. Regime financeiro de repartição de capitais de cobertura;
44. O cálculo dos compromissos relativos aos benefícios do Fundo em Repartição, em caso de segregação da massa, que opera em regime financeiro de repartição simples, deverá ser efetuado por processo atuarial, observadas as normas de contabilidade aplicáveis ao setor público.<sup>7</sup>
45. **Independentemente da forma de estruturação do RPPS, as eventuais insuficiências financeiras para o pagamento dos benefícios são de responsabilidade do Tesouro do respectivo ente federativo. Tal obrigação deverá ser evidenciada no ente, assim como o direito no regime de previdência.**

### Regime Financeiro de Capitalização

46. Regime<sup>8</sup> no qual o valor atual de todo o fluxo de contribuições normais e suplementares futuras acrescido ao patrimônio do plano é igual ao valor atual de todo o fluxo de pagamento de benefícios futuros, fluxo este considerado até sua extinção e para todos os benefícios cujo evento gerador venha a ocorrer no período futuro dos fluxos, requerendo o regime, pelo menos, a constituição:
- a) de provisão matemática de benefícios a conceder até a data prevista para início do benefício, apurada de acordo com o método de financiamento estabelecido; e
  - b) de provisão matemática de benefícios concedidos para cada benefício do plano a partir da data de sua concessão.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> Portaria MTP nº 1.467/2022, art. 30, parágrafo único.

<sup>8</sup> Conceito da Portaria Art. 2º MTP nº 1467/2022

<sup>9</sup> Portaria MTP nº 1.467/2022, Anexo VI, Conceitos, art. 2º, item XXXVIII.

47. Portanto, os benefícios a seguir devem ser avaliados ou mensurados pelo regime financeiro de capitalização:
- ✓ **Aposentadorias Programadas:**
    - Aposentadoria por idade;
    - Aposentadoria por tempo de contribuição;
    - Aposentadoria compulsória; e
  - ✓ **Pensões por morte decorrentes dessas aposentadorias:**
    - Pensão por morte de segurado aposentado.
48. O **custo normal** do benefício<sup>10</sup> é apropriado ao longo da vida laborativa, sendo necessário constituir reservas para os benefícios concedidos e a conceder.
49. **Método de financiamento atuarial:** conforme a Portaria MTP nº 1.467/2022<sup>11</sup>, art. 31, é definido que, para apuração do custo normal dos benefícios avaliados em regime financeiro de capitalização, será usado, como método de financiamento atuarial:
- a) **Crédito Unitário Projetado – (*Projected Unit Credit – PUC*);**
  - b) **Idade Normal de Entrada;**
  - c) **Prêmio Nivelado Individual; e**
  - d) **Agregado/Ortodoxo.**
50. Poderão ser utilizados outros métodos além daqueles elencados acima, desde que atendidos os requisitos estabelecidos no § 1º do art. 31.
51. Ressalta-se que a NBC TSP – 15 Benefícios a Empregados, dispõe que seja utilizado o método de financiamento Crédito Unitário Projetado – PUC, portanto para fins de registros contábeis no ente o método de financiamento adotado deve ser esse. Além disso a NBC TSP 15 ainda dispõe que as provisões matemáticas previdenciárias sejam apuradas na avaliação atuarial, considerando-se todos os benefícios estruturados em regime de capitalização. A fim de compatibilizar os aspectos contábeis e de gestão atuarial dos RPPS, entende-se que a entidade poderá adotar um método de financiamento para fins de gestão, de acordo com o estabelecido pelo citado regulamento do Ministério de Estado do Trabalho e Previdência, e evidenciar tal fato em notas explicativas e contas de controle (grupo 7.9.5 e 8.9.5 do PCASP Estendido<sup>12</sup>), inclusive demonstrando os efeitos e o impacto de tal fato comparativamente ao método PUC. Desta forma, se a unidade gestora do RPPS adotar um método de financiamento atuarial diferente do PUC, então a demonstração consolidada do ente deverá ser ajustada

---

<sup>10</sup> O **custo normal** representa o valor correspondente às **necessidades de custeio do plano de benefícios do RPPS**, atuarialmente calculadas, conforme os regimes financeiros e método de financiamento adotados, referentes ao período compreendido entre a data da avaliação e a data de início dos benefícios.

<sup>11</sup> Portaria MTP nº 1.467/2022.

“Art. 31.....

§ 1º Poderão ser utilizados outros métodos, além daqueles previstos neste artigo, desde que:

I - apresentem nível de formação de reservas superior ao método do **Crédito Unitário Projetado**;” (grifo nosso)

<sup>12</sup> PCASP Estendido 2023

de forma a evidenciar os valores pelo método previsto na NBC TSP – 15. No mesmo sentido, deve haver evidenciação caso alguma parte da provisão matemática não reflita integralmente o cálculo dos benefícios estruturados em capitalização.

52. Portanto, a forma de contabilização estabelecida pela NBC TSP 15 demonstra o cálculo do valor presente da obrigação de benefício definido, calculado pelo método de financiamento PUC, onde a provisão matemática equivale à diferença entre o VABF e o VACF.
53. Destaca-se que, de acordo com o parágrafo único do art. 30 da citada Portaria, os benefícios de aposentadoria e pensão por morte deverão ser efetuados por processo atuarial (capitalização), ainda que relativos a Fundo em Repartição, no caso de segregação da massa, ou a massa de beneficiários sob responsabilidade financeira direta do Tesouro.
54. **Impacto patrimonial:** para fins de constituição da provisão atuarial, o impacto patrimonial é determinado pela **provisão matemática previdenciária** (equivalente à reserva matemática previdenciária no conceito da ciência atuarial), que correspondem aos compromissos líquidos do plano de benefícios.
55. O método de financiamento determina o andamento da acumulação das reservas, impactando o passivo atuarial potencialmente de diversas formas.
56. O dimensionamento da **Provisão Matemática Previdenciária (PMP)** é determinado por meio da diferença entre o **Valor Atual dos Benefícios Futuros (VABF)** e o **Valor Atual das Contribuições Futuras (VACF)**, ou seja,  $PMP = VABF - VACF$ . Assim, deve-se estabelecer critérios sólidos e bem fundamentados para a escolha do método de financiamento, dado sua interferência na PMP. As provisões matemáticas nos RPPS equivalem ao valor presente da obrigação líquida de benefício definido, conforme fórmula supratranscrita.
57. A mensuração das obrigações em relação aos benefícios (VABF) é influenciada por uma série de variáveis, como a garantia de paridade, a cobertura de benefícios e as pessoas a serem seguradas, assim como pelos pressupostos atuariais a exemplo do regime financeiro, das probabilidades de sobrevivência, morte e invalidez e das taxas de juros, dentre outros, mas não pelo método de financiamento.
58. No PCASP Estendido, as contas que registram o VABF nos RPPS são previstas para serem detalhadas no subitem (7º nível), sendo então registrados nas rubricas contábeis “2.2.7.2.x.xx.xx”, e as contas que registram os VACF (redutoras) são previstas para os subitens subsequentes, logo abaixo na classificação do PCASP Estendido, observando-se diferenciação no 6º nível de classificação do PCASP Estendido (item). Por sua vez, o valor da PMP será determinado pelo somatório constante da rubrica contábil superior “2.2.7.2.x.xx.xx”.

## **Regime Financeiro de Repartição de Capitais de Cobertura (RCC)**

59. Regime no qual o valor atual de todo o fluxo de contribuições normais futuras de um único período é igual ao valor atual de todo o fluxo de pagamento de benefícios futuros, considerado até sua extinção, para os benefícios cujo evento gerador venha a ocorrer naquele único período, requerendo o regime, no mínimo, a constituição de provisão matemática de benefícios concedidos para cada benefício a partir da data de concessão do mesmo.<sup>13</sup>
60. Portanto, os seguintes benefícios previdenciários não programáveis, também conhecidos por benefícios de risco”, podem ser avaliados em regime financeiro de repartição de capitais de cobertura:
  - Aposentadoria por invalidez;
  - Pensão por morte decorrente de aposentado por invalidez;
  - Pensão por morte de segurados ativos.
61. Neste regime, para os benefícios que se iniciarem no exercício haverá o reconhecimento das respectivas provisões matemáticas de benefícios concedidos, bem como a constituição das reservas para lastrear o pagamento dos benefícios, que deve ser feita mediante a reversão de valores do fundo garantidor desses benefícios estruturados em RCC, até o limite dos valores das referidas provisões.

## **Regime Financeiro de Repartição Simples**

62. Regime em que o valor atual do fluxo de contribuições normais futuras de um único exercício é igual ao valor atual de todo o fluxo de benefícios futuros cujo pagamento venha a ocorrer nesse mesmo exercício.<sup>14</sup>
63. Neste regime financeiro, em regra, não há prévia acumulação de recursos ao longo do tempo para a cobertura dos benefícios, visto que os recursos arrecadados a cada mês são consumidos com o pagamento da folha de benefícios relativa à mesma competência. No entanto, poderá ser constituído fundo para cobertura de oscilação de riscos com excedentes financeiros, por ventura verificados.
64. Atualmente, de acordo com a legislação aplicável, não é permitido utilizar o regime de repartição simples nos benefícios programáveis (aposentadoria e pensão) e não programáveis (benefícios da fase laboral) dos segurados que se encontram no Fundo em Capitalização. Entretanto o regime de repartição simples opera em todos os benefícios, em caso de segregação de massas, ou seja, dos segurados alocados no Fundo em Repartição Simples.

---

<sup>13</sup> Portaria MTP nº 1.467/2022, Anexo VI, Conceitos, art. 2º, item XXXIX

<sup>14</sup> Portaria MTP nº 1.467/2022, Anexo VI, Conceitos, art. 2º, item XL

## **PLANO DE CUSTEIO**

65. Corresponde à definição do montante de recursos, que pode ser expresso pela aplicação de alíquotas sobre bases de cálculo, necessário ao financiamento do plano de benefícios do RPPS e taxa de administração. As fontes de custeio das quais são vertidos recursos para o RPPS são representadas pelo ente federativo, pelos servidores ativos, pelos servidores aposentados e pelos pensionistas, bem como pela rentabilidade auferida pelas aplicações dos recursos garantidores do RPPS, pela compensação financeira a receber dos demais regimes previdenciários, pela vinculação de ativos em conformidade com o art. 249 da Constituição e pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras, que são de responsabilidade orçamentária do respectivo ente federativo. O plano de custeio deve cobrir o custo normal e o custo suplementar com o objetivo da preservação do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS.
66. O plano de custeio de equilíbrio é o conjunto de alíquotas normais e suplementares e de aportes, discriminadas por benefício, para financiamento do plano de benefícios e dos custos com a sua administração, necessários para se garantir o equilíbrio financeiro e atuarial do plano de benefícios, proposto na avaliação atuarial.

### **Custo Normal**

67. O custo normal representa o valor correspondente às necessidades de custeio do plano de benefícios do RPPS, atuarialmente calculadas, conforme os regimes financeiros e método de financiamento adotados, referentes ao período compreendido entre a data da avaliação e a data de início dos benefícios.
68. Com a mensuração do custo normal, define-se o valor necessário de recursos para cobertura dos benefícios previsto no plano de custeio. Nesta avaliação são considerados todos os benefícios e contribuições, de acordo com seu respectivo regime financeiro.
69. Como medidas reativas, se apresentado déficit devido ao aumento das provisões matemáticas, perdas nas aplicações, falha na definição de seu financiamento, etc. é indicado que se façam ajustes no plano de custeio ou nos próprios benefícios por meio de reformas previdenciárias, com o objetivo de manter o equilíbrio financeiro e atuarial, bem como preservar a solvência e liquidez do RPPS.

### **Contribuições**

70. O plano de custeio do RPPS deve prever as contribuições a cargo do ente federativo (patronal), bem como dos segurados ativos, aposentados e pensionistas, as quais representam as fontes obrigatórias de financiamento dos benefícios geridos pelo RPPS.
71. Atualmente, para a contabilidade do RPPS, há registro de Variação Patrimonial Aumentativa – VPA pela prestação de serviço do servidor que gera aumento na provisão matemática de benefícios a conceder. Há o ajuste pela VPD que repercute na provisão matemática de benefícios concedidos, para reconhecer a diminuição no valor desta

provisão, em razão do pagamento mensal da folha de benefícios ou pelo transcurso de tempo que gera obrigações por parte dos aposentados, pensionistas ou quaisquer outros beneficiários, além das obrigações geradas por parte do ente federativo (contribuição patronal). Esse registro de VPA leva à necessidade de reverter o valor registrado em contas redutoras das provisões matemáticas.

72. Contudo, tais ajustes, por meio de VPA e VPD, não ocorrem mensalmente pelo reconhecimento do direito no RPPS, ou por baixa de obrigação, mas apenas ao final do ano, na reavaliação atuarial anual, que por previsão normativa, deve ser realizada com data focal igual à data de levantamento do(s) Balanço(s) Anual(is), logo a atualização dos valores lançados em provisão matemática atuarial tem sido contabilizada somente por ocasião desta reavaliação.
73. A contribuição, enquanto fonte vinculada de recursos para o RPPS, suportará os benefícios de risco<sup>15</sup>, os custos de administração do RPPS e a formação de capital para suporte de benefícios programáveis. Exemplificando, caso as contribuições estejam em montante capaz de manter apenas benefícios programáveis e/ou custos administrativos, é indicativo para a reavaliação do plano de custeio, em relação às contribuições normais e suplementares

### Ganhos com investimentos

74. Representa o montante positivo de recursos financeiros gerados pelo capital originalmente aplicado em fundos de investimento; títulos públicos; depósitos de poupança; operações compromissadas; letras imobiliárias garantidas; em segmentos imobiliários; ganhos com exploração de imóveis; entre outras formas de exploração de capital acumulado. Esses recursos, em adição às contribuições arrecadadas e demais ativos vinculados ao RPPS, são destinados à formação de reservas para pagamento de benefícios. Ressalta-se que as variações patrimoniais aumentativas decorrentes desses ganhos são reconhecidas sob a ótica do regime de competência, ou seja, independentemente do recebimento (resgate), quando do fato gerador da receita.

### Compensações financeiras

75. Representam ingressos ou desembolsos de recursos a serem realizados entre regimes previdenciários, RPPS ou RGPS, decorrente da possibilidade de o servidor migrar de um regime para outro e averbar (carregar) seu tempo de contribuição.
76. Atualmente, a compensação financeira pode ocorrer entre os RPPS, ou de RPPS para RGPS, ou ainda do RGPS para RPPS. O tema também é abordado no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

---

<sup>15</sup> **Benefício de Risco:** benefício cuja data do evento gerador independe da vontade do segurado e decorre de eventos aleatórios tais como morte de ativo, invalidez e acidente. Corresponde aos **benefícios não programáveis**.

## Custo Suplementar

77. O custo suplementar representa o valor correspondente às necessidades de custeio, atuarialmente calculadas, destinadas à **cobertura do tempo de serviço passado e ao equacionamento de déficits**, gerados pela ausência ou insuficiência de alíquotas de contribuição, à inadequação da metodologia ou de hipóteses atuariais ou a outras situações que ocasionaram a insuficiência de ativos necessários às coberturas das reservas matemáticas previdenciárias. Assim sendo, o custo suplementar possui um olhar sobre o que ocorreu no passado e que resulta em obrigações previdenciárias suportadas no presente pelo RPPS e que continuará a suportar por um tempo estimado, inclusive possíveis déficits financeiros, em decorrência da prestação de serviços por beneficiários ocorrida no passado.

## Plano de Amortização do Déficit Atuarial

78. O déficit atuarial consiste no resultado negativo apurado por meio do confronto entre o somatório dos ativos garantidores dos compromissos do plano de benefícios e os valores atuais do fluxo de contribuições futuras, do fluxo dos valores líquidos da compensação financeira a receber e do fluxo dos parcelamentos vigentes a receber, menos o somatório dos valores atuais dos fluxos futuros de pagamento dos benefícios do plano de benefícios.
79. O equacionamento de déficit atuarial é a decisão do ente federativo quanto às formas, prazos, valores e condições em que se dará o completo reequilíbrio do plano de benefícios do RPPS, observadas as normas legais e regulamentares.
80. Em caso de avaliação indicar déficit atuarial, uma das medidas a serem adotadas é a implementação por lei de plano de amortização para o seu equacionamento. O plano de amortização poderá consistir no estabelecimento de **alíquota de contribuição suplementar ou em aportes mensais** cujos valores sejam preestabelecidos. Tais recursos são obrigações do ente com a entidade gestora do RPPS. Conforme item 89 (d) da NBC TSP 15, as contribuições dos servidores ativos, aposentados ou pensionistas reduzem o custo final dos benefícios para a entidade, ou seja, não foram incluídas na regra as contribuições para equacionamento do déficit do ente na possibilidade de redução das obrigações (passivo). As contribuições suplementares e aporte do ente passaram a ser registradas como ativo na entidade gestora do RPPS e passivo do ente (transação intra OFSS). Portanto a provisão matemática será apresentada sem tal dedução.
81. Ressalta-se que são redutoras da provisão matemática a cobertura da insuficiência financeira e as contribuições suplementares do servidor ativo ou aposentado ou do pensionista , mas o Aporte Mensal com Valores Preestabelecidos para equacionamento do déficit atuarial (contribuição suplementar do ente) não reduz o valor atual dos benefícios futuros – VABF, na equação de equilíbrio atuarial ( $PMP = VACF - VABF$ ), portanto possui características de ativo (crédito a receber) do RPPS e obrigação do ente. A NBC TSP 15 traz no item 95 “*Contribuições de empregados ou de terceiros estabelecidas nos termos formais do plano reduzem o custo do serviço (se estiverem atreladas ao serviço) ou afetam as remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício*

*definido (se não estiverem atreladas ao serviço). Um exemplo de contribuições que não estão atreladas ao serviço ocorre quando as contribuições forem exigidas para reduzir o déficit decorrente de perdas sobre os ativos do plano ou de perdas atuariais". Nesse sentido como não reduzem o custo do serviço, os valores referentes aos aportes periódicos não podem ser apresentados como redutoras do passivo, além disso tais recursos atendem aos requisitos de reconhecimento do ativo.*

82. O plano de amortização é a assunção formal (lei estabelecida pelo ente) de obrigação pela cobertura do compromisso acumulado do regime previdenciário até a data de cálculo, decorrente de eventos passados (serviço já prestado pelo beneficiário do regime), sem lastro financeiro correspondente na mesma data. Com efeito, atende ao conceito de ativo já que é um recurso econômico<sup>16</sup> presente controlado pelo RPPS (a legislação assegura que os recursos serão utilizados para pagar benefícios previdenciários) como resultado de eventos passados (serviços já prestados pelos servidores no passado que geraram o direito destes de quanto as suas pensões e aposentadorias).
83. O registro em contas de provisão matemática previdenciária, com base no PCASP Estendido, será nas contas: 2.2.7.2.1.03.xx – Fundo em capitalização – Provisões de Benefícios Concedidos; 2.2.7.2.1.04.xx – Fundo em capitalização – Provisões de Benefícios a Conceder; 2.2.7.2.2.xx.xx Provisões Matemáticas Previdenciárias Intra OFSS; além da conta de Reserva Atuarial: 2.3.6.2.x.xx.xx, incluída no PCASP 2023. Caso não haja segregação da massa, somente haverá registro nessas contas.
84. Caso o Fundo em capitalização tenha planos de equacionamento de déficit atuarial vigente, os saldos mensurados anualmente e trazidos a valor presente pelo atuário deverão compor o grupo: 1.2.1.1.2.08.xx - Créditos de Amortização de Déficit Atuarial-Fundo em Capitalização) de acordo com a natureza. Esses cálculos serão atualizados, anualmente, pelo atuário, por ocasião da elaboração do relatório de avaliação atuarial e servirão de suporte ao registro do ativo Intra OFSS no RPPS e da obrigação Intra OFSS no Ente (patrocinador do regime). Ressalta-se as medidas para equacionamento do déficit, contribuições suplementares por alteração da alíquota ou aportes mensais de valores preestabelecidos, atendem ao conceito de ativo do RPPS: um recurso econômico<sup>17</sup> presente controlado pelo RPPS no presente (será utilizado para pagar benefícios previdenciários) como resultado de eventos passados (serviços já prestados pelos servidores no passado).
85. Em substituição às formas de equacionamento do déficit atuarial, o ente da Federação poderá ceder bens ou direitos, com a finalidade de reduzir ou anular o déficit atuarial. Logo, os fluxos de recebimentos futuros trazidos a valor presente deverão ser mensurados atuarialmente e incluídos no relatório de avaliação atuarial para suportar os registros contábeis do direito de natureza INTRA OFSS no RPPS e a correspondente obrigação no ente federado. Com isso, diminui a necessidade dos aportes financeiros

---

<sup>16</sup> Recurso econômico é item com potencial de serviços ou capacidade de gerar benefícios econômicos.

<sup>17</sup> Recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.

futuros. Os demais aspectos dessa operação devem ser analisados à luz dos procedimentos previstos pelo MCASP sobre o tema específico.

### Segregação da Massa

86. A segregação da massa, uma das formas de equacionamento do déficit atuarial, ocorre com a separação dos segurados vinculados ao RPPS em grupos distintos, a partir de então denominados: **Fundo em repartição e Fundo em capitalização**.
87. Com a segregação da massa, o ente federativo e a unidade gestora do RPPS deverão adequar procedimentos e sistemas, especialmente relacionados às folhas de pagamento, aos controles contábeis e financeiros e à arrecadação das contribuições, de forma a garantir a separação orçamentária, financeira e contábil do patrimônio referente a cada plano.<sup>18</sup> Essa separação é realizada com a finalidade de preservar os recursos para cobertura de benefícios aos segurados de cada fundo, em repartição e em capitalização. O controle individualizado dos recursos e das obrigações deve ocorrer por meio do registro em contas contábeis distintas, estabelecidas no PCASP, e por meio da utilização da metodologia de fonte ou destinação de recursos, conforme previsto na Portaria STN nº 710/2021. Além disso, devem ser instituídas unidades gestoras separadas.
88. Destaca-se que, de acordo com o art. 62 da Portaria MTP nº 1.467/2022, o RPPS que implementar a segregação da massa somente poderá alterar os seus parâmetros ou desfazê-la se demonstrado o atendimento dos pressupostos que garantam a manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do regime, conforme requisitos estabelecidos no artigo citado.

### Fundo em repartição

89. O fundo em repartição é um fundo especial, instituído nos termos da Lei nº 4.320/64, em caso de segregação, em que as contribuições a serem pagas pelo ente federativo, pelos segurados e beneficiários filiados ao RPPS são fixadas sem objetivo de acumulação de recursos, sendo insuficiências aportadas pelo ente federativo, admitida a constituição de fundo previdenciário para oscilação de riscos. O fundo em repartição será constituído por um grupo fechado em extinção, sendo vedado o ingresso de novos segurados, e **somente existirá no caso de segregação da massa**.
90. O valor da insuficiência financeira mensal devida pelo ente federativo ao Fundo em Repartição deverá ser controlado pela unidade gestora do RPPS por poder, órgão e entidade, considerando os valores das contribuições e das folhas de pagamento dos respectivos beneficiários.<sup>19</sup>
91. O registro em contas de provisão matemática previdenciária para massa que pertence a esse plano, ou seja, para cobertura da insuficiência financeira será nas contas: 2.2.7.2.1.01.xx – Fundo em repartição – Provisões de Benefícios Concedidos intra OFSS;

---

<sup>18</sup> Portaria MTP nº 1.467/2022, art. 60, § 2º.

<sup>19</sup> Portaria MTP nº 1.467/2022, art. 61, parágrafo único.

2.2.7.2.1.02.xx – Fundo em repartição – Provisões de Benefícios a Conceder intra OFSS; e a conta de Reserva Atuarial para Oscilação de Risco do Fundo em Repartição: 2.3.6.2.1.05.xx – Fundos Atuariais para Oscilação de Riscos - Fundo em Repartição, conforme PCASP 2023. Como essas contas dizem respeito ao Fundo em repartição, somente devem ser usadas no caso de segregação da massa.

### **Fundo em capitalização**

92. O fundo em capitalização é um fundo especial, instituído nos termos da Lei nº 4.320/64, com finalidade de acumulação de recursos para pagamento dos compromissos definidos no plano de benefícios do RPPS, no qual, pelo menos, as aposentadorias programadas e as pensões por morte decorrentes dessas aposentadorias são estruturadas sob regime financeiro de capitalização. **No RPPS, o fundo em capitalização existe independentemente da segregação da massa.** Ele representa um sistema estruturado, no qual seu plano de custeio deve ser estabelecido de forma a cobrir o custo de cada benefício.
93. O registro em contas de provisão matemática previdenciária para a massa que pertencer a esse plano será realizado nas contas: 2.2.7.2.1.03.xx – Fundo em capitalização – Provisões de Benefícios Concedidos; 2.2.7.2.1.04.xx – Fundo em capitalização – Provisões de Benefícios a Conceder; 1.2.1.1.2.08.00 - Créditos para Amortização de Déficit Atuarial – Fundo em Capitalização - Intra OFSS ; e 2.3.6.2.1.04.xx – Fundos Atuariais para Oscilação de Riscos – Fundo em Capitalização.

### **Revisão do Plano de Custeio**

94. A reavaliação atuarial anual poderá indicar a necessidade de revisão do plano de custeio, previsto na lei do ente federativo.
95. Até 2022 o plano de contas possuía contas específicas para revisão do plano de amortização, eram elas: 2.2.7.2.1.05.xx – Fundo em capitalização – Plano de Amortização; 2.2.7.2.1.06.xx – Provisões Atuariais para Ajuste do Fundo em repartição; e 2.2.7.2.1.07.xx – Provisões Atuariais para Ajuste do Fundo em capitalização. Tais contas foram descontinuadas no PCASP 2023, pois foram substituídas pelas contas de Reservas Atuariais do PL no grupo 2.3.6.2.1.xx.xx, além das alterações nas contas de ativo 1.2.1.1.2.08.xx para registro das contribuições suplementares e aportes periódicos (patronais) a receber intra.
96. Tais contas compreendem, de acordo com o resultado da avaliação atuarial, o valor presente líquido dos direitos incorporados ao patrimônio do RPPS com base em legislação específica, bem como o registro tempestivo do plano de amortização implementado em lei do ente federativo, considerando que o ajuste contábil das reservas matemáticas somente ocorrerá na apresentação de uma nova reavaliação atuarial. Ou seja, no ano que se implementa em lei o plano de amortização do déficit, esse ajuste deve ser lançado nas respectivas contas.

97. As contas do grupo “2.3.6.2.1.05.xx – Fundos Atuariais para Oscilação de Riscos – Fundo em Repartição” compreendem o somatório dos fundos atuariais constituídos para ajustes do fundo em repartição, conforme o resultado da avaliação atuarial.
98. Por sua vez, os grupos “2.3.6.2.1.04.xx – Fundos Atuariais para Oscilação de Riscos - Fundo em capitalização” e 2.3.6.2.1.01.xx – Reservas Atuariais – Fundo em Capitalização compreendem o somatório dos fundos atuariais e reservas atuariais constituídos para ajustes do fundo em capitalização, conforme o resultado da avaliação atuarial.
99. Tais grupos de contas representam os ajustes necessários propostos na reavaliação atual, de acordo com a **nota técnica atuarial** – NTA. Esses ajustes podem ser necessários quando houver: resultado superavitário; provisões para oscilações de riscos; provisões para benefícios a regularizar; provisões para contingências; ou provisões para outros ajustes. Contas de Provisões serão direcionadas para Reservas no PCASP 2023, conforme parágrafos anteriores.

## ASPECTOS CONTÁBEIS

100. Nessa IPC, serão apresentados os aspectos contábeis inerentes aos RPPS. São informações necessárias para aplicação adequada do PCASP e procedimentos contábeis previstos no MCASP.
101. Para tanto, serão apresentados os roteiros contábeis, processos comuns, para cada item do ativo e passivo, considerando o PCASP estendido e informações complementares, tais como: indicador do superavit financeiro – F/P; Disponibilidade por Destinação de Recursos – DDR; Natureza da Receita – NR; Natureza da Despesa – ND; Função e Subfunção – FS; e Fonte de Recursos – FR.
102. Esses detalhamentos não serão exauridos até o seu último nível, mas serão considerados os níveis relevantes para definição do roteiro contábil mais adequado.
103. Nota-se que tais informações são consideradas relevantes, pois compõem detalhamentos necessários para apresentação das DCASP e de outros relatórios previdenciários, bem como para disponibilização de informação em ambientes de transparência.

## APLICAÇÃO DO PCASP: PARTICULARIDADES PARA O RPPS

104. Os RPPS deverão aplicar o PCASP estendido , já que está em conformidade com escopo normativo da contabilidade aplicada ao setor público . Porém, há alguns critérios relevantes em sua aplicação a serem discorridos nesta instrução, pois o PCASP Estendido foi desenvolvido para ser um plano de contas operacional para os procedimentos contábeis existentes em um ente da Federação.
105. Ressalta-se que os níveis detalhados no PCASP Estendido além daqueles do PCASP Federação não possuem o mesmo caráter de obrigatoriedade para os demais órgãos e entidades da Federação, como possuem para o RPPS. Por outro lado, o intuito desse

detalhamento maior das contas do PCASP Estendido é servir como base para captação das informações utilizadas pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - Siconfi, sistema de recebimento de dados contábeis e fiscais dos entes da Federação, implantado em abril de 2014.

106. A opção pela adoção do PCASP Estendido em substituição a uma relação de contas específicas para o registro contábil dos atos e fatos praticados pelas Unidades Gestoras dos RPPS teve como objetivo facilitar a harmonização dos procedimentos contábeis pelos entes da Federação instituidores de RPPS, uma vez que o PCASP Federação já seria de adoção obrigatória<sup>20</sup>.

107. Devido a isso, foi incluído no PCASP Estendido uma coluna chamada “PCASP RPPS”. Essa coluna possui a função de especificar quais contas são aplicáveis aos fatos específicos do RPPS. Ou seja, a utilização das contas do PCASP Estendido por parte dos RPPS deve ser observada, por ordem de prioridade:

- I – contas que pertencerem ao PCASP Federação (SIM na coluna PCASP Federação);
- II – contas que constarem com a informação “OBRIGATÓRIO” na coluna PCASP RPPS;
- III – demais contas que constarem com a informação “FACULTATIVO” na coluna PCASP RPPS, sendo que para estas últimas deve ser avaliado se é cabível a sua utilização por parte do profissional contábil do ente.

A observação da ordem de prioridade ora mencionada deve ser verificada quanto à gestão de recursos vinculados aos benefícios previdenciários, ou seja, utilização finalística dos recursos previdenciários. Quanto à utilização do PCASP por parte da entidade de RPPS para os fatos contábeis relativos à manutenção de suas atividades, a UG administrativa deve se ater à regra geral do MCASP para os órgãos e entidades públicas, ou seja, e a utilização obrigatória do PCASP Federação e alguns detalhamentos específicos de contas descritas para a Taxa de Administração, como é o caso das contas de Caixa e Equivalentes de Caixa.

## ATIVOS DO RPPS

108. Ativos do RPPS são recursos (bens e direitos) controlados pelo RPPS como consequência de eventos passados – recursos relativos a contribuições patronais, dos servidores, dos aposentados e dos pensionistas, por conta de relação de trabalho no âmbito do ente – e dos quais se espera que fluam benefícios econômicos futuros para a entidade, representados por entradas de caixa ou reduções das saídas de caixa, ou potencial de serviços, destinados à cobertura de benefícios previdenciários concedidos ou a conceder.

109. São considerados recursos previdenciários as contribuições e quaisquer valores, bens, ativos e seus rendimentos vinculados ao RPPS ou aos fundos previdenciários, de que trata o art. 6º da Lei nº 9.717, de 28 de novembro 1998, inclusive a totalidade dos créditos do ente instituidor do benefício, reconhecidos pelo regime de origem, relativos à

---

<sup>20</sup> A obrigatoriedade de adoção do PCASP estendido está em consonância com o art. 85 da Portaria MTP nº 1467/2022.

compensação financeira prevista nos §§ 9º e 9º-A do art. 201 da Constituição Federal e os recursos destinados à taxa de administração<sup>21</sup>.

110. Tais recursos poderão ser utilizados somente para pagamento de benefícios previdenciários e com as despesas orçamentárias necessárias ao funcionamento da unidade gestora do RPPS. É vedada a utilização desses recursos previdenciários para outras finalidades.

111. Em caso de segregação da massa, exige-se a separação dos recursos vinculando-se o ingresso de ativos, a cada fundo: em repartição e em capitalização. Todavia, não se pode confundir os recursos vinculados à cobertura dos benefícios previdenciários com aqueles destinados à gestão administrativa do RPPS, tendo em vista que este realiza despesas administrativas para garantir seu regular funcionamento.

112. A responsabilidade do ente pela transferência de recursos do Tesouro, por Lei, ao Fundo em Repartição, “cobertura de insuficiências financeiras do Fundo em Repartição”, não enseja alteração da fonte de recursos do Tesouro na transferência desses recursos do ente ao Fundo em Repartição, portanto, não deve haver execução orçamentária na transação. Assim, deve-se prevalecer a essência contábil da transação sobre a forma jurídica.

113. A contabilidade, para cumprir essas exigências, deverá a partir de 2023, aplicar a metodologia de utilização de informação complementar **Fonte ou Destinação de Recursos – FR**, que foi padronizada em âmbito da Federação, para os Estados, Distrito Federal e Municípios, através da Portaria STN nº 710, de 2021. Conforme o Anexo I da referida Portaria, a codificação para os recursos vinculados à previdência social são:

- x.800 Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Capitalização
- x.801 Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Repartição (somente em caso de segregação da massa);
- x.802 Recursos Vinculados ao RPPS - Taxa de Administração;

114. O primeiro dígito, indicado com “x”, pode possuir os seguintes valores: 1 – Exercício Atual; ou 2 – Exercícios Anteriores. Esse primeiro dígito não faz parte da estrutura padronizada de codificação por fontes de recursos, no entanto, conforme definido na Portaria STN nº 710, de 2021, no envio da MSC, os entes da Federação que não utilizarem essa mesma lógica nos registros contábeis deverão associar a forma de identificação utilizada pelo ente da Federação ao formato definido para a MSC.

115. Essas codificações deverão ser usadas também para controle dos Passivos Financeiros, das contas de controle do planejamento e execução do orçamento, receitas e despesas orçamentárias, das contas de restos a pagar e das contas de controle das DDR.

---

<sup>21</sup> Portaria MTP 1.467/2022, Definições, art. 2º, item XIV e art. 73:

Art. 73. É facultada aos entes federativos a constituição, por meio de lei, de fundos integrados de bens, direitos e ativos com finalidade previdenciária, de que trata o art. 249 da Constituição Federal, bem como de fundos para oscilação de riscos atuariais previstos nos arts. 49 e 50 desta Portaria.

116. Quanto à gestão previdenciária, normalmente, os ativos geridos por um RPPS são: **Caixa e Equivalentes de Caixa; Investimentos Temporários e Permanentes; e Créditos a Receber.**

#### **Caixa e equivalentes de caixa**

117. Para os RPPS, Caixa e Equivalentes de Caixa-CEC, compreendem o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes. Tais valores representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja restrições para uso imediato.

118. Nesse sentido, são possíveis de serem classificados em Caixa e Equivalentes de Caixa-CEC, os valores ou disponibilidades constantes na conta única do RPPS ou na conta movimento, bem como aplicações financeiras de liquidez imediata para as quais não haja risco significativo de mudança de valor em função da conversão em caixa, possuam alta liquidez e sejam destinadas a atender compromissos do Caixa. Essa conta movimento do RPPS deverá ser detalhada quando houver segregação da massa, ou seja, havendo a distinção entre recursos do fundo em capitalização e do fundo em repartição, além disso, os recursos da taxa de administração também são registrados em conta contábil específica para este fim. Ressalta-se que, independentemente do detalhamento da conta contábil para identificação do plano, deve haver aplicação da metodologia “Fonte de Recursos – FR”, a fim de identificar os recursos e suas vinculações.

119. Quanto aos rendimentos das aplicações financeiras de liquidez imediata, classificáveis como equivalentes de caixa, esses acompanham o principal e devem ser registrados de forma a agregar o saldo dos valores disponíveis, ou seja, no grupo de contas de CEC. Já as aplicações financeiras sujeitas a variações significativas de valor, inclusive, podendo ocasionar perdas do principal investido, não se coadunam com as condições estabelecidas para classificação como Equivalentes de Caixa justamente pelo fato de estarem sujeitas a risco relevante e a finalidade precípua ser a de remunerar ativos, ou seja, investir. Investimentos dessa natureza devem ser classificados em grupo próprio, fora de CEC. Entretanto, em situações extremamente excepcionais em que ocorram perdas nas aplicações de liquidez imediata, a regra é dar dedução da receita orçamentária, podendo haver compensação dos saldos negativos em relação às receitas auferidas durante o exercício financeiro.

120. Logo, em relação ao registro das perdas nos investimentos classificáveis como CEC, é possível a dedução da receita orçamentária, desde que na mesma fonte e classificação por natureza da receita. O impacto nas contas de DDR será pelo valor total da perda e a parcela excedente será controlada em conta transitória (6.2.1.3.8.xx.xx)<sup>22</sup> de natureza orçamentária para fins de compensação quando houver saldo para dedução.

---

<sup>22</sup> Será publicada Nota Técnica específica com roteiro de contabilização para o tratamento das perdas em investimentos classificáveis como CEC.

121. A segregação dos recursos do RPPS deve ser feita nas contas contábeis específicas e pela classificação por fontes de recursos. Ressalta-se a utilização do mecanismo da Conta Única não impede o adequado registro dos recursos previdenciários enquanto valores vinculados unidades gestoras dos RPPS.
122. Os recursos mantidos em aplicações financeiras que são destinados ao cumprimento de obrigações correntes, desde que cumpridos os requisitos para classificação como Caixa e Equivalentes de Caixa como previsto no MCASP, deverão ser controladas como “caixa e equivalentes de caixa”, através das contas 1.1.1.1.1.51.xx – APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE LIQUIDEZ IMEDIATA- RPPS - FUNDO EM REPARTIÇÃO, 1.1.1.1.1.52.xx - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE LIQUIDEZ IMEDIATA - RPPS - TAXA DE ADMINISTRAÇÃO e 1.1.1.1.1.53.xx – APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE LIQUIDEZ IMEDIATA – RPPS – FUNDO EM CAPITALIZAÇÃO.
123. Em regra, os recursos do Fundo em Repartição e da Taxa de Administração aplicados no mercado financeiro possuem a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para investimento ou outros fins. Assim, seus ativos financeiros devem ser prontamente conversíveis em quantia conhecida de caixa e estarem sujeitos a risco insignificante de mudanças de valor. Dessa forma, em caso de investimentos realizados pela unidade gestora do RPPS com recursos do Fundo em Repartição ou da Taxa de Administração fora das finalidades a que se destinam (gestão de fluxos de caixa - “equivalentes de caixa”) deverão ser classificados como investimentos temporários, devendo ser evidenciado em Notas Explicativas.

## Investimentos

124. Os RPPS estruturados em regime capitalização (Fundo em capitalização) podem manter investimentos temporários ou em bens permanentes, estes quando recebidos para amortização do déficit atuarial e satisfaçam os requisitos do órgão regulador, desde que tais recursos possuam liquidez e estejam cumprindo a política de gestão desses ativos à luz das normas aplicáveis à matéria, com classificação contábil em ativo circulante – AC ou em ativo não circulante – ANC.
125. Os **investimentos temporários** compreendem as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários, e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis no curto ou no longo prazo, além das aplicações temporárias em metais preciosos. O PCASP Estendido segrega esses investimentos em:

- Títulos do Tesouro Nacional;
- Aplicações em segmento de renda fixa;
- Aplicações em segmento de renda variável;
- Aplicações em segmento imobiliário;
- Aplicações em enquadramento<sup>23</sup>;

---

<sup>23</sup> **Aplicações em enquadramento:** compreende os investimentos realizados pelo RPPS, em desacordo com as regras estabelecidas pela Resolução CMN nº 4.963/2021.

- Títulos e valores não sujeitos ao enquadramento<sup>24</sup>;
- Aplicações com a taxa de administração do RPPS; e
- Aplicação do RPPS no exterior.

126. Já as **propriedades para investimento** compreendem os bens e direitos não classificáveis no ativo circulante nem no ativo realizável a longo prazo e que não se destinem à manutenção da atividade da entidade. Para o RPPS, há a possibilidade de investimentos permanentes nas classes de ativos relacionados a ações ou bens imóveis<sup>25</sup> - apenas enquanto aportes recebidos do ente (patrocinador) para equacionamento do déficit atuarial.

127. Os imóveis de propriedade dos RPPS, estruturados em regime de capitalização, com finalidade de investimento, quando recebidos para amortização do déficit atuarial, são classificados como “1.2.2.3.1.02.xx - APLICAÇÕES EM SEGMENTOS DE IMÓVEIS - RPPS – FUNDO EM CAPITALIZAÇÃO. Cabe ressaltar que os imóveis para uso próprio do RPPS fazem parte de sua gestão administrativa, sendo registrados no grupo do Imobilizado, portanto, fora do escopo desta instrução.

128. Quanto à mensuração dos ativos garantidores do plano de benefícios, atualmente não há norma internacional de contabilidade aplicada ao setor público (NBC TSP) específica para as entidades gestoras dos regimes de previdência, já que a NBC TSP – 15 – Benefícios a Empregados, é a norma brasileira de contabilidade aplicável pela entidade empregadora na contabilização de todos os benefícios a empregados. A referida norma dispõe que para determinar o déficit ou superavit deve-se deduzir o valor justo de quaisquer ativos garantidores do plano em relação ao valor presente da obrigação de benefício definido. No entanto, para a entidade gestora do RPPS, há norma previdenciária específica quanto à mensuração dos ativos financeiros (Portaria MTP nº 1.467/2022) que, desde que atendidos os requisitos, permite a mensuração de tais ativos tanto pela marcação a mercado (valor justo) quanto pela marcação na curva (custo amortizado), a depender das características do investimento. Nesse caso, se a unidade gestora do regime adotar o mecanismo de avaliação conforme a Portaria citada, havendo mensuração na curva, faz-se necessário que o fato seja evidenciado em nota explicativa, devendo apresentar os ativos mensurados a valor justo (valor comparativo a fim de atendimento da NBC TSP 15). Tais valores também devem ser registrados em contas de controle (grupo 7.9.5 e 8.9.5 do PCASP Estendido<sup>26</sup>) específicas para essa finalidade, possibilitando assim a consolidação das contas públicas por parte do ente sob uma mesma política contábil.

---

<sup>24</sup> **Títulos e valores não sujeitos ao enquadramento:** compreende os investimentos realizados pelo RPPS, em ativos não sujeitos às regras da Resolução CMN nº 4.963/2021. Para informações sobre investimentos: <http://www.previdencia.gov.br/regimes-proprios/investimentos-do-rpps/>

<sup>25</sup> **Aplicação em bens imóveis:** com a edição da Resolução CMN nº 4.604, de 17 de outubro de 2017, foi revogado o Inciso III do art. 2º da Resolução CMN nº 3.922, de 2010, excluindo-se os imóveis dentre os segmentos de aplicação dos recursos dos regimes próprios, tendo-se também revogado, em decorrência, o art. 9º dessa última norma, que disciplinava aquela modalidade de aplicação. Assim, o RPPS não poderá investir recursos previdenciários em Imóveis para Investimentos, porém, poderá recebê-los em pagamento das compensações financeiras, ou para cobertura do déficit atuarial. Todos os investimentos realizados pelo RPPS deverão cumprir a Resolução CMN nº 4.963/2021.

<sup>26</sup> PCASP Estendido 2023

129. O disposto acima não se aplica aos valores da reserva da taxa de administração, por exemplo, pois não são considerados ativos garantidores pelas normas previdenciárias. Como o Fundo em Repartição é excepcionalmente estruturado em repartição simples e, portanto, não visa acumular recursos financeiros, devem ser adquiridos prioritariamente ativos financeiros que atendam a essa finalidade de liquidez imediata, que, por sua vez, serão contabilizados na conta 1.1.1.1.151.xx – APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE LIQUIDEZ IMEDIATA- RPPS - FUNDO EM REPARTIÇÃO e devem ser mensurados a valor justo. O mesmo entendimento pode ser estendido aos recursos da taxa de administração que, via de regra, não visam a capitalização dos recursos, mas sim a gestão de fluxos de caixa de despesas correntes e de capital da unidade gestora única do RPPS.

130. As contas de aplicações financeiras a longo prazo dos RPPS não se confundem com as contas de “INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A LONGO PRAZO” do PCASP Estendido para os demais usuários. Isso ocorre em função de ter sido estabelecido um grupo específico para classificação de contas de investimentos a longo prazo de RPPS, seja para aplicações financeiras ou para bens imóveis – “1.2.2.3.1.xx.xx ANC – INVESTIMENTOS – INVESTIMENTOS DO RPPS DE LONGO PRAZO”.

131. Para os lançamentos contábeis, devemos separar os fatos em situações temporárias e permanentes, pois receberão tratamento contábil específico.

#### Investimentos temporários

132. Em regra, os investimentos temporários podem ser avaliados pela “marcação a mercado<sup>27</sup>” ou “marcação na curva<sup>28</sup>”, com uma avaliação do modelo de negócios da entidade conjugado às características do instrumento. O primeiro é a avaliação aplicada aos investimentos/aplicações mantidos para negociação, o outro é a avaliação aplicada aos investimentos/aplicações mantidos até o vencimento. Conforme disposto na NBC TSP 15, para fins da mensuração dos ativos garantidores do regime de previdência, estes devem ser marcados a mercado (valor justo). Entretanto, esta norma se aplica ao ente (patrocinador do regime) e por isso as entidades gestoras do RPPS (patrocinadas) podem registrar seus investimentos, em conformidade com a regulação da Secretaria de Previdência, desde que evidenciado em notas explicativa e registrado em contas de controle(grupo 7.9.5 e 8.9.5 do PCASP Estendido<sup>29</sup>) os valores a valor justo dos ativos não avaliados nessa base de mensuração. Logo, é possível que os investimentos sejam

---

<sup>27</sup> **Marcação a mercado:** a contabilização do valor do título é realizada conforme a variação do seu preço no mercado. A taxa de desconto do título a valor presente é variável, conforme a taxa utilizada no mercado referente à data, período, de avaliação. O valor dos títulos disponível para venda deve corresponder ao preço praticado no mercado. Esse método de avaliação corresponde ao “valor justo” ou “preço de mercado”.

<sup>28</sup> **Marcação na curva:** a contabilização do valor do título é realizada conforme o seu preço de aquisição acrescido das remunerações obtidas. Pode-se definir, ainda, que será contabilizado conforme seja o valor do título descontado a valor presente pela taxa negociada na aquisição. O valor dos títulos não disponíveis para venda, que serão resgatados na data de vencimento do título, deve corresponder ao preço negociado. Esse método de avaliação corresponde ao “valor de aquisição ajustado a valor presente”. Com isso, os investimentos marcados na curva não sofrem com a variação de preço no mercado. Para tanto, a intenção de mantê-lo até o vencimento deverá corresponder às políticas de investimentos do RPPS.

<sup>29</sup> PCASP Estendido 2023

mensurados pela marcação na curva a depender da política de manutenção do título até o vencimento, bem como regras especiais, definidas pelo órgão regulador.

133. Para realizar o registro das valorizações e desvalorizações a valor justo e dos ganhos e perdas efetivas na carteira de investimento do RPPS em capitalização, foram adotadas as seguintes premissas:

- a. Quanto aos aspectos tributários, por não estar no escopo desta IPC, não se adentra no mérito da base de cálculo nem do momento de incidência de tributos, em particular do Pasep;
- b. Quanto aos aspectos patrimoniais, as valorizações a valor justo são reconhecidas por meio de VPA (variação patrimonial aumentativa) e as desvalorizações a valor justo são reconhecidas por meio de VPD (variação patrimonial diminutiva);
  - (i) Os ativos financeiros devem ter sua valorização ou desvalorização a valor de mercado reconhecida, no mínimo mensalmente ou em prazo inferior, se houver realização (resgate parcial ou total do ativo financeiro) no decorrer do mês, no resultado. Itens mensurados a valor justo no resultado já tendem a incorporar em suas variações eventuais deteriorações da qualidade do crédito concedido a terceiros. Assim, quando ocorrer evidência objetiva ou fato relevante que impacte em perda no valor recuperável de um investimento, ou seja, se houver necessidade de ajustes devido a problemas de recuperação de crédito, deve-se, **excepcionalmente**, realizar a redução ao valor recuperável do ativo. Porém, não se trata de ajustes para perdas, que são realizados apenas para ativos não financeiros. A redução ao valor recuperável significa que o valor contábil do investimento se apresenta superior ao seu valor recuperável, representando a perda de benefícios econômicos futuros desse ativo.
- c. Quanto aos aspectos orçamentários, os ganhos devem ser reconhecidos orçamentariamente por meio de receita, apurada pela diferença positiva entre o valor inicial investido e o valor resgatado. A receita orçamentária deve ser contabilizada de acordo com as classificações por natureza da receita constantes no Ementário da Receita.
- d. Ainda quanto aos aspectos orçamentários, as perdas serão reconhecidas orçamentariamente por meio de dedução de receita, na respectiva rubrica relativa ao ganho (efetivo), até o limite dos valores já arrecadados de ganhos em investimentos.

134. Para fins de preenchimento do Balanço Financeiro, eventuais perdas referentes aos ativos financeiros do RPPS reduzirão o valor de receita arrecadada no exercício, por se enquadrar como dedução de receita, devendo o fato ser evidenciado em Nota Explicativa.

*Investimentos mensurados a valor justo no resultado (marcados a mercado)*

135. Nos lançamentos a seguir, as contas são de registro do fundo em capitalização, sendo usados apenas de forma excepcional para o fundo em repartição ou taxa de administração, sendo nesses últimos casos para ativos financeiros eventualmente adquiridos fora do objetivo a que foram constituídos, gestão de caixa.

136. Seguem as disposições sobre os investimentos temporários marcados a mercado<sup>30</sup>:

I. Aplicação de recurso em investimentos temporários:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 1.1.4.4.1.xx.xx	Investimentos e Aplicações Temporárias de Curto Prazo do RPPS – CONS (F)	R\$ 100,00
C 1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 100,00
IC> Fonte de Recursos – FR: x.800		

Nesse exemplo, o RPPS efetua aplicação financeira com valores a serem resgatados no curto prazo, mas também poderá ser a longo prazo, através da conta 1.2.1.3.1.xx.xx - Títulos e valores mobiliários LP – CONS (P). Na contabilização desta aplicação, será necessário informar qual é a fonte de recursos, detalhe necessário a todos ativos financeiros com Indicador do Superavit Financeiro – ISF “F”.

II. Remuneração do investimento, recebimento em espécie por pagamento de bônus:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 10,00
C 4.4.5.2.1.xx.xx	Remuneração de Aplica. Finan. – CONS	R\$ 10,00
IC> FR: x.80x		

**Natureza da informação: Orçamentária**

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 10,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 10,00

IC> Natureza de Receita – NR: 1.3.2.1.00.4.1 Remuneração dos RPPS Principal + FR: 1.80x

**Natureza da informação: Controle**

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 10,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 10,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS recebeu remuneração (juros periódicos, bônus ou cupom) referente ao valor aplicado.

<sup>30</sup> Os lançamentos a seguir seguirão uma linha temporal de possíveis fatos contábeis. Para entendimento dos fatos não é necessário apresentação de saldos iniciais nas contas contábeis.

Observação: esse ingresso representa um recebimento em espécie pela remuneração do investimento, quando há pagamento de bônus durante o período em que os recursos continuarem aplicados. Não se trata de variação positiva dos investimentos em decorrência da marcação a mercado. Esses lançamentos se aplicam exclusivamente no caso de títulos públicos federais adquiridos pelo RPPS que contenham cláusula de pagamento periódico de bônus (cupons) ou investimentos que remunerem os cotistas com dividendos e valores similares, de forma periódica, independentemente do resgate.

### III. Registro da valorização ou desvalorização pela marcação a mercado(valor justo):

#### **Período 1:**

##### **Natureza da informação: Patrimonial**

D 3.6.1.7.1.08.xx	Desvalorização a Valor Justo dos Investimentos Temporários do RPPS	R\$ 10,00
C 1.1.4.4.1.xx.xx	Investimentos e Aplicações Temporárias de Curto Prazo do RPPS – CONS (F)	R\$ 10,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece um ajuste negativo devido à desvalorização pela marcação a mercado. Caso sejam investimentos de longo prazo, utilizar a conta 1.2.2.3.1.xx.xx - Investimentos do RPPS de Longo Prazo – CONS (P).

#### **Período 2:**

##### **Natureza da informação: Patrimonial**

D 1.1.4.4.1.xx.xx	Investimentos e Aplicações Temporárias de Curto Prazo do RPPS – CONS (P)	R\$ 20,00
C 4.6.1.7.1.08.00	Valorização a Valor Justo dos Investimentos Temporários do RPPS	R\$ 20,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece um ajuste positivo devido à valorização pela marcação a mercado. Caso sejam investimentos de longo prazo, utilizar a conta 1.2.2.3.1.xx.xx - Investimentos do RPPS de Longo Prazo – CONS (P).

Observação: somente quando da arrecadação/realização deve-se reconhecer os fatos orçamentários e no exemplo acima não consideramos o recebimento.

### IV. Resgate do investimento com ganho efetivo:

Inicialmente, deve-se reconhecer, contabilmente, o valor justo do investimento até a data do resgate (valorização ou desvalorização pelo valor da marcação a mercado na data do resgate), para depois apurar se houve ganho ou perda efetiva. Se houver ganho [diferença positiva do valor aplicado inicialmente (atributo F) e o valor resgatado (atributo F)] deve-se registrar a receita orçamentária:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 1.1.4.4.1.xx.xx	Investimentos e Aplicações Temporárias de Curto Prazo do RPPS – CONS (P)	R\$ 10,00
C 4.6.1.7.x.xx.xx	Valorização a Valor Justo dos Investimentos Temporários do RPPS	R\$ 10,00

Apuração do registro contábil da atualização a valor justo na data do resgate do investimento.

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 110,00
C 1.1.4.4.1.xx.xx	Investimentos e Aplicações Temporárias de Curto Prazo do RPPS – CONS (F)	R\$ 100,00
C 1.1.4.4.1.xx.xx	Investimentos e Aplicações Temporárias de Curto Prazo do RPPS – CONS (P)	R\$ 10,00

IC> FR: 1.80x

**Natureza da informação: Orçamentária**

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 10,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 10,00

IC> NR: 1.3.2.1.00.4.1 Remuneração dos RPPS Principal + FR: 1.80x

**Natureza da informação: Controle**

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 10,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 10,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS faz uma operação de resgate do investimento com ganho efetivo de R\$ 10,00.

**V. Resgate do investimento com perda efetiva:**

Caso tenha sido verificada perda efetiva do investimento, diferença negativa entre o valor aplicado inicialmente (atributo F) e o valor resgatado (atributo F), deve-se registrar a perda orçamentariamente como dedução da receita orçamentária:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 3.6.1.7.1.08.xx	Desvalorização a Valor Justo dos Investimentos Temporários do RPPS	R\$ 10,00
C 1.1.4.4.1.xx.xx	Investimentos e Aplicações Temporárias de Curto Prazo do RPPS – CONS (F)	R\$ 10,00

Apuração do registro contábil da atualização a valor justo na data do resgate do investimento.

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 90,00
C 1.1.4.4.1.xx.xx	Investimentos e Aplicações Temporárias de Curto Prazo do RPPS – CONS (F)	R\$ 90,00

IC> FR: 1.80x

**Natureza da informação: Orçamentária**

D 6.2.1.3.9.xx.xx	Outras Deduções da Receita Realizada	R\$ 10,00
C 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 10,00

IC> NR: 1.3.2.1.00.4.1 Remuneração dos RPPS Principal + FR: 1.80x

Natureza da informação: **Controle**

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 10,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	R\$ 10,00

IC> FR: 1.80x

Nesse exemplo, o RPPS faz uma operação de resgate do investimento com perda efetiva de R\$ 10,00.

Observação: note que, com o reconhecimento da perda após o resgate, haverá impacto orçamentário, em dedução de receita. O lançamento de dedução da receita será pelo valor total da perda, até o limite dos rendimentos auferidos.

Investimentos permanentes

137. Seguem as disposições sobre propriedades para investimento:

VI. Recebimento de imóveis para cobertura do déficit atuarial:

Nessa transação, deve-se reconhecer a transferência do bem.

Transferência de bens imóveis:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D 1.2.2.3.1.02.xx	Aplicações em segmento de imóveis - RPPS - Fundo em capitalização (P)	R\$ 1.000,00
C 4.5.1.3.2.02.03	Transferência de bens Imóveis	R\$ 1.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS realiza o reconhecimento da transferência de bens imóveis.

XVI. Avaliação positiva a valor justo:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D 1.2.2.3.1.02.xx	Aplicações em segmento de imóveis - RPPS - Fundo em capitalização	R\$ 100,00
C 4.6.1.7.x.xx.xx	Valorização a valor justo de propriedades para investimento do RPPS	R\$ 100,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece uma valorização de imóveis no mercado imobiliário.

XVII. Avaliação negativa a valor justo:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D 3.6.1.7.1.xx.xx	Desvalorização a valor justo de propriedades para investimento do RPPS	R\$ 50,00
C 1.2.2.3.1.02.xx	Aplicações em segmento de imóveis - RPPS - Fundo em capitalização	R\$ 50,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece uma desvalorização de imóveis no mercado imobiliário.

Na alienação da propriedade mantida para investimento avaliada a valor justo, deve-se reconhecer, contabilmente, o valor justo do investimento até a data da alienação e, após, reconhecer a receita orçamentária (atributo F) pelo valor de caixa arrecadado. Assim, sempre haverá uma receita orçamentária, pois o bem não foi reconhecido com atributo F inicialmente, portanto, qualquer valor de alienação será registrado como receita orçamentária, depois que o lançamento do ajuste a valor justo for atualizado na data da alienação.

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 1.2.2.3.1.02.xx	Aplicações em segmento de imóveis - RPPS - Fundo em capitalização (P)	R\$ 450,00
C 4.6.1.7.x.xx.xx	Valorização a valor justo de propriedades para investimento do RPPS	R\$ 450,00

Apuração do registro contábil da atualização a valor justo na data de alienação do bem.

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 1.2.2.3.1.02.xx	Aplicações em segmento de imóveis - RPPS - Fundo em capitalização (F)	R\$ 1.500,00
C 1.2.2.3.1.02.xx	Aplicações em segmento de imóveis - RPPS - Fundo em capitalização (P)	R\$ 1.500,00

Troca do atributo "P" para atributo "F"

Receita Orçamentária – Venda do bem:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 1.500,00
C 1.2.2.3.1.02.xx	Aplicações em segmento de imóveis - RPPS - Fundo em capitalização (F)	R\$ 1.500,00

IC> FR: x.80x

**Natureza da informação: Orçamentária**

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 1.500,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 1.500,00

IC> NR: 2.2.2.0.00.1.1 – Alienação de bens Imóveis Principal + FR: 1.80x

**Natureza da informação: Controle**

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 1.500,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 1.500,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária proveniente da venda do imóvel.

Redução ao valor recuperável

138. As normas que tratam de instrumentos financeiros definem que as entidades devem aplicar os requisitos de redução ao valor recuperável a ativos financeiros mensurados ao custo amortizado. Os itens mensurados a valor justo por meio do resultado já tendem a incorporar em suas variações eventuais deteriorações da qualidade do crédito. O objetivo dos requisitos de redução ao valor recuperável é reconhecer perdas de crédito esperadas para todos os instrumentos financeiros para os quais houve aumentos significativos no risco de crédito desde o reconhecimento inicial, avaliados de forma individual ou coletiva,

considerando todas as informações razoáveis e sustentáveis, incluindo informações prospectivas.

139. A rotina a seguir é para **investimentos temporários**. Trata-se de um fato novo do qual o RPPS tomou conhecimento e que pode afetar o valor contábil do investimento. Portanto, não se trata de um reconhecimento contábil de seu valor justo, ou seja, não reflete alterações de mercado.

XVIII. Reconhecimento da redução a valor recuperável ou sua reversão:

Período 1:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D	3.6.1.4.1.03.xx	Red. a Valor Rec. Invest. RPPS – CONS	R\$ 15,00
C	1.1.4.9.1.03.xx	(-) Redução a Valor Recuperável de Títulos e Valores Mobiliários(P)	R\$ 15,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece um ajuste devido à redução a valor recuperável.

Período 2:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D	1.1.4.9.1.03.xx	(-) Redução a Valor Recuperável de Títulos e Valores Mobiliários (P)	R\$ 5,00
C	4.6.5.1.1.xx.xx	Reversão de Red. a V. R. Invest. – CONS	R\$ 5,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece uma reversão da redução a valor recuperável.

140. A rotina contábil a seguir se aplica às **propriedades para investimento**.

XIX. Reconhecimento de perdas:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D	3.6.1.4.1.03.xx	Red. Val. Rec. Inv. RPPS – CONS	R\$ 500,00
C	1.2.2.9.1.03.xx	(-) Red. Val. Rec. Inv. RPPS – CONS (P)	R\$ 500,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo em x1, o RPPS reconhece uma perda devido a um dano físico ao imóvel.

XX. Reversão da perda:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D	1.2.2.9.1.03.xx	(-) Red. Val. Rec. Inv. RPPS – CONS (P)	R\$ 200,00
C	4.6.5.1.1.03.xx	Rev. Red. Val. Rec. Inv. RPPS – CONS	R\$ 200,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo em x2, o RPPS reverte parte da perda reconhecida, devido à recuperação de parte do dano físico ao imóvel.

XXI. Alienação de investimentos permanentes (imóveis mantidos para investimento):

Apuração do valor líquido contábil:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D	1.2.2.9.1.03.xx	(-) Red. Val. Rec. Inv. RPPS – CONS (P)	R\$ 300,00
C	1.2.2.3.1.02.xx	Aplicação Segmento de Imóveis - RPPS – Fundo em Capitalização – CONS (P)	R\$ 300,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS deve apurar o valor líquido contábil do imóvel para realizar a sua venda.

Observação: se houver reconhecimento anterior de redução a valor recuperável dos ativos do plano (financeiros ou permanentes), deve-se ajustar os saldos correspondentes no caso de alienação ou baixa integral do ativo correspondente.

### Créditos a receber

141. Compreende os valores a receber por serviços, contribuições previdenciárias, transferências, empréstimos e financiamentos concedidos, compensações previdenciárias, aluguéis a receber, créditos por amortização de déficit atuarial devidamente implementada na lei do ente, decorrente do direito constitucional do equilíbrio financeiro e atuarial do regime e demais transações. O registro de créditos a receber deverá ocorrer por competência, considerando o reconhecimento do ajuste de perdas de créditos, em virtude do fato gerador da obrigação para o devedor e do direito para o recebedor, no caso o fundo de previdência do RPPS.

#### Contribuições previdenciárias

142. A contabilização das contribuições previdenciárias, patronal e servidor, está prevista no MCASP. Os lançamentos contábeis que estão previstos são referentes à contribuição patronal e à contribuição do servidor, sendo que este último se refere ao valor retido na folha de pagamento de pessoal.

143. Quanto ao aspecto orçamentário, no MCASP é demonstrado que as contribuições patronais são intraorçamentárias. Por sua vez, as contribuições dos servidores e pensionistas são receitas orçamentárias, todavia, merecem uma atenção especial devido a algumas especificidades. Ocorre que as contribuições dos servidores e beneficiários ao RPPS são retidas e repassadas a este pelo ente. Assim, os recursos circulam dentro do ente, porém, o ônus real por essa contribuição previdenciária não é do ente, mas sim dos servidores e beneficiários. Isso leva ao registro da retenção no ente e VPA no RPPS com utilização de contas com o dígito “1” (CONS) no 5º nível de classificação do PCASP. Os demais lançamentos patrimoniais de ativo e passivo devem demonstrar a relação intraorçamentária entre o ente e o órgão/entidade de RPPS para repasse desses recursos retidos dos servidores e beneficiários, ou seja, lançamento de transferência de recursos do ente para o RPPS com utilização de contas com dígito “2” (INTRA-OFSS) no 5º nível da codificação da classificação contábil do PCASP.

144. Com relação aos lançamentos de natureza orçamentária, a contribuição previdenciária dos servidores representará uma despesa (folha de pagamentos), devendo ser registrada

pelo total no ente, com modalidade de aplicação direta. Assim, as contribuições previdenciárias retidas são valores oriundos da despesa bruta de salários com os servidores.

145. Como detalhamento do previsto no MCASP e a fim de trazer a contabilização com as contas conforme PCASP Estendido, apresentam-se os seguintes roteiros para o RPPS:

*Cobrança regular, sem atraso no vencimento*

XXII. Contribuição patronal.

Reconhecimento do fato gerador, contribuições previdenciárias patronais:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 1.1.3.6.2.01.01	Contrib. do RPPS a Rec. Patronal – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.000,00
C 4.2.1.1.2.01.xx	Contrib. Patron. ao RPPS – INTRA OFSS	R\$ 1.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o crédito a receber referente às contribuições patronais, na ocorrência do fato gerador (prestação de serviços e fechamento da folha de pagamentos mensal), independentemente do repasse dos valores pelo ente federativo.

Recebimento da Receita Orçamentária:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 1.000,00
C 1.1.3.6.2.01.01	Contrib. do RPPS a Rec. Patronal – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.000,00

IC> FR: x.80x

**Natureza da informação: Orçamentária**

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 1.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 1.000,00

IC> NR: 7.2.1.5.02.x.t + FR: 1.80x

**Natureza da informação: Controle**

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 1.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 1.000,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária pelo recebimento das contribuições patronais.

XXIII. Contribuição do servidor ativo.

Reconhecimento do fato gerador, contribuições previdenciárias dos servidores:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 1.1.3.6.2.01.02	Contrib. do RPPS a Rec. Servidor, Aposentado e Pensionista – INTRA OFSS (P)	R\$ 500,00
C 4.2.1.1.1.02.xx	Contrib. do Segurado ao RPPS – CONS	R\$ 500,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o crédito a receber referente às contribuições do servidor ativo, tratando-se de uma receita patrimonial de consolidação (devido ao ônus ser do

servidor) ao mesmo tempo que um crédito intraorçamentário (pois virá de uma retenção do ente).

#### Receita Orçamentária:

<b>Natureza da informação: Patrimonial</b>			
D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS (F)	R\$ 500,00
C	1.1.3.6.2.01.02	Contribuições do RPPS a Rec. Servidor, Aposentado e Pensionista – INTRA OFSS (P)	R\$ 500,00

IC> FR: x.80x

<b>Natureza da informação: Orçamentária</b>			
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 500,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 500,00

IC> NR: 1.2.1.5.01.1.x – Contrib. do servidor ativo para o RPPS + FR: 1.80x

<b>Natureza da informação: Controle</b>			
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 500,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 500,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária pelo recebimento das contribuições dos servidores ativos, retidos em folha de pagamento de pessoal.

#### XXIV. Contribuição do aposentado ou pensionista.

Reconhecimento do fato gerador, contribuições previdenciárias dos aposentados ou dos pensionistas:

<b>Natureza da informação: Patrimonial</b>			
D	1.1.3.6.1.01.01	Contribuições do RPPS a Rec. Servidor, Aposentado e Pensionista – CONS (P)	R\$ 100,00
C	4.2.1.1.1.02.xx	Contrib. do Aposentado ou Pens. – CONS	R\$ 100,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o crédito a receber referente às contribuições dos servidores aposentados ou dos pensionistas.

Observação: Os lançamentos a seguir (registro da retenção, do pagamento da despesa orçamentária e da receita orçamentária) deverão ser juntos ou concomitantes, pertencendo obrigatoriamente ao mesmo período (exercício financeiro).

Como é o RPPS o responsável pelo pagamento das aposentadorias e pensões, este promove a retenção nesses pagamentos, após liquidação da despesa orçamentária, numa espécie de compensação do direito a receber do RPPS contra os beneficiários e sua obrigação sobre a folha de pagamentos:

#### Receita orçamentária:

<b>Natureza da informação: Patrimonial</b>			
D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS (F)	R\$ 100,00
C	1.1.3.6.1.01.01	Contribuições do RPPS a Rec. Servidor, Aposentado e Pensionista – CONS (P)	R\$ 100,00

IC> FR: x.80x		
<b>Natureza da informação: Orçamentária</b>		
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 100,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 100,00

IC> NR: 1.2.1.5.01.x.x – Contrib. do servidor ativo, aposentado ou do pensionista para o RPPS + FR: x.80x

IC> FR: x.80x		
<b>Natureza da informação: Controle</b>		
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	R\$ 100,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 100,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária pelo recebimento das contribuições dos aposentados ou dos pensionistas, retidos dos pagamentos de aposentadorias e pensões.

Pagamento da despesa orçamentária:

IC> FR: x.80x		
<b>Natureza da informação: Patrimonial</b>		
D 2.1.1.2.1.01.xx	Benefícios Previdenciários a Pagar – CONS (F)	R\$ 100,00
C 1.1.3.6.1.01.01	Contribuições do RPPS a Rec. Servidor, Aposentado e Pensionista – CONS (F)	R\$ 100,00

IC> FR: x.80x

IC> FR: x.80x		
<b>Natureza da informação: Orçamentária</b>		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 100,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado, Liquidado e Pago	R\$ 100,00

IC> FS: 09.272 + ND: 3.1.90.xx.xx (elemento 01 – Aposentados ou 03 – Pensões) + FR: x.80x

Natureza da informação: Controle

IC> FR: x.80x		
<b>Natureza da informação: Controle</b>		
D 8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 100,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	R\$ 100,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS registra o pagamento, referente ao valor retido, de despesa orçamentária de benefícios, aposentadorias e pensões.

Observação: nessa transação, deve-se reconhecer a receita orçamentária junto com o registro de pagamento da despesa orçamentária. O registro do pagamento do benefício ocorrerá com o recebimento da contribuição previdenciária. Com isso, não haverá um novo ingresso de recurso financeiro, mas ocorrerá uma baixa de passivo financeiro sem saída de caixa, representando um efeito correspondente à receita orçamentária.

146. A cobrança das contribuições poderá ser realizada por órgão específico responsável pela gestão de créditos tributários (impostos, taxas e contribuições). Neste caso, tal órgão terá o controle do crédito a receber e o RPPS terá direito aos repasses dos valores arrecadados. Sendo assim, deve-se avaliar os ajustes necessários para representar a correta contabilização.

#### *Parcelamento de contribuições previdenciárias*

147. Nos RPPS, os parcelamentos seguirão a mesma lógica de contabilização e classificação orçamentária realizada em contribuições regulares patronais e dos servidores ativos.

Neste caso, as contribuições dos servidores ativos terão maior impacto na contabilização no ente, por este já ter realizado a retenção em folha de pagamento, porém, não repassado ao RPPS. Ressalte-se que, neste exercício, o objetivo é a apresentação de contabilização para os RPPS.

148. Com isso, os parcelamentos de obrigações patronais constituem receitas intraorçamentárias para o RPPS. Por sua vez, os parcelamentos de contribuição dos servidores, retenções, possuem natureza mais aproximada a receitas orçamentárias sentido estrito.

#### XXV. Parcelamento de contribuição patronal.

Após o reconhecimento do fato gerador, caso o ente resolva parcelar as contribuições patronais, o RPPS deverá observar o prazo de vencimento das parcelas quanto à classificação do ativo circulante e do não circulante, com os registros de lançamentos seguintes:

<b>Natureza da informação: Patrimonial</b>			
D	1.1.3.6.2.02.01	Créd. Prev. RPPS Patron. Parcel. – INTRA OFSS (P)	R\$ 100,00
D	1.2.1.1.2.06.04	Créd. Prev. do RPPS Parcelados – Patronal – Fundo em Capitalização – INTRA OFSS (P)	R\$ 900,00
C	1.1.3.6.2.01.01	Contrib. do RPPS a Rec. Patron. – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.000,00
IC> Não aplicável			

Nesse exemplo, o RPPS registra o parcelamento do crédito a receber referente às contribuições patronais, considerando apenas a situação de circulante ou não circulante.

#### Receita Orçamentária:

<b>Natureza da informação: Patrimonial</b>			
D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS (F)	R\$ 10,00
C	1.1.3.6.2.02.01	Créd. Prev. RPPS Patron. Parcel. – INTRA OFSS (F)	R\$ 10,00
IC> FR: x.80x			

<b>Natureza da informação: Orçamentária</b>			
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 10,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 10,00
IC> NR: 7.2.1.5.03.1.x + FR: x.80x			

<b>Natureza da informação: Controle</b>			
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 10,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 10,00
IC> FR: x.80x			

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária pelo recebimento de parcela referente a parcelamento de contribuições patronais.

#### *Encargos sobre as contribuições previdenciárias*

149. Os lançamentos de encargos sobre as contribuições previdenciárias somam-se ao principal do crédito a receber. Isso afetará as contribuições patronal e do servidor,

quando não repassadas dentro do prazo de vencimento, considerando as parceladas ou não.

XXVI. Encargos sobre contribuições patronais.

Reconhecimento dos encargos sobre contribuições previdenciárias patronais:

Natureza da informação: Patrimonial

D	1.1.3.6.2.01.01	Contrib. do RPPS a Rec. Patronal – INTRA OFSS (P)	R\$ 10,00
C	4.4.2.5.2.01.01	Multas e Juros Sobre Cont Prev Patron – INTRA OFSS	R\$ 10,00
IC> Não aplicável			

Nesse exemplo, o RPPS reconhece os encargos referentes ao atraso de pagamento das contribuições previdenciárias patronais. Os lançamentos da arrecadação serão nos moldes do crédito principal.

XXVII. Encargos sobre contribuições dos servidores ativos.

Reconhecimento dos encargos sobre contribuições previdenciárias dos servidores:

Natureza da informação: Patrimonial

D	1.1.3.6.2.01.02	Créd. Prev. a Rec. Servidor – INTRA OFSS (P)	R\$ 5,00
C	4.4.2.5.1.01.01	Multas e Juros Sobre Cont Prev Serv – CONS	R\$ 5,00
IC> Não aplicável			

Nesse exemplo, o RPPS reconhece os encargos referentes ao atraso de pagamento das contribuições do servidor ativo. Os lançamentos da arrecadação serão nos moldes do crédito principal.

Empréstimos concedidos

150. Compreende o somatório dos valores de empréstimos concedidos, de acordo com autorizações legais ou vinculações a contratos e acordos à época de sua realização. Assim, perfazem créditos a receber provenientes de empréstimos concedidos por meio de recursos previdenciários.

151. Em virtude das alterações promovidas pela EC nº 103/2019, passou a ser permitido aos RPPS conceder empréstimos de qualquer natureza, antes vedado pela LRF e Lei nº 9.717/1998. Contudo, a regulamentação dos empréstimos a segurados do regime ocorreu recentemente com a Resolução CMN nº 4.963/2021.

152. Junto a esses créditos são registrados os valores dos **juros e encargos sobre empréstimos concedidos** com recursos previdenciários. No mesmo sentido, deve-se verificar a necessidade do reconhecimento de **ajuste para perdas estimadas com o provável não recebimento** de créditos de empréstimos concedidos.

153. A norma que regulamenta o tema, a Portaria MTP nº 1.467/2022, define que, além das perdas estimadas, deve-se registrar um Seguro Garantidor dos Empréstimos e constituir Fundo Garantidor para Operações com Empréstimos Consignados a Segurados e Fundo para Oscilação de Riscos para Cobertura de Operações com Empréstimos Consignados a Segurados.

154. O Fundo Garantidor para Operações com Empréstimos Consignados a Segurados destina-se ao provisionamento dos recursos para fazer frente às despesas geradas pelo acontecimento dos eventos estimados, dando cobertura financeira aos eventos a que se destinam. Operam a quitação do saldo devedor vincendo em caso de ocorrência dos eventos estimados são calculados atuarialmente em função de características dos tomadores, do prazo e dos valores contratados. Devem ser constituídos com um percentual dos empréstimos concedidos.

155. O fundo garantidor será utilizado quando da ocorrência de eventos de riscos decorrentes de inadimplência (perdas causadas por morte, exoneração, demissão ou demais situações de cessação do vínculo ou do benefício, ou outras situações que possam levar a sua inadimplência em face das obrigações contratualmente assumidas com o RPPS). **Dessa forma, a contrapartida na utilização poderá ser vinculada para cobertura de déficits no exercício, provocados de forma relevantes pelas inadimplências.** Futuramente o saldo poderá ser incorporado/transferido para a conta de Empréstimos Consignados a Segurados do RPPS.

156. O Fundo para Oscilação de Riscos para Cobertura de Operações com Segurados destina-se ao provisionamento de recursos para cobrir os riscos de perda da carteira em decorrência de desvios nas hipóteses utilizadas, de acontecimentos que extrapolam a margem de segurança dos fundos garantidores, em caso de eventos incertos ou com amplitude não adequadamente mensurada. O Fundo objetiva a estabilidade dos valores das taxas de coberturas dos riscos. Devem ser constituídos com um percentual da parcela a receber dos empréstimos concedidos.

157. O Fundo para oscilação de riscos será utilizado no caso de extrapolar a margem de segurança do Fundo Garantidor para Operações com Empréstimos Consignados, ou seja, é residual, apenas nos desvios das hipóteses atuariais.

158. A liberação de recursos emprestados, mediante contrato, deve observar o prazo de vencimento das parcelas quanto à classificação do ativo circulante e do não circulante, registrando-se o lançamento seguinte:

## XXVIII. Concessão de empréstimos.

Reconhecimento do empréstimo concedido:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.2.4.1.07.01	Empréstimos Consignados a Segurados – RPPS – Fundo em Capitalização (F)	R\$ 100,00
C	1.1.1.1.1.06.xx	Conta única RPPS – CONS (F)	R\$ 100,00
IC> Não aplicável			

Nesse exemplo, o RPPS reconhece os créditos a receber quanto ao valor emprestado aos segurados do RPPS, no curto prazo. Caso o empréstimo seja de longo prazo, a conta a ser utilizada será no grupo 1.2.1.1.1.03.00. Ressalta-se que as contas serão segregadas por tipo de fundo, fazendo referência à origem dos recursos emprestados.

Observa-se que não há execução da despesa orçamentária na saída dos recursos (concessão dos empréstimos), portanto só haverá execução da receita orçamentária dos juros auferidos com a operação.

#### XXIX. Encargos financeiros sobre empréstimos concedidos.

Reconhecimento de encargos financeiros a receber:

##### Natureza da informação: Patrimonial

D	1.1.2.4.1.07.03	Juros e Enc. Emp. Rec. RPPS – Fundo em Capitalização – CONS (P)	R\$ 10,00
C	4.4.1.x.1.xx.xx	Juros e Enc. Emp. Finan. Conc. – CONS	R\$ 10,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece os encargos financeiros quanto ao valor emprestado. Da mesma forma que as contas do principal, a apropriação dos juros deve ser feita nas contas específicas destacando o tipo de Fundo (capitalização ou repartição). Caso o empréstimo seja de longo prazo, a conta a ser utilizada será no grupo 1.2.1.1.1.03.00.

#### XXX. Recebimento de parcelas do empréstimo concedido.

Recebimento de parcela do empréstimo concedido:

##### Natureza da informação: Patrimonial

D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 30,00
C	1.1.2.4.1.07.01	Empréstimos Consignados a Segurados – RPPS – Fundo em Capitalização (F)	R\$ 20,00
C	1.1.2.4.1.07.03	Juros e Enc. Emp. Rec. RPPS – Fundo em Capitalização – CONS (F)	R\$ 10,00

IC> FR: x.80x

##### Natureza da informação: Orçamentária

D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 10,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 10,00

IC> NR: 1.6.4.0.01.1.1 – Retorno de Operações, Juros e Encargos Financeiros – Principal (R\$ 10,00) + FR: 1.80x

##### Natureza da informação: Controle

D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	R\$ 30,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 30,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS registra o recebimento da parcela do empréstimo concedido, reconhecendo receita orçamentária de amortização de empréstimo concedido e juros sobre empréstimos concedidos.

#### XXXI. Registro das Perdas Estimadas

##### Natureza da informação: Patrimonial

D	3.6.1.7.1.09.01	Ajuste para Perdas Estimadas com Empréstimos Consignados a Segurados - RPPS	R\$ 10,00
C	1.1.2.9.1.07.03	Perdas Estimadas em Empréstimos Consignados – RPPS – Fundo em Capitalização	R\$ 10,00

**IC> Não aplicável**

Caso o empréstimo seja de longo prazo, a conta a ser utilizada será no grupo 1.2.1.1.1.99.00.

**XXXII. Registro da Contratação de Seguro para Cobertura de Empréstimos Consignados aos Segurados**

159. Representa aquisição de apólice de seguro para cobertura das operações com empréstimos consignados aos segurados, visando garantir o recebimento do saldo devedor do tomador decorrente de perdas causadas por morte, exoneração, demissão ou demais situações de cessação do vínculo ou do benefício, ou outras situações que possam levar a sua inadimplência em face das obrigações contratualmente assumidas com a unidade gestora do RPPS.

160. Não foram detalhados os lançamentos contábeis de natureza orçamentária e de controle, tendo em vista a operação ser semelhante à contratação de seguros em geral. No entanto, ressalta-se que devem ser incluídos obrigatoriamente na roteirização da transação.

**Natureza da informação: Patrimonial**

D	1.1.9.1.1.xx.xx	VPD Paga Antecipadamente - Prêmio de seguros para Cobertura de Empréstimos - RPPS	R\$ 12,00
C	1.1.1.1.1.06.xx	Caixa Único RPPS	R\$ 12,00

**IC> Não aplicável**

Deverá ser apropriado mensalmente 1/12 avos, referente aos seguros contratados.

**Natureza da informação: Patrimonial**

D	3.3.2.3.1.xx.xx	Seguros de Empréstimos Consignados - RPPS	R\$ 1,00
C	1.1.9.1.1.xx.xx	VPD Paga Antecipadamente - Prêmio de seguros para Cobertura de Empréstimos - RPPS	R\$ 1,00

**IC> Não aplicável**

**XXXIII. Fundo Garantidor para Operações com Empréstimos Consignados a Segurados**

**Natureza da informação: Patrimonial**

D	2.3.7.1.1.01.xx	Superavit do Exercício
C	2.3.6.2.1.02.02	Fundo Garantidor para Operações com Empréstimos Consignados a Segurados

**IC> Não aplicável**

**XXXIV. Do Fundo para Oscilação de Riscos para Cobertura de Operações com Segurado**

**Natureza da informação: Patrimonial**

---

D	2.3.7.1.1.01.xx	Superavit do Exercício
C	2.3.6.9.1.xx.xx	Fundo para Oscilação de Riscos para Cobertura de Operações com Segurado

---

IC> Não aplicável

Remuneração por exploração de bens (aluguéis):

161. Nesse exemplo, demonstra-se os lançamentos a serem realizados para o registro dos fatos contábeis relacionados a aluguéis vencidos:

XXXV. Reconhecimento de aluguéis a receber por competência

Natureza da informação: Patrimonial		
D	1.1.3.8.1.01.xx	Aluguéis a Receber – CONS (P) R\$ 100,00
C	4.3.3.1.1.02.xx	Exploração do Pat. Imob. – CONS (P) R\$ 100,00

---

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o crédito a receber devido ao vencimento do período quanto ao aluguel de imóvel para pessoa de fora do OFSS.

XXXVI. Reconhecimento da receita arrecadada de aluguéis

Receita Orçamentária:

Natureza da informação: Patrimonial		
D	1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F) R\$ 100,00
C	1.1.3.8.1.01.xx	Aluguéis a Receber – CONS (F) R\$ 100,00

---

IC> FR: x.80x

Natureza da informação: Orçamentária

D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar R\$ 100,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada R\$ 100,00

IC> NR: 1.3.1.0.01.1.t – Alugueis e Arrendamentos + FR: 1.80x

Natureza da informação: Controle

D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso R\$ 100,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR R\$ 100,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária pelo recebimento do aluguel vencido, dentro do prazo regular.

Compensações Financeiras entre Regimes:

162. A compensação financeira entre regimes previdenciários decorre da previsão constitucional<sup>31</sup> de contagem recíproca do tempo de contribuição e tem a finalidade de

<sup>31</sup> Art. 201 [...] § 9º Para fins de aposentadoria, será assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes próprios de previdência social, e destes entre si, observada a compensação financeira, de acordo com os critérios estabelecidos em lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

evitar que o regime instituidor (responsável pela concessão do benefício) seja prejudicado financeiramente por ser obrigado a reconhecer o tempo de contribuição do regime de origem sem ter recebido as correspondentes contribuições previdenciárias.

163. Portanto, conforme previsto nos dispositivos citados, a compensação financeira pode ocorrer entre o RGPS e os RPPS ou SPSM dos entes, entre os RPPS dos diferentes entes, entre o RPPS e o SPSM ou mesmo entre SPSM dos estados.

164. Ressalta-se que, apesar da transferência do recurso financeiro poder ser feita pelo valor líquido, conforme troca de informações entre os regimes, os lançamentos de natureza de informação orçamentária devem ser realizados pelos valores brutos, para fins de transparência e controle das despesas com inativos.

No exemplo a seguir, suponhamos que servidores que contribuíram ao RPPS de um município, por determinado tempo, migraram para o RGPS e se aposentaram por esse regime. Para pagamento dessas aposentadorias, pela contagem recíproca do tempo de contribuição, ficou definida a obrigação de pagamento da compensação financeira pelo RPPS no valor de R\$ 700,00. Pelo RPPS desse mesmo município, aposentaram-se servidores que haviam contribuído anteriormente para o RGPS e, pela contagem recíproca, passaram a ter direito ao recebimento da compensação no valor de R\$ 1.000,00 Assim, essa operação resultará em saldo credor a receber para o RPPS no montante de R\$ 300,00.

XXXVII. Obrigação a pagar, referente à compensação previdenciária junto ao RGPS.

Reconhecimento da obrigação do RPPS junto ao RGPS:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	3.9.9.1.3.xx.xx <sup>32</sup>	Compensação Financeira entre RGPS/RPPS – INTER OFSS União	R\$ 700,00
C	2.1.1.2.3.05.01	Obrigação do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (P)	R\$ 700,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a obrigação a pagar junto ao RGPS, pelo valor bruto, referente a compensação financeira de servidores que migraram do RPPS para o RGPS.

XXXVIII. Crédito a receber, referente à compensação previdenciária junto ao RGPS.

Reconhecimento do crédito do RPPS junto ao RGPS:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	1.1.3.6.3.03.01	Crédito do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (P)	R\$ 1.000,00
C	4.9.9.1.3.xx.xx	Compensação Financeira entre RPPS/RPPS – INTER OFSS União	R\$ 1.000,00

§ 9º-A. O tempo de serviço militar exercido nas atividades de que tratam os arts. 42, 142 e 143 e o tempo de contribuição ao Regime Geral de Previdência Social ou a regime próprio de previdência social terão contagem recíproca para fins de inativação militar ou aposentadoria, e a compensação financeira será devida entre as receitas de contribuição referentes aos militares e as receitas de contribuição aos demais regimes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

32 Caso a compensação financeira ocorra entre o RPPS da União e o RGPS, essa transação será INTRA OFSS, ou seja, no 5º nível as contas de Natureza de Informação Patrimonial terão o dígito “2”.

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o crédito a receber junto ao RGPS, pelo valor bruto, referente à compensação financeira de servidores que migraram do RGPS para este RPPS.

XXXIX. Realização da compensação entre crédito a receber e obrigação a pagar do RPPS junto ao RGPS.

Empenho da despesa orçamentária quanto à compensação financeira, obrigação junto ao RGPS:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.1.1.2.3.05.01	Obrigação do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (P)	R\$ 700,00
C	2.1.1.2.3.05.01	Obrigação do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (F)	R\$ 700,00

IC> Não aplicável

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	R\$ 700,00
C	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 700,00
C	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 700,00
C	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$ 700,00

IC> ND: 3.3.90.86.xx Compensações ao RGPS + FR: x.80x

Natureza da informação: **Controle**

D	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 700,00
C	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por Empenho	R\$ 700,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS empenha a compensação financeira.

Liquidação:

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$ 700,00
C	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 700,00

IC> ND: 3.3.90.86.xx + FR: x.80x

Natureza da informação: **Controle**

D	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por Empenho	R\$ 700,00
C	8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 700,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS liquida a despesa orçamentária, compensação financeira a pagar.

Observação: os lançamentos a seguir (registro da compensação, da receita orçamentária e do pagamento da despesa orçamentária) deverão ser realizados concomitantemente, pertencendo obrigatoriamente ao mesmo período (exercício financeiro).

Receita orçamentária e recebimento de valores pelo RPPS, advindos do RGPS, referente à compensação financeira:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 300,00
D	1.1.3.6.3.03.01	Crédito do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (F)	R\$ 700,00
C	1.1.3.6.3.03.01	Crédito do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (P)	R\$ 1.000,00

IC> FR: x.80x		
<b>Natureza da informação: Orçamentária</b>		
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 1.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 1.000,00
IC> NR: 1.9.9.9.03.0.1 – Compensação financeira entre RGPS e RPPS – Principal + FR: x.80x		
<b>Natureza da informação: Controle</b>		
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 1.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 1.000,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS registra o recebimento da compensação financeira, reconhecendo receita orçamentária bruta e ingresso de recursos líquido da obrigação a pagar.

Pagamento da despesa orçamentária:

IC> FR: x.80x		
<b>Natureza da informação: Patrimonial</b>		
D 2.1.1.2.3.05.01	Obrigação do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (F)	R\$ 700,00
C 1.1.3.6.3.03.01	Crédito do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (F)	R\$ 700,00
IC> FR: x.80x		
<b>Natureza da informação: Orçamentária</b>		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 700,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado, Liquidado e Pago	R\$ 700,00
IC> ND: 3.3.90.86.xx + FR: x.80x		
<b>Natureza da informação: Controle</b>		
D 8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 700,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	R\$ 700,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS realiza pagamento da despesa orçamentária e compensação entre o crédito a receber e obrigação a pagar.

165. Para o registro das compensações financeiras envolvendo os RPPS, devem ser observados os mesmos lançamentos informados no item anterior, utilizando-se, no entanto, as contas específicas existentes no PCASP.

### Imóveis para uso da administração do RPPS

166. Os recursos da taxa de administração do RPPS serão aplicados exclusivamente em patrimônio que cumpra finalidade da unidade gestora do RPPS. Assim, o imóvel adquirido com tais recursos deverá cumprir essa finalidade.

167. A contabilização dos imóveis da unidade gestora do RPPS deve seguir as orientações indicadas no MCASP. Com isso, esta Instrução não apresentará a contabilização específica da gestão administrativa do RPPS.

### PASSIVOS

168. As descrições e orientações referente aos passivos previstas nesta Instrução atenderão somente às necessidades do RPPS, enquanto “fundo previdenciário”. As regras sobre

contabilização de passivos aplicáveis à unidade gestora do RPPS (vinculadas à taxa de administração) estão contempladas no MCASP.

169. O passivo financeiro deve indicar a fonte de recursos, caso haja segregação da massa e a contabilização for em uma mesma unidade gestora executora do RPPS. Essa informação será necessária para verificação adequada do equilíbrio atuarial referente a cada tipo da massa (fundo em repartição ou fundo em capitalização).

170. As obrigações deverão ser contabilizadas de acordo com o regime de competência, considerando os registros das provisões matemáticas previdenciárias.

### **Benefícios a pagar**

171. Compreendem as aposentadorias, pensões, reformas e reserva remunerada.

#### Aposentadorias e pensões

172. Compreendem as obrigações a curto prazo referentes aos proventos de aposentadoria ou pensões às quais o aposentado ou pensionista tenha direito, quando pagos em data posterior a qual forem incorridos.

173. São os benefícios de prestação continuada assegurados pelo RPPS com o objetivo de garantir meios indispensáveis de manutenção aos seus segurados e dependentes, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço e morte, todos abrangidos pelo regime.

174. Esse roteiro contábil é realizado somente no RPPS, não havendo diferença no processo de contabilização. Para cada tipo de benefício previdenciário haverá uma Natureza de Despesa – ND e Variação Patrimonial Diminutiva – VPD específicas.

175. Quanto à ND teremos:

- 3.1.90.01.xx – Aposentadorias do RPPS, reservas remuneradas e reformas dos militares
- 3.1.90.03.xx - Pensões
- 

176. Quanto à VPD teremos:

- 3.2.1.1.1.xx.xx – Aposentadorias – CONS
- 3.2.2.1.1.xx.xx – Pensões – CONS

XL. Benefício previdenciário, aposentadoria ou pensão, a pagar.

Reconhecimento do benefício previdenciário, aposentadoria ou pensão, por competência:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	3.2.x.1.1.xx.xx	Aposentadorias ou Pensões – CONS	R\$ 1.000,00
C	2.1.1.2.1.xx.xx	Benefícios previ. a pagar – CONS (P)	R\$ 1.000,00
IC> Não aplicável			

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a obrigação a pagar aos beneficiários por competência.

Empenho da despesa, benefícios previdenciários:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 2.1.1.2.1.xx.xx	Benefícios previ. a pagar – CONS (P)	R\$ 1.000,00
C 2.1.1.2.1.xx.xx	Benefícios previ. a pagar – CONS (F)	R\$ 1.000,00

IC> FR: x.80x

**Natureza da informação: Orçamentária**

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	R\$ 1.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 1.000,00
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 1.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$ 1.000,00

IC> ND: 3.1.90.01.xx ou 3.1.90.03.xx + FR: x.80x

**Natureza da informação: Controle**

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 1.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por Empenho	R\$ 1.000,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS empenha o benefício de aposentadoria ou pensão.

Liquidação:

**Natureza da informação: Orçamentária**

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	R\$ 1.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 1.000,00

IC> FS: 09.272 + ND: 3.1.90.01.xx ou 3.1.90.03.xx + FR: x.80x

**Natureza da informação: Controle**

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por Empenho	R\$ 1.000,00
C 8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 1.000,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS liquida a despesa orçamentária, referente à aposentadoria ou pensão.

Pagamento:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 2.1.1.2.1.xx.xx	Benefícios previ. a pagar – CONS (F)	R\$ 1.000,00
C 1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 1.000,00

IC> FR: x.80x

**Natureza da informação: Orçamentária**

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 1.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado, Liquidado e Pago	R\$ 1.000,00

IC> ND: 3.1.90.01.xx ou 3.1.90.03.xx + FR: x.80x

**Natureza da informação: Controle**

D 8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 1.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	R\$ 1.000,00

IC> FR: x.80x

Nesse exemplo, o RPPS realiza pagamento da despesa orçamentária, referente à aposentadoria ou pensão.

## Provisão Matemática Previdenciária

177. A Provisão Matemática Previdenciária – PMP representa os **passivos de prazo ou de valor incertos relacionados a futuros benefícios previdenciários a serem pagos aos segurados**, com maior probabilidade de ocorrerem no longo prazo.

178. Essas provisões são divididas em dois principais grupos: **fundo em repartição e fundo em capitalização**. Ressalta-se que somente haverá registro no fundo em repartição caso o ente institua segregação das massas. Para o fundo em capitalização haverá registro em qualquer situação, com ou sem segregação da massa (plano único).

179. Conforme a legislação previdenciária, a segregação da massa de segurados consiste na separação dos segurados e beneficiários em dois grupos distintos, a partir da definição de uma metodologia de corte. O grupo de segurados e beneficiários integrantes do fundo constituído em **regime de repartição simples compõem o Fundo em repartição** e os integrantes do fundo com perspectiva de sustentabilidade, ou seja, do fundo constituído em **regime de capitalização compõem o Fundo em capitalização**.

180. A segregação da massa será considerada implementada a partir do seu estabelecimento em lei do ente federativo, acompanhado pela separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações correspondentes a cada grupo. Essa separação deve ser realizada preferencialmente por meio de contas contábeis e mecanismo de fonte/destinação de recursos, mas também poderá ser realizada por meio de: contas bancárias e criação de fundos contábeis específicos; dentre outras estratégias gerenciais. O passivo atuarial será contabilizado, de forma segregada, como instrumento de gestão para as obrigações futuras do RPPS.

181. As contas (PCASP 2023) de provisões matemáticas aplicáveis ao **fundo em repartição** serão as seguintes:

- 2.2.7.2.1.01.xx – Fundo em repartição - provisões de benefícios concedidos
- 2.2.7.2.1.02.xx – Fundo em repartição - provisões de benefícios a conceder
- 2.2.7.2.2.01.00 - Fundo em repartição - cobertura de benefícios concedidos
- 2.2.7.2.2.02.00 - Fundo em repartição - cobertura de benefícios a conceder

182. As contas (PCASP 2023) de provisões matemáticas aplicáveis ao **fundo em capitalização** serão:

- 2.2.7.2.1.03.xx – Fundo em capitalização - provisões de benefícios concedidos
- 2.2.7.2.1.04.xx – Fundo em capitalização - provisões de benefícios a conceder

183. Em cada fundo, seja em repartição ou em capitalização, deve ser apresentada a divisão de benefícios concedidos e a conceder, sendo que no primeiro estão os benefícios já concedidos aos segurados e beneficiários em gozo de benefício de prestação continuada. Já no segundo devem figurar os benefícios a conceder para a geração atual (servidores ativos).

184. Nos dois primeiros grupos de contas são apresentados os valores contábeis das provisões matemáticas previdenciárias apurados na avaliação atuarial.

185. As avaliações e reavaliações atuariais obedecerão às premissas e diretrizes fixadas na Nota Técnica Atuarial do respectivo RPPS e os resultados deverão constar do **Parecer Atuarial**<sup>33</sup>.
186. A avaliação atuarial deve ser efetuada e contabilizada, no mínimo, a cada realização dos demonstrativos contábeis. O atendimento a essa periodicidade reforçará os requisitos da qualidade da informação contábil.
187. Assim, orienta-se que seja contabilizada a avaliação atuarial disponível mais recente para as entidades de RPPS. Caso haja exigência de ajuste das informações atuariais, isso levará à revisão posterior dos lançamentos contábeis, em “reversões de provisões” ou “aumento da provisão”.
188. Os grupos de contas contábeis do subtítulo “2.2.7.2.1.xx.xx” apresentam algumas contas redutoras da PMP. Essas contas representam o valor presente das contribuições futuras do ente e dos segurados e beneficiários, por prazo de vigência indeterminado, para financiar os benefícios, bem como as compensações previdenciárias.
189. **O fundo em repartição é estruturado para que não apresente impacto no resultado atuarial.** Com isso, as alterações de provisões e suas contribuições serão em contrapartida às contas de cobertura de insuficiência financeira (o subitem contábil 2.2.7.2.2.01.01, para benefícios concedidos, e o 2.2.7.2.2.02.03, para benefícios a conceder – INTRA OFSS). Isso ocorre devido à responsabilidade que o ente da Federação possui de cobrir as insuficiências financeiras, porém as contas passam a ter natureza intraorçamentária, uma vez que não reduz a obrigação atuarial patrimonial para o ente instituidor do regime de benefício definido.
190. **O fundo em capitalização é estruturado para apresentar o resultado atuarial.** Com isso, para o lançamento de Variação Patrimonial Diminutiva – VPD, deve-se utilizar o subtítulo contábil 3.9.7.2.1.xx.xx – VPD de PMP a longo prazo, e para o lançamento da Variação Patrimonial Aumentativa – VPA, deve-se utilizar o item contábil 4.9.7.1.1.02.xx – Reversão de PMP a longo prazo.
191. Para fechamento das contrapartidas a serem realizadas entre os grupos de contas das PMP, serão usadas as VPD ou VPA supramencionadas, no qual cada grupo de contas das provisões apresentadas (itens de contas contábeis dos planos financeiro e previdenciário) terão seus lançamentos fechados.

## Reservas Atuariais

192. Identificado desequilíbrio atuarial, déficit ou superávit, o parecer atuarial indicará os ajustes necessários para o equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS. Nesse caso o RPPS se

---

<sup>33</sup> **Parecer Atuarial:** é o documento que apresenta, de forma conclusiva, a situação financeira e atuarial do plano, certifica a adequação da base de dados e das hipóteses utilizadas na avaliação e aponta medidas para a busca e manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial.

utilizará das contas: 2.3.6.2.1.01.xx. Os referidos valores não atendem ao conceito de passivo e possuem natureza de reservas, uma vez que se referem a resultados acumulados de períodos anteriores. Tais registros ocorrerão de acordo com o PCASP 2023.

### Fundo em repartição – benefícios concedidos

193. Compreende, de acordo com o resultado da avaliação atuarial, a provisão matemática correspondente ao **valor presente líquido das prestações futuras dos benefícios já concedidos** aos assistidos e beneficiários em gozo de benefício de prestação continuada, referente ao fundo em repartição.

XLI. Registro contábil inicial da PMP do fundo em repartição – benefícios concedidos.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao fundo em repartição – benefícios concedidos:

Nome do Item	VALOR
Fundo em repartição - provisões de benefícios concedidos	0,00
<b>Aposentadorias/pensões concedidos do fundo em repartição do RPPS</b>	<b>20.000,00</b>
Contribuições do aposentado para o fundo em repartição do RPPS	3.000,00
Contribuições do pensionista para o fundo em repartição do RPPS	2.000,00
Compensação previdenciária do fundo em repartição do RPPS	4.500,00
Cobertura de insuficiência financeira – INTRA OFSS	10.500,00

OBS: Eventual previsão de contribuição patronal sobre a folha de pagamento de aposentados e pensionistas do ente, na legislação do ente local, sob a ótica patrimonial e atuarial, a essência dessa contribuição incidente sobre a folha de inativos possui a essência de cobertura de insuficiência financeira do RPPS, uma vez que se trata de benefícios concedidos, e, portanto, não deve reduzir a obrigação atuarial de benefício definido para o ente instituidor do regime, conforme NBC T SP 15.

Lançamento da provisão:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	2.2.7.2.1.01.03	(-) Contrib. dos Apos. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 3.000,00
D	2.2.7.2.1.01.04	(-) Contrib. dos Pens. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 2.000,00
D	2.2.7.2.1.01.05	(-) Compensação Prev. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 4.500,00
D	2.2.7.2.2.01.01	(-) Cobertura de Insuf. Fin. pelo Ente – INTRA OFSS (P)	R\$ 10.500,00
C	2.2.7.2.1.01.01	Aposentadorias/pensões concedidas do fundo em repartição – CONS (P)	R\$ 20.000,00
IC> Não aplicável			

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a PMP do fundo em repartição – benefícios concedidos.

XLII. Registro contábil da revisão da avaliação atuarial (aumento das provisões) do fundo em repartição – benefícios concedidos.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao fundo em repartição – benefícios concedidos:

<b>Nome do Item</b>	<b>Valor Anterior</b>	<b>Valor Atual</b>
Fundo em repartição - provisões de benefícios concedidos	0,00	0,00
Aposentadorias/pensões concedidos do fundo em repartição do RPPS	20.000,00	22.000,00
Contribuições do aposentado para o fundo em repartição do RPPS	3.000,00	3.200,00
Contribuições do pensionista para o fundo em repartição do RPPS	2.000,00	2.100,00
Compensação previdenciária do fundo em repartição do RPPS	4.500,00	4.700,00
Cobertura de insuficiência financeira INTRA OFSS	10.500,00	12.000,00

Lançamento da complementação da provisão:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 2.2.7.2.1.01.03	(-) Contrib. dos Apos. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 200,00
D 2.2.7.2.1.01.04	(-) Contrib. dos Pens. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 100,00
D 2.2.7.2.1.01.05	(-) Compensação Prev. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 200,00
D 2.2.7.2.2.01.01	(-) Cobertura de Insuf. Fin. pelo Ente – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.500,00
C 2.2.7.2.1.01.01	Aposentadorias/pensões concedidas do fundo em repartição – CONS (P)	R\$ 2.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da PMP do fundo em repartição – benefícios concedidos, com aumento do valor provisionado.

XLIII. Registro contábil da revisão da avaliação atuarial (com reversão das provisões) do fundo em repartição – benefícios concedidos.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao fundo em repartição – benefícios concedidos:

<b>Nome do Item</b>	<b>Valor Anterior</b>	<b>Valor Atual</b>
Fundo em repartição - provisões de benefícios concedidos	2000,00	1200,00
Aposentadorias/pensões concedidos do fundo em repartição do RPPS	20.000,00	19.000,00
Contribuições do aposentado para o fundo em repartição do RPPS	3.200,00	3.150,00
Contribuições do pensionista para o fundo em repartição do RPPS	2.100,00	2.050,00
Compensação previdenciária do fundo em repartição do RPPS	4.700,00	4.500,00
Cobertura de insuficiência financeira INTRA OFSS	12.000,00	10.500,00

Lançamento da reversão da provisão:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D	2.2.7.2.1.01.01	Aposentadorias/pensões concedidas do fundo em repartição – CONS (P)	R\$ 1.000,00
C	2.2.7.2.1.01.03	(-) Contrib. dos Apos. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 50,00
C	2.2.7.2.1.01.04	(-) Contrib. dos Pens. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 50,00
C	2.2.7.2.1.01.05	(-) Compensação Prev. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 200,00
C	2.2.7.2.2.01.01	(-) Cobertura de Insuf. Fin. pelo Ente – INTRA OFSS (P)	R\$ 1500,00
C	4.9.7.1.1.02.xx	Reversão da PMP - Cons	R\$ 800,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da PMP do fundo em repartição – benefícios concedidos, com diminuição do valor provisionado e da necessidade de cobertura de insuficiência financeira.

**Fundo em repartição – benefícios a conceder**

194. Compreende, de acordo com o resultado da avaliação atuarial, a provisão matemática correspondente ao **valor presente líquido das prestações futuras dos benefícios a conceder para a geração atual (servidores ativos)**, referente ao fundo em repartição.

XLIV. Registro contábil inicial da PMP do fundo em repartição – benefícios a conceder.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao fundo em repartição – benefícios a conceder:

<b>Nome do Item</b>	<b>VALOR</b>
Fundo em repartição - provisões de benefícios a conceder	0,00
Aposentadorias/pensões a conceder do fundo em repartição do RPPS	25.000,00
Contribuições do ente para o fundo em repartição do RPPS	6.500,00
Contribuições do ativo para o fundo em repartição do RPPS	4.500,00
Compensação previdenciária do fundo em repartição do RPPS	2.000,00
Cobertura de insuficiência financeira INTRA OFSS	12.000,00

Lançamento da provisão:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D	2.2.7.2.2.02.01	(-) Contrib. Ente Fundo em Repartição – Folha de Remuneração – CONS (P)	R\$ 6.500,00
D	2.2.7.2.1.02.03	(-) Contrib. Serv. e Futuro Apos./pens. para o Fundo em Repartição. – CONS (P)	R\$ 4.500,00
D	2.2.7.2.1.02.04	(-) Compensação Prev. Do Fundo em Repartição. – CONS (P)	R\$ 2.000,00
D	2.2.7.2.2.02.03	(-) Cobertura de Insuf. Fin. – INTRA OFSS (P)	R\$ 12.000,00
C	2.2.7.2.1.02.01	Aposentadorias/pensões a conceder do fundo em repartição – CONS (P)	R\$ 25.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a PMP do fundo em repartição – benefícios a conceder.

XLV. Registro contábil da revisão da avaliação atuarial (aumento das provisões) do fundo em repartição – benefícios a conceder.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao fundo em repartição – benefícios a conceder:

<b>Nome do Item</b>	<b>Valor Anterior</b>	<b>Valor Atual</b>
Fundo em repartição - provisões de benefícios a conceder	0,00	0,00
Aposentadorias/pensões a conceder do fundo em repartição do RPPS	25.000,00	27.500,00
Contribuições do ente para o fundo em repartição do RPPS	6.500,00	6.850,00
Contribuições do ativo para o fundo em repartição do RPPS	4.500,00	4.650,00
Compensação previdenciária do fundo em repartição do RPPS	2.000,00	2.100,00
Cobertura de insuficiência financeira INTRA OFSS	12.000,00	13.900,00

Lançamento da complementação da provisão:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 2.2.7.2.1.02.02	(-) Contrib. Ente Fundo em Repartição. – CONS (P)	R\$ 350,00
D 2.2.7.2.1.02.03	(-) Contrib. Serv. e Futuro Apos./pens. para o Fundo em Repartição. – CONS (P)	R\$ 150,00
D 2.2.7.2.1.02.04	(-) Compensação Prev. Fundo em Repartição. – CONS (P)	R\$ 100,00
D 2.2.7.2.2.02.03	(-) Cobertura de Insuf. Fin. – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.900,00
C 2.2.7.2.1.02.01	Aposentadorias/pensões a conceder do fundo em repartição – CONS (P)	R\$ 2.500,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da PMP do fundo em repartição – benefícios a conceder, com aumento do valor provisionado.

XLVI. Registro contábil da revisão da avaliação atuarial (com reversão das provisões) do fundo em repartição – benefícios a conceder.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao fundo em repartição – benefícios a conceder:

<b>Nome do Item</b>	<b>Valor Anterior</b>	<b>Valor Atual</b>
Fundo em repartição - provisões de benefícios a conceder	0,00	0,00
Aposentadorias/pensões a conceder do fundo em repartição do RPPS	27.500,00	26.900,00
Contribuições do ente para o fundo em repartição do RPPS	6.850,00	6.750,00
Contribuições do ativo para o fundo em repartição do RPPS	4.650,00	4.600,00
Compensação previdenciária do fundo em repartição do RPPS	2.100,00	2.075,00
Cobertura de insuficiência financeira INTRA OFSS	13.900,00	13.475,00

#### Lançamento da reversão da provisão:

##### Natureza da informação: Patrimonial

D 2.2.7.2.1.02.01	Aposentadorias/pensões a conceder do fundo em repartição – CONS (P)	R\$ 600,00
C 2.2.7.2.1.02.02	(-) Contrib. Ente Fundo em Repartição. – CONS (P)	R\$ 100,00
C 2.2.7.2.1.02.03	(-) Contrib. Serv. e Futuro Apos./pens. para o Fundo em Repartição. – CONS (P)	R\$ 50,00
C 2.2.7.2.1.02.04	(-) Compensação Prev. Fundo em Repartição. – CONS (P)	R\$ 25,00
C 2.2.7.2.2.02.03	(-) Cobertura de Insuf. Fin. – INTRA OFSS (P)	R\$ 425,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da PMP do fundo em repartição – benefícios a conceder, com diminuição do valor provisionado e da necessidade de cobertura de insuficiência financeira.

#### Fundo em capitalização – benefícios concedidos

195. Compreende, de acordo com o resultado da avaliação atuarial, a provisão matemática correspondente ao **valor presente líquido das prestações futuras dos benefícios já concedidos** aos assistidos e beneficiários em gozo de benefício de prestação continuada, referente ao fundo em capitalização.

XLVII. Registro contábil inicial da PMP do fundo em capitalização – benefícios concedidos.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao fundo em capitalização – benefícios concedidos:

Nome do Item	VALOR
Fundo em capitalização - provisões de benefícios concedidos	32.500,00
Aposentadorias/pensões concedidos do fundo em capitalização do RPPS	50.000,00
Contribuições do aposentado para o fundo em capitalização do RPPS	7.500,00
Contribuições do pensionista para o fundo em capitalização do RPPS	5.000,00
Compensação previdenciária do fundo em capitalização do RPPS	5.000,00

#### Lançamento da provisão:

##### Natureza da informação: Patrimonial

D 2.2.7.2.1.03.03	(-) Contrib. dos Apos. Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 7.500,00
D 2.2.7.2.1.03.04	(-) Contrib. dos Pens. Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 5.000,00
D 2.2.7.2.1.03.05	(-) Compensação Prev. Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 5.000,00
D 3.9.7.2.1.xx.xx	VPD de PMP – CONS	R\$ 32.500,00
C 2.2.7.2.1.03.01	Aposentadorias/pensões concedidas do Fundo em capitalização – CONS (P)	R\$ 50.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a PMP do fundo em capitalização, benefícios concedidos.

XLVIII. Registro contábil da reavaliação atuarial (aumento das provisões) do fundo em capitalização – benefícios concedidos.

Resumo do resultado apresentado no relatório de reavaliação atuarial referente ao fundo em capitalização – benefícios concedidos:

<b>Nome do Item</b>	<b>Valor Anterior</b>	<b>Valor Atual</b>
Fundo em capitalização - provisões de benefícios concedidos	32.500,00	41.500,00
Aposentadorias/pensões concedidos do fundo em capitalização do RPPS	50.000,00	65.000,00
Contribuições do ente para o fundo em capitalização do RPPS	0,00	0,00
Contribuições do aposentado para o fundo em capitalização do RPPS	7.500,00	10.000,00
Contribuições do pensionista para o fundo em capitalização do RPPS	5.000,00	6.500,00
Compensação previdenciária do fundo em capitalização do RPPS	5.000,00	7.000,00

Lançamento da complementação da provisão:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 2.2.7.2.1.03.03	(-) Contrib. dos Apos. Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 2.500,00
D 2.2.7.2.1.03.04	(-) Contrib. dos Pens. Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 1.500,00
D 2.2.7.2.1.03.05	(-) Compensação Prev. Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 2.000,00
D 3.9.7.2.1.xx.xx	VPD de PMP – CONS	R\$ 9.000,00
C 2.2.7.2.1.03.01	Aposentadorias/pensões concedidas do Fundo em capitalização – CONS (P)	R\$ 15.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da PMP do fundo em capitalização – benefícios concedidos –, com aumento do valor provisionado.

XLIX. Registro contábil da reavaliação atuarial (com reversão das provisões) do fundo em capitalização – benefícios concedidos.

Resumo do resultado apresentado no relatório de reavaliação atuarial, referente ao fundo em capitalização – benefícios concedidos:

<b>Nome do Item</b>	<b>Valor Anterior</b>	<b>Valor Atual</b>
Fundo em capitalização - provisões de benefícios concedidos	41.500,00	35.750,00
Aposentadorias/pensões concedidos do fundo em capitalização do RPPS	65.000,00	57.500,00
Contribuições do aposentado para o fundo em capitalização do RPPS	10.000,00	9.000,00
Contribuições do pensionista para o fundo em capitalização do RPPS	6.500,00	6.000,00

Compensação previdenciária do fundo em capitalização do RPPS	7.000,00	6.750,00
--	----------	----------

Lançamento da reversão da provisão:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D 2.2.7.2.1.03.01	Aposentadorias/pensões concedidas do Fundo em capitalização – CONS (P)	R\$ 7.500,00
C 2.2.7.2.1.03.03	(-) Contrib. dos Apos. Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 1.000,00
C 2.2.7.2.1.03.04	(-) Contrib. dos Pens. Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 500,00
C 2.2.7.2.1.03.05	(-) Compensação Prev. Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 250,00
C 4.9.7.1.1.02.xx	Reversão da PMP – CONS	R\$ 5.750,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da provisão matemática previdenciária do fundo em capitalização – benefícios concedidos, com reversão do valor provisionado.

**Fundo em capitalização – benefícios a conceder**

196. Compreende, de acordo com o resultado da avaliação atuarial, a provisão matemática correspondente ao **valor presente líquido das prestações futuras dos benefícios a conceder para a geração atual (servidores ativos)**, referente ao fundo em capitalização.

L. Registro contábil inicial da PMP do fundo em capitalização – benefícios a conceder.

Resumo do resultado apresentado no relatório de avaliação atuarial, referente ao fundo em capitalização – benefícios a conceder:

Nome do Item	VALOR
Fundo em capitalização - provisões de benefícios a conceder	55.000,00
Aposentadorias/pensões a conceder do fundo em capitalização do RPPS	300.000,00
Contribuições do ente para o fundo em capitalização do RPPS	150.000,00
Contribuições do servidor ativo para o fundo em capitalização do RPPS	75.000,00
Compensação previdenciária do fundo em capitalização do RPPS	20.000,00

Lançamento da provisão:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D 2.2.7.2.2.03.01	(-) Contrib. Ente Fundo em Capitalização – Folha de Remuneração – CONS (P)	R\$ 150.000,00
D 2.2.7.2.1.04.03	(-) Contrib. Serv. e Futuro Apos./pens. para o Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 75.000,00
D 2.2.7.2.1.04.04	(-) Compensação Prev. Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 20.000,00
D 3.9.7.2.1.xx.xx	VPD de PMP – CONS	R\$ 55.000,00
C 2.2.7.2.1.04.01	Aposentadorias/pensões a conceder do fundo em capitalização – CONS (P)	R\$ 300.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a PMP do fundo em capitalização – benefícios a conceder.

- LI. Registro contábil da revisão da avaliação atuarial (aumento das provisões) do fundo em capitalização – benefícios a conceder:

Resumo do resultado apresentado no relatório de reavaliação atuarial, referente ao fundo em capitalização – benefícios a conceder:

<b>Nome do Item</b>	<b>Valor Anterior</b>	<b>Valor Atual</b>
Fundo em capitalização - provisões de benefícios a conceder	55.000,00	67.500,00
Aposentadorias/pensões a conceder do fundo em capitalização do RPPS	300.000,00	350.000,00
Contribuições do ente para o fundo em capitalização do RPPS	150.000,00	170.000,00
Contribuições do servidor ativo para o fundo em capitalização do RPPS	75.000,00	85.000,00
Compensação previdenciária do fundo em capitalização do RPPS	20.000,00	27.500,00

Lançamento da complementação da provisão:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D 2.2.7.2.2.03.01	(-) Contrib. Ente Fundo em Capitalização – Folha de Remuneração – CONS (P)	R\$ 20.000,00
D 2.2.7.2.1.04.03	(-) Contrib. Serv. e Futuro Apos./pens. para o Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 10.000,00
D 2.2.7.2.1.04.04	(-) Compensação Prev. Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 7.500,00
D 3.9.7.2.1.xx.xx	VPD de PMP – CONS	R\$ 12.500,00
C 2.2.7.2.1.04.01	Aposentadorias/pensões a conceder do fundo em capitalização – CONS (P)	R\$ 50.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da provisão matemática previdenciária do fundo em capitalização – benefícios a conceder, com aumento do valor provisionado.

- LII. Registro contábil da revisão da avaliação atuarial (com reversão das provisões) do fundo em capitalização – benefícios a conceder:

Resumo do resultado apresentado no relatório de reavaliação atuarial, referente ao fundo em capitalização – benefícios a conceder:

<b>Nome do Item</b>	<b>Valor Anterior</b>	<b>Valor Atual</b>
Fundo em capitalização - provisões de benefícios a conceder	67.500,00	55.000,00
Aposentadorias/pensões a conceder do fundo em capitalização do RPPS	350.000,00	327.500,00
Contribuições do ente para o fundo em capitalização do RPPS	170.000,00	165.000,00
Contribuições do servidor ativo para o fundo em capitalização do RPPS	85.000,00	82.500,00

Compensação previdenciária do fundo em capitalização do RPPS	27.500,00	25.000,00
--	-----------	-----------

Lançamento da reversão da provisão:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 2.2.7.2.1.04.01	Aposentadorias/pensões a conceder do fundo em capitalização – CONS (P)	R\$ 22.500,00
C 2.2.7.2.2.03.01	(-) Contrib. Ente Fundo em Capitalização – Folha de Remuneração – CONS (P)	R\$ 5.000,00
C 2.2.7.2.1.04.03	(-) Contrib. Serv. e Futuro Apos./pens. para o Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 2.500,00
C 2.2.7.2.1.04.04	(-) Compensação Prev Fundo em Capitalização. – CONS (P)	R\$ 2.500,00
C 4.9.7.1.1.02.xx	Reversão da PMP – CONS	R\$ 12.500,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a revisão da provisão matemática previdenciária do fundo em capitalização – benefícios a conceder, com reversão do valor provisionado.

## COBERTURA DE DÉFICITS ATUARIAIS E FINANCEIROS

197. O RPPS pode apresentar déficits correspondentes às **insuficiências imediatas** (déficit financeiro) **ou projetadas** (déficit atuarial) para o pagamento de benefícios previdenciários. Os déficits são considerados financeiros quando correspondem a insuficiências financeiras presentes para o pagamento dos benefícios previdenciários de cada mês, no exercício atual, e os déficits atuariais quando representam valores necessários ao equilíbrio futuro do regime, projetados no futuro e analisados a valor presente.

198. De acordo com o § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717/1998, os entes são responsáveis pela cobertura dos déficits financeiros. Em caso de déficit atuarial, deverão ser adotadas as medidas previstas no art. 55 da Portaria MTP nº 1.467/2022.

199. Ressalta-se que temos o **Fundo em capitalização** como o plano padrão. Em caso de segregação da massa, teremos o **Fundo em repartição**, que implica em insuficiências financeiras a serem suportadas pelo ente. Disso, decorre que poderemos ter a situação de déficits previdenciários do tipo financeiro e atuarial, sendo que o déficit financeiro poderá se apresentar tanto no Fundo em repartição como no Fundo em capitalização. Por outro lado, o déficit atuarial somente deve constar no Fundo em capitalização.

### Cobertura da Insuficiência Financeira

200. Quando o RPPS apresentar insuficiência financeira para cobrir as despesas com os benefícios previdenciários, o ente deverá realizar aportes financeiros para sua cobertura,

o que pode ocorrer no fundo em repartição. Ressalta-se que os recursos destinados a cobrir as insuficiências financeiras, não poderão ser deduzidos dos limites de despesas com pessoal de que trata o art. 19 da LRF, que veda a dedução da parcela custeada com recursos aportados para a cobertura do déficit financeiro dos regimes de previdência. (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021).

201. O registro do aporte para cobertura de déficit financeiro, conforme MCASP, não afeta a execução orçamentária, quando há apenas a transferência de recursos financeiros do ente ao RPPS. Ressalta-se que o ente deve realizar o registro da obrigação com a cobertura da insuficiência financeira em conta específica (2.1.8.9.2.02.00).

### LIII. Aporte para cobertura de insuficiência financeira.

Lançamento do reconhecimento do crédito a receber:

#### Natureza da informação: Patrimonial

D	1.1.3.6.2.06.xx	Cobertura de Insuficiência Financeira – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.500,00
C	4.5.1.3.2. <u>01</u> .01	Cobertura de Insuficiência Financeira – <b>Fundo em repartição</b> – INTRA OFSS	R\$ 1.500,00
<b>Ou</b>	<b>4.5.1.3.2.<u>02</u>.01</b>	Cobertura de Déficit Financeiro – <b>Fundo em capitalização</b> – INTRA OFSS	R\$ 1.500,00
IC> Não aplicável			

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o direito a receber contra o próprio ente quanto ao aporte para cobertura de déficit financeiro.

Lançamento de registro do recebimento:

#### Natureza da informação: Patrimonial

D	1.1.1.1.06.02	Bancos conta movimento - fundo em repartição –	R\$ 1.500,00
Ou		CONS (F)	
Ou			
1.1.1.1.06.03		Bancos conta movimento - fundo em capitalização –	
		CONS (F)	
C	1.1.3.6.2.06.xx	Cobertura de insuficiência financeira – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.500,00

IC> FR: 1.xxx – Mantém a classificação da fonte do ente da Federação

#### Natureza da informação: Controle

D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 1.500,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recursos – DDR	R\$ 1.500,00

IC> FR: 1.xxx – Mantém a classificação da fonte do ente da Federação

Nesse exemplo, o RPPS registra o recebimento do aporte para cobertura de déficit financeiro, sem afetar a execução orçamentária do ente patronal ou do RPPS.

### Equacionamento do Déficit Atuarial

202. Conforme disposto no art. 55 da Portaria MTP nº 1.467/2022, dentre as medidas a serem adotadas para equacionamento do déficit atuarial estão a instituição de plano de

amortização com contribuições suplementares, na forma de alíquotas ou aportes mensais com valores preestabelecidos, e aportes de bens, direitos, e demais ativos.

203. Quando há implementação, por lei do ente instituidor do RPPS , de medida de equacionamento de déficit atuarial do RPPS (seja na forma de alíquota de contribuições suplementares ou aportes mensais em valores preestabelecidos ou vinculação legal de fluxos de receitas futuras/direitos ao RPPS), entende-se que há obrigação para o ente e um direito para o RPPS. Por esse ato verifica-se o atendimento aos requisitos de reconhecimento de um ativo: recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado (prestação de serviços), capaz de gerar benefício econômico futuro. A confirmação desse direito do RPPS independe de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade. Logo, conforme a NBC TSP 15, o ativo correspondente (fluxos futuros trazidos a valor presente no cálculo atuarial) deve ser reconhecido (intra OFSS), no caso da unidade gestora do RPPS como direito e no ente como obrigação (conta 2.1.8.9.2.03.00).
204. O déficit atuarial é uma apuração algébrica nas demonstrações contábeis do RPPS, em determinada data-base (Déficit Atuarial = RMBAC + RMBC – Ativos Garantidores), e decorre de inexistência de ativos acumulados em montante suficiente para fazer frente à obrigação atuarial reconhecida. Em virtude do art. 40, caput da Constituição Federal de 1988 e do art. 1º da Lei nº 9.717/98, a observância e manutenção do princípio do equilíbrio atuarial se impõe ao regime. Os valores referentes à amortização de déficits do plano pelo ente instituidor buscam ajustar a capitalização insuficiente do plano para a cobertura das provisões matemáticas de benefícios a conceder e concedidos calculadas na data do fechamento do exercício em atendimento às normas dos órgãos reguladores e fiscalizadores. Ou seja, esses valores decorrentes de medidas para equacionamento de déficit (contribuições suplementares e aportes mensais preestabelecidos) devem ser evidenciados, conforme a NBC TSP 15, e ajustados anualmente de acordo com a avaliação atuarial.
205. A ausência de uma gestão atuarial mensal, com potencial de gerar reflexos em praticamente todas as contas de natureza atuarial, prejudica os registros de uma maneira ideal , então tais registros serão atualizados ao final do exercício a fim de não distorcer o resultado, pois quando o atuário atualizar os cálculos da conta 1.2.1.1.2.08.xx, os ajustes serão realizados nessa conta em contrapartida à correspondente VPA e/ou VPD, o que proporcionará o ajuste global do montante do resultado do exercício apurado.

#### Contribuição Suplementar

206. No caso do estabelecimento de alíquota de contribuição suplementar, o ente deverá registrar uma despesa intraorçamentária (ND: 3.1.91.13) e o RPPS uma receita intraorçamentária (NR: 7.2.1.8.01.1.0).

#### LIV. Contribuição Suplementar

Pela avaliação atuarial quando da implementação do plano de equacionamento do déficit atuarial em X1:

Lançamento do reconhecimento do crédito a receber:

<b>Natureza da informação: Patrimonial</b>		
D 1.2.1.1.2.08.02	Valor Atual Contribuição Patronal Suplementar para Cobertura do Déficit Atuarial – INTRA OFSS (P)	R\$ 10.000
C 4.9.9.8.2.01.02	Cob. Déf. Atuarial – Alíq. Suplem. – Fundo em capitalização – INTRA OFSS	R\$ 10.000

IC> Não aplicável

Ao final do exercício seguinte, o atuário fará uma nova avaliação a fim de ajustar o saldo da contribuição a receber. Se houve redução, ou seja, se o ente arcou com todo o déficit há a reversão da conta do ativo em contrapartida à conta 3.9.9.8.2.xx.xx. Se o déficit aumentar então deve-se realizar um lançamento complementar, acrescentando tal valor em contrapartida à respectiva VPA.

Lançamento do reconhecimento do crédito a receber em X2:

<b>Natureza da informação: Patrimonial</b>		
D 1.1.3.6.2.05.00	Contribuição suplementar – INTRA OFSS (P)	R\$ 750,00
C 4.5.1.3.2.02.05	Rec. Cob. Déf. Atuarial – Alíq. Suplem. – Fundo em capitalização – INTRA OFSS	R\$ 750,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o direito a receber (apropriação mensal) quanto à contribuição suplementar.

Lançamento de registro do recebimento:

<b>Natureza da informação: Patrimonial</b>		
D 1.1.1.1.06.03	Bancos conta movimento – fundo em capitalização – CONS (F)	R\$ 750,00
C 1.1.3.6.2.05.00	Contribuição suplementar – INTRA OFSS (P)	R\$ 750,00

IC> FR: x.800

<b>Natureza da informação: Orçamentária</b>		
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 750,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 750,00

IC> NR: 7.2.1.8.03.1.1 + FR: x.800

<b>Natureza da informação: Controle</b>		
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 750,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. Por Destinação de Recursos – DDR	R\$ 750,00

IC> FR: x.800

Nesse exemplo, o RPPS registra o recebimento da contribuição suplementar.

## Aportes Mensais com Valores Preestabelecidos

207. No caso dos aportes mensais para cobertura do déficit atuarial, o ente deverá registrar uma despesa intraorçamentária (ND: 3.3.91.97) e o RPPS uma receita intraorçamentária (NR: 7.9.9.0.01.1.1).

208. O grupo da despesa com aportes mensais é “Outras Despesas Correntes – grupo 3”<sup>34</sup>.

### LV. Aporte Mensal com Valor Preestabelecido.

Pela avaliação atuarial quando da implementação do plano de equacionamento do déficit atuarial em X1:

#### LVI. Lançamento do reconhecimento do crédito a receber:

##### Natureza da informação: Patrimonial

D 1.2.1.1.2.08.01	Valor Atual dos Aportes para Cobertura do Déficit Atuarial – INTRA OFSS (P)	R\$ 10.000
C 4.9.9.8.2.01.01	Rec. Cob. Déf. Atuarial – Aporte Mensal com Valores Preestabelecidos. – Fundo em capitalização – INTRA OFSS	R\$ 10.000

IC> Não aplicável

Ao final do exercício seguinte, o atuário fará uma nova avaliação a fim de ajustar o saldo da contribuição a receber. Se houve redução, ou seja, se o ente arcou com todo o déficit há a reversão da conta do ativo em contrapartida à conta 3.9.9.9.2.01.00. Se o déficit aumentar então deve-se realizar um lançamento complementar, acrescentando tal valor em contrapartida à respectiva VPA.

#### Lançamento do reconhecimento do crédito a receber em X2:

##### Natureza da informação: Patrimonial

D 1.1.3.6.2.04.xx	Aporte Mensal com Valores Preestabelecidos – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.000,00
C 4.5.1.3.2.02.02	Rec. Cobertura Déficit Atuarial – Aporte Periódico – Fundo em capitalização – INTRA OFSS	R\$ 1.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece o direito a receber quanto ao aporte para cobertura de déficit atuarial.

#### Lançamento de registro do recebimento:

##### Natureza da informação: Patrimonial

D 1.1.1.1.06.03	Bancos conta movimento – fundo em capitalização – CONS (F)	R\$ 1.000,00
C 1.1.3.6.2.04.00	Aporte Mensal com Valores Preestabelecidos – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.000,00

<sup>34</sup> Esclarecimentos a respeito do impacto em despesa de pessoal (conforme LRF) devem ser obtidos no MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais.

IC> FR: x.800 – Fonte de Recurso Fundo em Capitalização			
<b>Natureza da informação: Orçamentária</b>			
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar		R\$ 1.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada		R\$ 1.000,00
IC> NR: 7.9.9.0.01.1.1 + FR: x.800			
<b>Natureza da informação: Controle</b>			
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso		R\$ 1.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recursos – DDR		R\$ 1.000,00

IC> FR: x.800

Nesse exemplo, o RPPS registra o recebimento do aporte para cobertura de déficit atuarial.

209. Conforme previsto no art. 63 da Portaria MTP nº 1.467/2022, em adição aos planos de amortização, poderão ser aportados ao RPPS bens, direitos e demais ativos de qualquer natureza para equacionamento de déficit ou para constituição dos fundos referidos no art. 249 da Constituição Federal e no art. 6º da Lei nº 9.717, de 1998, desde que garantidas a solvência e a liquidez do plano de benefícios, a adequação do processo de análise e afetação aos princípios que regem a Administração Pública. A gestão desses ativos deve observar os parâmetros estabelecidos no dispositivo citado.

Receitas Vinculadas por Lei para amortização de déficit atuarial

210. É possível a vinculação de fluxos de recebimentos futuros para amortização de déficit atuarial, desde que aprovado em lei do ente federativo. Uma dessas possíveis receitas são aquelas oriundas da compensação financeira pela extração de recursos naturais. Os Royalties, como os do petróleo, são registrados de acordo com os termos do contrato, e são geralmente reconhecidos nessa base, a menos que, em conformidade com a essência do acordo, seja mais apropriado o reconhecimento da VPA em outra base sistemática e racional.

211. Ou seja, as receitas (VPA) de royalties devem ser reconhecidas na unidade gestora do Tesouro do ente federado titular constitucional do direito à medida em que são gerados, conforme a essência do acordo, essa regra foi fixada na Lei 9.478/1997. Esse tipo de direito pode ser dividido em royalties propriamente ditos<sup>35</sup> e em participações especiais<sup>36</sup>. Essa compensação diferenciada poderá se dar proporcional à produção e à rentabilidade.

212. Uma VPA de royalties geralmente é reconhecida pelo ente federado quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços decorrentes da transação fluirão para a entidade.

<sup>35</sup> Art. 47. Os royalties serão pagos mensalmente, em moeda nacional, a partir da data de início da produção comercial de cada campo, em montante correspondente a dez por cento da produção de petróleo ou gás natural.

<sup>36</sup> Art. 50 {...}

§ 1º A participação especial será aplicada sobre a receita bruta da produção, deduzidos os royalties, os investimentos na exploração, os custos operacionais, a depreciação e os tributos previstos na legislação em vigor.

213. No MCASP, para que o recurso seja considerado como ativo, deve estar relacionado à evento passado, além de atender aos demais critérios de reconhecimento. No caso dos royalties, está vinculado a exploração do petróleo, ou sua produção. Em decorrência dessa condição, não há possibilidade de o ente federado registrar um ativo relacionado a recursos que se referem a produções ainda não realizadas.

214. Caso o ente federado opte por ceder ou vincular fluxos futuros de direitos de royalties ao RPPS com a finalidade de equacionar déficit atuarial do Fundo em Capitalização, é necessário que se faça por meio de lei e observe as exigências previstas na legislação aplicável.

215. Sendo assim, quando houver cessão de créditos sobre direitos de receita de royalties do ente ao seu RPPS com a finalidade de equacionar déficit atuarial, em primazia da essência sobre a forma jurídica adotada pelo ente, sugere-se realizar a seguinte contabilização no RPPS, pelo valor presente dos fluxos futuros calculado pelo atuário para equilibrar o regime de forma confiável:

XVI. Lançamento do reconhecimento do crédito a receber, quando da implementação do plano de equacionamento do déficit atuarial em X1:

**Natureza da informação: Patrimonial**

Valor Atual dos Recursos Vinculados por Lei ao RPPS para Cobertura do Déficit Atuarial – INTRA OFSS (P)		
D 1.2.1.1.2.08.03		R\$ 10.000
C 4.9.9.8.2.01.03	VPA do Valor Atual dos Recursos Vinculados por Lei para Cobertura do Déficit Atuarial – INTRA OFSS	R\$ 10.000

XVII. Reconhecimento, por competência, do direito a receber do ente de acordo com o valor comprovado pelo Tesouro:

Quando houver transcorrido o referido mês de avaliação das explorações realizadas e obtendo informações do valor a receber o RPPS, poderá realizar a seguinte contabilização:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 1.1.3.6.2.99.00	Outros Créditos Previdenciários – INTRA OFSS (P)	R\$ 100,00
C 4.5.1.3.2.02.06	Transferências de Recursos para Cobertura do Déficit Atuarial – Receitas Vinculadas por Lei (P)	R\$ 100,00

IC> FR: Não Aplicável

XVIII. Registro de recebimento dos recursos

Quando houver recebimento dos valores referente à amortização de déficit atuarial pelo RPPS poderá realizar a seguinte contabilização:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D 1.1.1.1.1.06.03	Bancos Conta Movimento – Fundo em Capitalização (F)	R\$ 100,00
-------------------	---	------------

C	1.1.3.6.2.99.00	Outros Créditos Previdenciários – INTRA OFSS (P)	R\$ 100,00
IC> FR: x.800			
<b>Natureza da informação: Orçamentária</b>			
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 100,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 100,00
IC> Natureza de Receita – NR: 7.9.9.0.01.1.1 Aportes Periódicos para Amortização de Déficit Atuarial do RPPS – Principal + FR: x.800			
<b>Natureza da informação: Controle</b>			
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	R\$ 100,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 100,00
IC> FR: x.800			

216. Caso o ente federado tenha cedido ou vinculado por lei receitas futuras de royalties ao Fundo em Repartição ou ao Fundo de Proteção Social Militares, ambos estruturados em regime de repartição, a essência dessa transação econômica é cobertura de insuficiência financeira e não amortização de déficit atuarial ou capitalização. Portanto, em primazia da representação fidedigna da informação contábil, não deve haver execução orçamentária na transferência financeira dos recursos do Tesouro ao RPPS e não deve haver alteração na fonte de recursos do Tesouro.

XIX. Registro do direito a receber de aporte para cobertura de insuficiência financeira do Fundo em Repartição, por competência:

Lançamento do reconhecimento do crédito a receber:

<b>Natureza da informação: Patrimonial</b>			
D	1.1.3.6.2.06.00	Cobertura de Insuficiência Financeira – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.500,00
C	4.5.1.3.2. <u>01</u> .01	Rec. Cobertura de Insuficiência Financeira – <b>Fundo em repartição</b> – INTRA OFSS	R\$ 1.500,00
IC> Não aplicável			

Lançamento de registro do recebimento:

<b>Natureza da informação: Patrimonial</b>			
D	1.1.1.1.06.02	Bancos Conta Movimento – Fundo em Repartição – CONS (F)	R\$ 1.500,00
C	1.1.3.6.2.06.00	Cobertura de Insuficiência Financeira – INTRA OFSS (P)	R\$ 1.500,00
IC> FR: 1.xxx – Mantém a classificação da fonte do ente da Federação			
<b>Natureza da informação: Controle</b>			
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 1.500,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 1.500,00
IC> FR: 1.xxx – Mantém a classificação da fonte do ente da Federação			

Nesse exemplo, o RPPS registra o recebimento do aporte para cobertura de déficit financeiro, sem afetar a execução orçamentária do ente ou do RPPS.

## TAXA DE ADMINISTRAÇÃO

217. O item XVI do art. 2º da Portaria MTP nº 1.467/2022 define taxa de administração como *o valor financiado por meio de alíquota de contribuição, a ser somada às alíquotas de cobertura do custo normal do RPPS previstas em lei de cada ente, para custeio das despesas correntes e de capital necessárias à organização, administração e ao funcionamento do regime, inclusive para conservação de seu patrimônio, observados limites anuais de gastos e a sua manutenção de forma segregada dos recursos destinados ao pagamento de benefícios.*
218. O art. 84 da Portaria MTP nº 1.467/2022, estabelece que a taxa de administração deve ser instituída por lei do ente federativo e que essa instituição deve observar alguns parâmetros. Entre esses parâmetros, estão as definições de que essa lei deverá estabelecer a forma de financiamento e constituição da reserva administrativa e que os percentuais máximos de taxa de administração, apurados com base no exercício financeiro anterior, devem observar os grupos de Porte do ISP-RPPS em que os entes federativos se enquadram.
219. Outro parâmetro a ser observado é a definição de que os recursos da taxa de administração ficam vinculados ao pagamento das despesas correntes e de capital necessárias à organização, à administração e ao funcionamento do RPPS e devem ser administrados em contas bancárias e contábeis distintas das destinadas aos benefícios, formando reserva financeira administrativa para as finalidades previstas na Portaria. O dispositivo detalha as possibilidades de utilização das sobras do custeio administrativo e dos rendimentos por elas auferidas, dentre elas a reversão para pagamento dos benefícios do RPPS, caso seja aprovado pelo conselho deliberativo.
220. Com base nas regras apresentadas nos itens anteriores, é possível verificar duas formas de instituir a taxa de administração: por dentro da alíquota de contribuição ou como repasse específico para atender tal finalidade. Se forem instituídos como parte da alíquota de contribuição do ente, então os recursos devem ser segregados na entrada pela classificação por Fontes de Recursos, demonstrando sua vinculação distinta e caso haja a reversão das sobras mensais para pagamento de benefícios previdenciários, não deve ser alterada a fonte, podendo ser deduzida no cômputo do limite da despesa com pessoal. Já se o ente estabelecer o repasse de tais valores fora da alíquota de contribuição, então deverá fazê-lo como transferência financeira do ente à unidade Gestora do RPPS, ou seja, não há execução orçamentária da despesa e os recursos permanecem classificados como Fonte Tesouro e se, posteriormente, forem utilizados para pagamento de benefícios previdenciários, não são computados para fins do limite de despesa de pessoal.
221. Embora seja permitido o uso das duas formas de financiamento da taxa de administração, é recomendado que tais valores sejam incluídos na alíquota de contribuição, a fim de dar maior transparência quanto ao uso dos recursos previdenciários.

222. Ressalta-se que, quando o ente instituir a taxa de administração como alíquota de contribuições previdenciárias, a arrecadação dessas contribuições e, consequentemente, a classificação na natureza da receita de contribuições previdenciárias será pelo valor total, que conterá tanto o valor destinado aos benefícios previdenciários como o valor relativo à taxa de administração. Assim, caberá ao RPPS realizar a segregação desses valores para que haja classificação na fonte ou destinação de recursos adequada.

223. A classificação por fontes ou destinações de recursos (FR) tem como objetivo agrupar receitas que possuam as mesmas normas de aplicação na despesa. Como mecanismo integrador entre a receita e a despesa, o código de FR exerce um duplo papel no processo orçamentário. Para a receita orçamentária, esse código tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias. Para a despesa orçamentária, identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados. Assim, os recursos da taxa de administração serão classificados na fonte ou destinação de recursos específica, ou seja, Recursos Vinculados ao RPPS - Taxa de Administração, conforme definida na Portaria STN nº 710 de 2021.

224. Portanto, o lançamento contábil do recebimento da receita orçamentária destinada à taxa de administração é o descrito a seguir. A classificação da NR dependerá da forma como for instituída a taxa de administração.

<b>Natureza da informação: Patrimonial</b>			
D	1.1.1.1.06.04	Bancos Conta Movimento – Taxa de Administração (F)	R\$ 100,00
C	1.1.3.6.2.01.01	Créd. Prev. Pat. a Rec. – INTRA OFSS (F)	R\$ 100,00
IC> FR: x.802			
<b>Natureza da informação: Orçamentária</b>			
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 100,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 100,00
IC> NR: 7.2.1.5.xx.x.t FR: x.802			
<b>Natureza da informação: Controle</b>			
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 100,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 100,00
IC> FR: x.802			

225. Os recursos da reserva administrativa são destinados ao custeio das despesas necessárias à organização e ao funcionamento da unidade gestora do RPPS, portanto, as despesas administrativas do RPPS observarão as classificações de natureza da despesa de acordo com o objeto do gasto, a classificação na função Previdência Social e a classificação na fonte Recursos Vinculados ao RPPS - Taxa de Administração.

226. Nas situações em que as sobras de recursos da reserva administrativa sejam destinadas ao custeio dos benefícios previdenciários, não deverá haver execução orçamentária no repasse às UG dos fundos e, portanto, não haverá alteração na classificação da fonte de recursos original, de forma que as despesas com os benefícios previdenciários apresentem a fonte dos recursos utilizada, ou seja a Fonte ou Destinação de Recursos referente aos Recursos Vinculados ao RPPS - Taxa de Administração. Nesse caso, deverá

ser utilizado de forma complementar uma identificação que corresponda ao Código de Acompanhamento da Execução Orçamentária (CO) para identificar em qual Poder ou Órgão e em que tipo de Fundo: repartição ou em capitalização, os recursos estão sendo aplicados.

227. A Portaria STN nº 710/2021 estabeleceu uma relação de 20 códigos de CO, conforme lista a seguir apresentada, com o objetivo de identificar as transações ocorridas nos RPPS.

1111	Benefícios Previdenciários - Poder Executivo - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)
1121	Benefícios Previdenciários - Poder Legislativo - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)
1122	Benefícios Previdenciários - Tribunal de Contas - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)
1123	Benefícios Previdenciários - Tribunal de Contas dos Municípios - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)
1124	Benefícios Previdenciários - Ministério Público de Contas - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)
1125	Benefícios Previdenciários - Ministério Público de Contas dos Municípios - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)
1131	Benefícios Previdenciários - Tribunal de Justiça - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)
1132	Benefícios Previdenciários - Tribunal de Justiça Militar - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)
1141	Benefícios Previdenciários - Ministério Público- Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)
1151	Benefícios Previdenciários - Defensoria Pública - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)
2111	Benefícios Previdenciários - Poder Executivo - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)
2121	Benefícios Previdenciários - Poder Legislativo- Fundo em Repartição (Plano Financeiro)
2122	Benefícios Previdenciários - Tribunal de Contas - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)
2123	Benefícios Previdenciários - Tribunal de Contas dos Municípios - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)
2124	Benefícios Previdenciários - Ministério Público de Contas - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)
2125	Benefícios Previdenciários - Ministério Público de Contas dos Municípios - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)
2131	Benefícios Previdenciários - Tribunal de Justiça - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)
2132	Benefícios Previdenciários - Tribunal de Justiça Militar - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)
2141	Benefícios Previdenciários - Ministério Público- Fundo em Repartição (Plano Financeiro)
2151	Benefícios Previdenciários - Defensoria Pública - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)

228. Conforme definido na Portaria STN nº 710/2021, há necessidade de se estabelecer codificações adicionais que complementam a classificações por fonte ou destinação de recursos para utilização pelas entidades previdenciárias (RPPS), nas despesas orçamentárias com benefícios previdenciários, com o objetivo de se identificar a que Poder ou Órgão os beneficiários estão vinculados. Como a forma de identificação dessa informação na execução dos entes da Federação não foi padronizada, caso não se utilize a mesma codificação, para envio das informações ao Siconfi será necessário associar a forma de identificação utilizada pelo ente da Federação ao formato definido para a MSC.

229. Nas situações em que não for instituída taxa de administração incluída na alíquota de contribuição, e o ente fique responsável pelo custeio das despesas administrativas do RPPS diretamente, os eventuais repasses ao RPPS que possam ser feitos para essa finalidade não devem ocorrer por meio de execução orçamentária. Nesse caso, deverá ser mantida a classificação por fonte ou destinação de recursos original do recurso, de

forma que esses recursos não sejam confundidos com os do RPPS e que fique demonstrado quais recursos foram utilizados para custear essas despesas. Essa mesma sistemática deverá ser adotada quando houver necessidade de o ente aportar recursos ao RPPS em razão de insuficiência de recursos da taxa de administração.

## **RELATÓRIOS ESPECÍFICOS AOS RPPS**

230. Os RPPS devem emitir diversos demonstrativos ou relatórios com finalidade de prestação de contas e promoção de transparência quanto à gestão de recursos sob sua responsabilidade.

231. Nesta parte, trata-se a respeito de aspectos gerais e relevantes sobre as DCASP, os relatórios enviados para SPrev não serão objeto desta instrução.

### **DCASP – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICÁVEIS AO SETOR PÚBLICO**

232. As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP exigidas do RPPS são compostas pelas demonstrações enumeradas no MCASP, nas NBC TSP, na Lei nº 4.320/1964, e relatórios fiscais exigidos na Lei Complementar nº 101/2000, conforme segue:

- BP – Balanço Patrimonial
- DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais
- DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa
- BO – Balanço Orçamentário
- BF – Balanço Financeiro

233. O MCASP trata especificamente das DCASP. As Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC da STN que tratam desse tema possuem foco na construção/equação de cada demonstração contábil.

234. As Notas Explicativas – NE compõem as demonstrações contábeis. Sendo assim, trataremos em cada demonstração sobre as NE necessárias para o RPPS.

235. A alínea “a”, inciso V, art. 241 da Portaria MTP nº 1.467/2022O estabelece que os entes federativos devem enviar a Matriz de Saldos Contábeis – MSC contendo a indicação da informação complementar “Poder e Órgão - PO” do RPPS, com periodicidade mensal e prazo de envio até o último dia do mês seguinte ao de referência por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - SICONFI da Secretaria do Tesouro Nacional - STN.

236. E conforme previsto no § 2º do art. 85 da Portaria MTP nº 1.467/2022, os instrumentos de transparência fiscal e as informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais de que trata o art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 2000, deverão compreender os relativos ao RPPS.

## **DEMONSTRATIVOS FISCAIS EXIGIDOS PELA LRF**

237. A lei de Responsabilidade Fiscal – LRF estabelece a necessidade de apresentação de informações referentes ao RPPS em demonstrativos específicos ou incluídas em outros demonstrativos que integram o Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO e do Relatório de Gestão Fiscal - RGF. A forma de apresentação desses demonstrativos é definida no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF.

## **CONCLUSÃO**

238. Com a aplicação destas rotinas de contabilização aqui previstas, bem como MCASP e MDF, haverá evidenciação adequada nas DCASP (BP, DVP, BO, BF e DFC) das informações sobre a gestão de recursos do RPPS e dos relatórios necessários para fins de transparência fiscal, previstos pela LRF, com o devido envio das informações contábeis e fiscais à STN por meio da MSC/Siconfi. Ressalte-se que as rotinas apresentadas se configuram nas melhores práticas contábeis compreendidas pela STN e SPrev.

## **DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS**

239. Aplique-se as orientações desta IPC a partir do exercício 2023.



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

---

IPC15 – DEPÓSITOS JUDICIAIS E EXTRAJUDICIAIS –  
CONF. LC Nº 151/2015, EC Nº 94/2016, EC Nº 99/2017,

COM BASE NO MODELO DE PCASP PARA ESTADOS E MUNICÍPIOS, CONSTANTE DO ANEXO III DA IPC 00

2018

**MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA**

Eduardo Refinetti Guardia

**SECRETÁRIA-EXECUTIVA**

Ana Paula Vitali Janes Vescovi

**SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL**

Mansueto Facundo de Almeida Jr.

**SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Gildenora Batista Dantas Milhomem

**COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Leonardo Silveira do Nascimento

**COORDENADOR DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Bruno Ramos Mangualde

**GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS**

Gabriela Leopoldina Abreu

**EQUIPE TÉCNICA**

Ana Karolina Almeida Dias

Adriano Sodré de Moraes

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

Washington Nunes Leite Júnior

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Correio Eletrônico: [cconf@tesouro.gov.br](mailto:cconf@tesouro.gov.br)

## Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
ASPECTOS GERAIS DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS, EXRAJUDICIAIS E DE TERCEIROS	5
DISPOSITIVOS LEGAIS: LC nº 151/2015, EC nº 94/2016 e EC nº 99/2017	7
EXEMPLO – LIDES DAS QUAIS O ENTE PÚBLICO É PARTE (LC nº 151/2015, EC nº 94/2016 e EC nº 99/2017)	11
EXEMPLO – LIDES DE TERCEIROS (EC nº 94/2016 e EC nº 99/2017)	14

## PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF nº 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB* e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º destaca:

*II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (grifo nosso)*
3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações que buscam auxiliar os Estados e os Municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade quanto aos registros contábeis relacionados a apropriação dos depósitos judiciais e extrajudiciais de lides das quais o ente faça parte, além dos depósitos de terceiros. Não se encontram no escopo desta IPC quaisquer aspectos específicos quanto ao pagamento de precatórios, aspectos relacionados à prevalência de uma destinação sobre outra ou, ainda, análises jurídicas a respeito da ilegalidade ou constitucionalidade das normas relacionadas ao tema.
6. Os lançamentos apresentados nesta IPC foram feitos com base no modelo de PCASP Estendido, constante no anexo III da IPC 00.

## ALCANCE

7. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades do setor público, conforme o item 1.8A daquela norma, transscrito a seguir:

*1.8A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).*
8. Assim, estão compreendidas no alcance e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também parte das entidades da administração indireta.
9. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o §1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013 estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, observará as orientações contidas no referido documento.
10. Portanto, as orientações contidas nesta IPC objetivam parametrizar as ações de todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

## ASPECTOS GERAIS DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS, EXRAJUDICIAIS E DE TERCEIROS

11. Os depósitos judiciais possuem um arcabouço normativo bastante diverso. Inicialmente, na União, foram normatizados pela Lei nº 9.703, de 17 de novembro de

1998 e pela Lei nº 12.099, de 27 de novembro de 2009, nos estados e Distrito Federal pela Lei nº 11.429, de 26 de dezembro de 2006 e nos Municípios pela Lei nº 10.819, de 16 de dezembro de 2003. Posteriormente, foi publicada a Lei Complementar nº 151, de 5 de agosto de 2015, a qual revogou a legislação até então válida para Estados, Distrito Federal e Municípios. Na sequência, houve a instituição de um regime especial para utilização de depósitos judiciais por parte dos Estados, Distrito Federal e Municípios, por meio da Emenda Constitucional nº 94, de 15 de dezembro de 2016. Recentemente, por meio de Emenda Constitucional nº 99, de 14 de dezembro de 2017, foram atualizadas as regras referentes à instituição do regime especial, em particular no que concerne à utilização dos recursos de depósitos judiciais e administrativos de terceiros.

12. Portanto, tem-se o seguinte resumo das normas que regem o tema:

ENTE	BASE LEGAL	ALCANCE
União	Lei nº 9.703/98, alterada pela Lei nº 12.099/09	Depósitos judiciais de lides das quais a União é parte
Estados DF Municípios	Lei Complementar nº 151/15	Depósitos judiciais de lides dos quais o ente público é parte (até 70%)
	Emenda Constitucional nº 94/16	Depósitos judiciais de terceiros (até 20%) e de lides das quais o ente público é parte (até 75%)
	Emenda Constitucional nº 99/17	Depósitos judiciais de terceiros (até 30%) e de lides das quais o ente público é parte (até 75%)

13. No caso dos estados, Distrito Federal e municípios, a LC nº 151/2015 prevê a transferência de até 70% do valor atualizado dos depósitos judiciais ou administrativos, tributários e não tributários, inclusive acessórios, nos processos dos quais o ente faça parte. A utilização dos depósitos é vinculada para pagamento de precatórios judiciais, dívida pública fundada, despesas de capital e recomposição dos fluxos de pagamento e do equilíbrio dos fundos de previdência referentes aos regimes próprios do ente federado. Já a EC nº 94/2016 permite a utilização de depósitos judiciais, extrajudiciais, e de terceiros (lides das quais o ente público não é parte), exclusivamente para o pagamento de precatórios, com prazo de quitação até 31 de dezembro de 2020, alcançando até 20% dos depósitos de terceiros e até 75% dos depósitos de lides das quais o ente público é parte. Por sua vez, a EC nº 99/2017 permite a utilização de depósitos judiciais, extrajudiciais e de terceiros, exclusivamente para o pagamento de precatórios, alcançando até 30% dos depósitos de terceiros e até 75% dos depósitos de lides das quais o ente público é parte.

14. Como cada legislação trata do tema de uma forma, a contabilização também é afetada pelas premissas de cada modelo. Sendo assim, o tratamento contábil será segregado por tipo de regramento, distinguindo-se os casos referentes aos **depósitos relacionados a lides nas quais o ente público é parte** dos casos referentes aos

**depósitos de terceiros.** Ressalta-se que será utilizada a mesma base conceitual para analisar as situações a serem descritas.

## DISPOSITIVOS LEGAIS: LC nº 151/2015, EC nº 94/2016 e EC nº 99/2017

15. A Lei Complementar nº 151/2015 dispõe sobre os depósitos judiciais e administrativos referentes a processos judiciais ou administrativos, tributários ou não tributários nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios e estabelece o seguinte:

- a) *Os depósitos em dinheiro referentes a processos judiciais ou administrativos, tributários ou não tributários, nos quais o Estado, o Distrito Federal ou os Municípios sejam parte, deverão ser efetuados em instituição financeira oficial federal, estadual ou distrital.*
- b) *A instituição financeira oficial transferirá para a conta única do Tesouro do Estado, do Distrito Federal ou do Município, 70% (setenta por cento) do valor atualizado dos depósitos referentes aos processos judiciais e administrativos, bem como os respectivos acessórios.*
- c) *O montante dos depósitos judiciais e administrativos não repassado ao Tesouro constituirá fundo de reserva, cujo saldo não poderá ser inferior a 30% (trinta por cento) do total dos depósitos, acrescidos da remuneração que lhes foi atribuída.*
- d) *Os recursos repassados na forma da referida Lei Complementar ao Estado, ao Distrito Federal ou Município, ressalvados os destinados ao fundo de reserva de que trata o § 3º do art. 3º, serão aplicados, exclusivamente, no pagamento de:*
  - i) *Precatórios de qualquer natureza;*
  - ii) *Dívida pública, caso a lei orçamentária do ente federativo preveja dotações suficientes para o pagamento da totalidade dos precatórios exigíveis no exercício e não remanesçam precatórios não pagos referentes aos exercícios anteriores;*
  - iii) *Despesas de capital, caso a lei orçamentária do ente federativo preveja dotações suficientes para o pagamento da totalidade dos precatórios não pagos referentes aos exercícios anteriores e o ente federado não conte com compromissos classificados como dívida pública fundada;*
  - iv) *Recomposição dos fluxos de pagamento e do equilíbrio atuarial dos fundos de previdência referentes aos regimes próprios de cada ente federado, nas mesmas hipóteses do inciso III.*

16. De acordo com o estabelecido na Lei Complementar nº 151/2015, o ente pode utilizar os recursos oriundos dos depósitos judiciais e administrativos para os pagamentos especificados, desde que seja parte do processo e que separe 30% dos valores para constituição de um fundo de reserva, que fará face à restituição de valores em caso de decisões desfavoráveis ao ente.

17. Ainda no que diz respeito aos depósitos judiciais e extrajudiciais dos Estados, Distrito Federal e Municípios, foi estabelecido um regramento especial, por meio do artigo nº 101, §2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 94/2016, que permite o uso de até 20% de depósitos judiciais de terceiros e de até 75% de depósitos judiciais dos quais o ente público é parte. Tal regime é temporário, já que é limitado ao período de 2017 a 2020.

18. Com base no disposto na EC nº 94/2016, o § 2º, do art. 101 do ADCT assim passa a prever:

*§ 2º O débito de precatórios poderá ser pago mediante a utilização de recursos orçamentários próprios e dos seguintes instrumentos:*

*I - até 75% (setenta e cinco por cento) do montante dos depósitos judiciais e dos depósitos administrativos em dinheiro referentes a processos judiciais ou administrativos, tributários ou não tributários, nos quais o Estado, o Distrito Federal ou os Municípios, ou suas autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, sejam parte;*

*II - até 20% (vinte por cento) dos demais depósitos judiciais da localidade, sob jurisdição do respectivo Tribunal de Justiça, excetuados os destinados à quitação de créditos de natureza alimentícia, mediante instituição de fundo garantidor composto pela parcela restante dos depósitos judiciais, destinando-se:*

*a) no caso do Distrito Federal, 100% (cem por cento) desses recursos ao próprio Distrito Federal;*

*b) no caso dos Estados, 50% (cinquenta por cento) desses recursos ao próprio Estado e 50% (cinquenta por cento) a seus Municípios;*

*III - contratação de empréstimo, excetuado dos limites de endividamento de que tratam os incisos VI e VII do art. 52 da Constituição Federal e de quaisquer outros limites de endividamento previstos, não se aplicando a esse empréstimo a vedação de vinculação de receita prevista no inciso IV do art. 167 da Constituição Federal."*

19. Observa-se que o inciso I autoriza o uso de até 75% (setenta e cinco por cento) do montante dos depósitos judiciais e dos depósitos administrativos em dinheiro referentes a processos judiciais ou administrativos, tributários ou não tributários, nos quais o ente ou suas autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, sejam parte.

20. Já o inciso II traz a grande mudança no que diz respeito à apropriação dos referidos depósitos, já que possibilita a utilização de até 20% (vinte por cento) dos demais depósitos judiciais da localidade, ou seja, dos depósitos de terceiros. Dispõe, ainda, que deve ser instituído um fundo garantidor composto pelos 80% (oitenta por cento) restantes e estabelece a destinação dos recursos, 100% (cem por cento) para o Distrito Federal e no caso dos Estados, 50% (cinquenta por cento) para o próprio Estado e o restante para seus Municípios.

21. Ainda no tocante aos depósitos judiciais e extrajudiciais dos Estados, Distrito Federal e Municípios, foram mais recentemente, por meio da EC nº 99/2017, alterados o art. 101, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo o novo regime especial de pagamentos de precatórios, e os arts. 102, 103 e 105. Tal regime é temporário, já que é limitado até o período de 2024. De acordo com a EC nº 99/2017,

podem ser usados até 30% dos depósitos judiciais de terceiros e até 75% dos depósitos judiciais dos quais o ente público seja parte.

22. Deste modo, com base no disposto na EC nº 99/2017, o § 2º, do art. 101 do ADCT assim passou a prever:

*§ 2º O débito de precatórios será pago com recursos orçamentários próprios provenientes das fontes de receita corrente líquida referidas no § 1º deste artigo e, adicionalmente, poderão ser utilizados recursos dos seguintes instrumentos:*

*I - até 75% (setenta e cinco por cento) dos depósitos judiciais e dos depósitos administrativos em dinheiro referentes a processos judiciais ou administrativos, tributários ou não tributários, nos quais sejam parte os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios, e as respectivas autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, mediante a instituição de fundo garantidor em montante equivalente a 1/3 (um terço) dos recursos levantados, constituído pela parcela restante dos depósitos judiciais e remunerado pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, nunca inferior aos índices e critérios aplicados aos depósitos levantados;*

*II - até 30% (trinta por cento) dos demais depósitos judiciais da localidade sob jurisdição do respectivo Tribunal de Justiça, mediante a instituição de fundo garantidor em montante equivalente aos recursos levantados, constituído pela parcela restante dos depósitos judiciais e remunerado pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, nunca inferior aos índices e critérios aplicados aos depósitos levantados, destinando-se:*

[...]

*b) no caso dos Estados, 50% (cinquenta por cento) desses recursos ao próprio Estado e 50% (cinquenta por cento) aos respectivos Municípios, conforme a circunscrição judiciária onde estão depositados os recursos, e, se houver mais de um Município na mesma circunscrição judiciária, os recursos serão rateados entre os Municípios concorrentes, proporcionalmente às respectivas populações, utilizado como referência o último levantamento censitário ou a mais recente estimativa populacional da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE);*

23. Observa-se que o inciso I autoriza o uso de até 75% (setenta e cinco por cento) do montante dos depósitos judiciais e dos depósitos administrativos em dinheiro referentes a processos judiciais ou administrativos, tributários ou não tributários, nos quais o ente ou suas autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, sejam parte, mediante a instituição de fundo garantidor em montante equivalente a 1/3 (um terço) dos recursos levantados, constituído pela parcela restante dos depósitos judiciais, sendo remunerado pela Selic.

24. Já o inciso II traz mudança no que diz respeito ao percentual dos depósitos de terceiros passível de ser apropriado, que passa para até 30% (trinta por cento) daqueles da localidade de jurisdição do Tribunal de Justiça. Dispõe, ainda, que deve ser instituído

*"fundo garantidor em montante equivalente aos recursos levantados, constituído pela parcela restante dos depósitos judiciais e remunerado pela Selic".*

25. Cabe também apresentar posicionamentos formalizados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que em seu Parecer PGFN/CAF nº 392/2007 destaca que a legislação, ao conceituar operação de crédito, *"exige sempre o elemento volitivo do ente da federação em se endividar. O Estado, o Distrito Federal e o Município devem praticar determinado ato de vontade e, por meio dele, gerar um débito para os cofres públicos"*.
26. Ainda com relação ao posicionamento da PGFN, destaca-se o Parecer PGFN/CAF/nº 1420/2010, que evidencia os pressupostos do crédito, quais sejam:
- i) *o valor dado a crédito há de ser tomado do patrimônio da pessoa que o concede e transferido ao patrimônio da que o recebe;*
  - ii) *o valor dado a crédito há de ser transmitido em plena propriedade à pessoa que o recebe;*
  - iii) *o valor dado a crédito há de consistir em coisa fungível;*
  - iv) *a restituição do bem, ou a sua previsão; e*
  - v) *a existência de prazo para que se realize a obrigação financeira assumida.*

27. No mais, em conformidade com a Nota Técnica nº 04/2017 da Câmara Nacional de Gestores de Precatórios, destaca-se que a regra estabelecida não substitui ou derroga as disposições da Lei Complementar Federal nº 151/2015, que continua a regular o uso de tais depósitos pelos entes públicos que não estão submetidos ao novo regime especial da EC nº 94/2016. Este raciocínio foi estendido à EC nº 99/2017, que teve como maiores efeitos aumentar os prazos para quitação de precatórios, bem como o percentual dos depósitos de terceiros do qual o ente público pode se apropriar.

## Roteiro de Contabilização

28. Conforme o exposto anteriormente, são assumidas as seguintes premissas:

- a) As formas de contabilização dos depósitos judiciais devem ser segregadas entre os depósitos de lides nas quais o ente público é parte e os depósitos de terceiros;
- b) O fundo de reserva corresponde ao valor disponibilizado no Tribunal de Justiça para que possa haver liquidez quando do trânsito em julgado da lide. Neste caso, sua contabilização é realizada por meio dos recursos que permanecem junto ao TJ;
- c) Depósitos referentes a lides nas quais o ente público é parte:
  - a. Deverá haver a identificação do objeto da lide, de modo a ser registrada receita orçamentária conforme este objeto, respeitando-se todas as vinculações legais – nestes casos, destaca-se que os Tribunais deverão informar a qual objeto o depósito diz respeito;
  - b. Não sendo possível identificar a origem dos recursos quando do ingresso, o ente público deverá proceder com classificação genérica, e reclassificar tão

- logo possível a identificação desta origem. De todo modo, destaca-se a importância do trabalho conjunto ao Tribunal de Justiça para classificação do recurso na origem, de modo a observar-se as vinculações;
- c. Sempre que houver expectativa de devolução de recursos em valor superior ao suportado pelo fundo de reserva, deverá ser constituída provisão no montante estimado a ser devolvido, e esta provisão deverá ser ajustada periodicamente, com frequência evidenciada em sua política contábil, de modo a adequadamente representar o valor que se espera devolver. Ademais, para a constituição da provisão é necessário fazer estimativas confiáveis da expectativa de devolução do recurso levantado.
  - d) Depósitos de lides de terceiros:
    - a. A devolução dos recursos, na eventualidade da cobertura do fundo de reserva (recursos disponibilizados no Tribunal de Justiça para dar liquidez e honrar as obrigações decorrentes das sentenças transitadas em julgado), será realizada por meio de execução orçamentária, tendo como elemento de despesa o 93 – Indenizações e Restituições. Neste caso, o registro corresponderá a uma despesa de capital.
    - e) Para fins de controle das origens de recursos (depósitos nas quais o ente é parte ou de terceiros), recomenda-se a segregação das fontes de recursos, com utilização de códigos distintos para cada origem.

**EXEMPLO – LIDES DAS QUAIS O ENTE PÚBLICO É PARTE (LC nº 151/2015, EC nº 94/2016 e EC nº 99/2017)**

**29. Ente governamental se apropria de recursos de depósitos de lides nas quais é parte, aplicando o regramento da EC nº 99/2017 (diversas lides de ICMS):**

**Momento #1. Quando do depósito dos recursos no Tribunal de Justiça**

No Tribunal de Justiça

- Ingresso dos depósitos

**Natureza da informação: patrimonial**

D. 1.1.3.5.1.02.00 - Depósitos Judiciais (F)	
C. 2.1.8.8.1.03.XX - Depósitos Judiciais (F)	R\$ 1.000,00

**Natureza da informação: controle**

D. 7.2.1.1.3.00.00 DDR - Recursos Extraorçamentários	
C. 8.2.1.1.1.01.00 Disp. por Dest. de Recursos	R\$ 1.000,00
IC: Fonte - XXX (Recursos Extraorçamentários)	

**Natureza da informação: controle**

D. 8.2.1.1.1.01.00 Disponibilidade por Destinação de Recursos	
C. 8.2.1.1.3.03.00 DDR - Comp. por ent. Compensat.	R\$ 1.000,00
IC: Fonte - XXX (Recursos Extraorçamentários)	

**Momento #2. Quando da transferência dos depósitos ao ente público**

No Tribunal de Justiça

- Transferência dos depósitos para o ente público (75%)

Natureza da informação: patrimonial

D. 2.1.8.8.1.03.XX Depósitos Judiciais (F)	R\$ 750,00
C. 1.1.3.5.1.02.XX Depósitos Judiciais (F)	

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.3.03.00 DDR Comp. Ent. Compensatórias	
C. 8.2.1.1.4.00.00 DDR - Utilizada	R\$ 750,00
IC: Fonte - XXX (Recursos Extraorçamentários)	

No Ente Público

- Ingresso dos recursos (75% referentes às lides)

Natureza da informação: patrimonial

D. 1.1.1.1.1.XX.XX Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	
C. 1/4. Ativo previamente constituído (P) ou VPA	R\$ 750,00

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.1.1.0.00.00 Receita a Realizar	
C. 6.2.1.2.0.00.00 Receita Realizada	R\$ 750,00
IC: NR - Objeto da Lide (ex. ICMS)	

Natureza da informação: controle

D. 7.2.1.1.2.00.00 CDR - Recursos Vinculados	
C. 8.2.1.1.1.00.00 Disp por Destinação de Recursos	R\$ 750,00
IC: Fonte - XYZ (Fonte conforme a origem)	

- Constituição da Provisão no Montante Estimado a ser devolvido

Natureza da informação: patrimonial

D. 3.9.7.9.1.XX.XX VPD de Outras Provisões	
C. 2.2.7.9.1.99.XX Outras Provisões a LP (P)	R\$ x.xxxx,xx

**Momento #3. Sentença favorável ao ente público**

No Tribunal de Justiça

Natureza da informação: patrimonial

D. 2.1.8.8.1.03.XX Depósitos Judiciais (F)	
C. 1.1.3.5.1.02.XX Depósitos Judiciais (F)	R\$ 250,00

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.3.03.00 DDR Comp. Ent. Compensatórias	
C. 8.2.1.1.4.00.00 DDR - Utilizada	R\$ 250,00
IC: Fonte - XXX (Recursos Extraorçamentários)	

No Ente Público

Natureza da informação: patrimonial

D. 1.1.1.1.1.XX.XX Caixa e Equivalentes de Caixa (F)  
C. 1/4. Ativo previamente constituído (P) ou VPA R\$ 250,00

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.1.1.0.00.00 Receita a Realizar  
C. 6.2.1.2.0.00.00 Receita Realizada R\$ 250,00  
IC: NR - Objeto da Lide (ex. ICMS)

Natureza da informação: controle

D. 7.2.1.1.1.00.00 CDR - Recursos Ordinários  
C. 8.2.1.1.1.00.00 Disp por Destinação de Recursos R\$ 250,00  
IC: Fonte - XYZ (Fonte conforme a origem)

- Reversão da Provisão, caso anteriormente constituída:

Natureza da informação: patrimonial

D. 2.X.7.9.1.99.XX Outras Provisões (P)  
C. 4.9.7.1.1.99.XX Reversão de Outras Provisões R\$ x.xxxx,xx

**Momento #4. Sentença desfavorável ao ente público**

No Tribunal de Justiça

Natureza da informação: patrimonial

D. 2.1.8.8.1.03.XX Depósitos Judiciais (F)  
C. 1.1.3.5.1.02.XX Depósitos Judiciais (F) R\$ 1.000,00

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.3.03.00 DDR Comp. Ent. Compensatórias  
C. 8.2.1.1.4.00.00 DDR - Utilizada R\$ 1.000,00  
IC: Fonte - XXX (Recursos Extraorçamentários)

No Ente Público (se necessária a recomposição do fundo de reserva com recursos de deduções)

Natureza da informação: patrimonial

D. 2.X.7.9.1.99.XX Outras Provisões (P)  
C. 2.1.8.9.1.01.XX Indenizações e Restituições (F) R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.1.3.0.00.00 (-) Dedução da Receita  
C. 6.2.1.1.0.00.00 Receita a Realizar R\$ x.xxxx,xx  
IC: NR - Objeto da Lide (ex. ICMS)

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.1.00.00 Disponibilidade por Destinação de Recursos  
C. 8.2.1.1.3.00.00 DDR Comp. Liq. e Ent. Compen. R\$ x.xxxx,xx  
IC: Fonte - XXX (Recursos Ordinários)

Natureza da informação: patrimonial

D. 2.1.8.9.1.01.XX Indenizações e Restituições (F)

C. 1.1.1.1.1.XX.XX Caixa e Equivalentes de Caixa (F) R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.3.00.00 DDR Comp. Liq. e Ent. Compensatórias

C. 8.2.1.1.4.00.00 DDR - Utilizada R\$ x.xxxx,xx

IC: Fonte - XXX (Recursos Ordinários)

No Ente Público (se necessária a recomposição do fundo de reserva, mas sem saldo para deduções)

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.1.1.1.00.00 Crédito Disponível

C. 6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar R\$ x.xxxx,xx

IC: ND - 3.3.90.93

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.1.00.00 Disponibilidade de Recursos

C. 8.2.1.1.2.00.00 DDR - Comprometida por empenho R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar

C. 6.2.2.1.3.02.00 Crédito Empenhado em Liquidação R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.02.00 Crédito Empenhado em Liquidação

C. 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Liquidado a Pagar R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: orçamentária

D. 8.2.1.1.2.00.00 DDR - Comprometida por empenho

C. 8.2.1.1.3.00.00 DDR - Comp. p liq. ou ent com. R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: patrimonial

D. 2.1.8.9.1.01.XX Indenizações e Restituições (F)

C. 1.1.1.1.1.XX.XX Caixa e Equiv. de Caixa (F) R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Liquidado a Pagar

C. 6.2.2.1.3.04.00 Crédito Liquidado Pago R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.3.00.00 DDR - Comp. por liq. ou entrada compensatórias

C. 8.2.1.1.4.00.00 DDR - Utilizada R\$ x.xxxx,xx

## **EXEMPLO – LIDES DE TERCEIROS (EC nº 94/2016 e EC nº 99/2017)**

29. Neste exemplo, mesmo considerando-se que as EC tratam também dos depósitos referentes às lides das quais o ente é parte, estes não serão abordados aqui, tendo em

vista que o roteiro contábil é o mesmo do exemplo pela LC nº 151/2015, com ajuste no percentual referente ao fundo de reserva.

**30. Ente governamental, que está submetido ao regramento da EC nº 99/2017, registra o ingresso dos depósitos judiciais de terceiros nos cofres públicos, valor total R\$ 1.000,00. Considerando os mecanismos de rateio instituídos pela norma, o ente poderá utilizar até 30%, ou seja, R\$ 300,00. Entretanto, estados e municípios devem dividir esse limite, ou seja, cada pode utilizar 50%, R\$ 150,00. Neste caso o registro deve ser feito pelo Tesouro Estadual ou Municipal.**

**Momento #1. Quando do depósito dos recursos no Tribunal de Justiça**

No Tribunal de Justiça

- Ingresso dos depósitos

Natureza da informação: patrimonial

---

D. 1.1.3.5.1.02.00 - Depósitos Judiciais (F)      C. 2.1.8.8.1.03.XX - Depósitos Judiciais (F)      R\$ 1.000,00

Natureza da informação: controle

---

D. 7.2.1.1.3.00.00 DDR - Recursos Extraorçamentários      C. 8.2.1.1.1.01.00 Disp. por Dest. de Recursos      R\$ 1.000,00  
IC: Fonte - XXX (Recursos Extraorçamentários)

Natureza da informação: controle

---

D. 8.2.1.1.1.01.00 Disponibilidade por Destinação de Recursos      C. 8.2.1.1.3.03.00 DDR - Comp. por ent. Compensat. R\$ 1.000,00  
IC: Fonte - XXX (Recursos Extraorçamentários)

**Momento #2. Quando da transferência dos depósitos ao ente público**

No Tribunal de Justiça

- Transferência dos depósitos para o ente público (15% para o estado e 15% para a prefeitura)

Natureza da informação: patrimonial

---

D. 2.1.8.8.1.03.XX - Depósitos Judiciais (F)      C. 1.1.3.5.1.02.00 - Depósitos Judiciais (F)      R\$ 300,00

Natureza da informação: controle

---

D. 8.2.1.1.3.03.00 DDR Comp. Ent. Compensatórias      C. 8.2.1.1.4.00.00 DDR - Utilizada      R\$ 300,00  
IC: Fonte - XXX (Recursos Extraorçamentários)

No Ente Público

- Ingresso dos recursos (15% referentes à sua parcela no depósito de terceiros)

Natureza da informação: patrimonial

---

D. 1.1.1.1.1.XX.XX Caixa e Equivalentes de Caixa (F)  
C. 2.X.X.X.X.XX.XX Passivo (P) R\$ 150,00

Natureza da informação: orçamentária

---

D. 6.2.1.1.0.00.00 Receita a Realizar  
C. 6.2.1.2.0.00.00 Receita Realizada R\$ 150,00  
IC: NR - Outras Receitas de Capital

Natureza da informação: controle

---

D. 7.2.1.1.2.00.00 CDR - Recursos Vinculados  
C. 8.2.1.1.1.00.00 Disp por Dest. de Recursos R\$ 150,00  
IC: Fonte - KWH (Depósitos Judiciais - Ente Não é Parte)

**Momento #3. Quando da devolução do recurso (transferência para o Tribunal de Justiça para recomposição do fundo de reserva)**

No Ente Público

Natureza da informação: orçamentária

---

D. 6.2.2.1.1.00.00 Crédito Disponível  
C. 6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar R\$ x.xxxx,xx  
IC: ND - 4.5.90.93

Natureza da informação: patrimonial

---

D. 2.X.X.X.X.XX.XX Passivo (P)  
C. 2.X.X.X.X.XX.XX Passivo (F) R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: controle

---

D. 8.2.1.1.1.00.00 Disponibilidade de Recursos  
C. 8.2.1.1.2.00.00 DDR - Comprometida por empenho R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: orçamentária

---

D. 6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar  
C. 6.2.2.1.3.02.00 Crédito Empenhado em Liquidação R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: orçamentária

---

D. 6.2.2.1.3.02.00 Crédito Empenhado em Liquidação  
C. 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Liquidado a Pagar R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: controle

---

D. 8.2.1.1.2.00.00 DDR - Comprometida por empenho  
C. 8.2.1.1.3.00.00 DDR - Comp. p liq. ou ent comp. R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: patrimonial

---

D. 2.X.X.X.X.XX.XX Passivo(F)  
C. 1.1.1.1.1.XX.XX Caixa e Equiv. de Caixa (F) R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: orçamentária

---

D. 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Liquidado a Pagar  
C. 6.2.2.1.3.04.00 Crédito Liquidado Pago R\$ x.xxxx,xx

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.3.00.00 DDR - Comprometida por liq. ou entrada comp.  
C. 8.2.1.1.4.00.00 DDR - Utilizada R\$ x.fff,xx

No Tribunal de Justiça

- Ingresso dos recursos devolvidos pelo ente (para recomposição do fundo)

Natureza da informação: patrimonial

D. 1.1.3.5.1.02.00 - Depósitos Judiciais (F)  
C. 2.1.8.8.1.03.XX - Depósitos Judiciais (F) R\$ x.fff,xx

Natureza da informação: controle

D. 7.2.1.1.3.00.00 DDR - Recursos Extraorçamentários  
C. 8.2.1.1.1.01.00 Disp. por Dest. de Recursos R\$ x.fff,xx  
IC: Fonte - XXX (Recursos Extraorçamentários)

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.1.01.00 Disponibilidade por Destinação de Recursos  
C. 8.2.1.1.3.03.00 DDR - Comp. por ent. Compensat. R\$ x.fff,xx  
IC: Fonte - XXX (Recursos Extraorçamentários)



MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
SECRETARIA ESPECIAL DE FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

---

IPC 16 – BENEFÍCIOS FISCAIS – CONFORME § 6º DO ART. 165  
DA CF/88 E ART. 14 LRF

Novembro  
2020

**MINISTRO DE ESTADO DA ECONOMIA**

Paulo Roberto Nunes Guedes

**SECRETÁRIO-EXECUTIVO DO MINISTÉRIO DA ECONOMIA**

Marcelo Pacheco dos Guaranys

**SECRETÁRIO ESPECIAL DA FAZENDA**

Waldery Rodrigues Júnior

**SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL**

Bruno Funchal

**SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Gildenora Batista Dantas Milhomem

**COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Renato Perez Pucci

**COORDENADORA DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO**

Cláudia Magalhães Dias Rabelo de Sousa

**GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS FISCAIS**

Ana Karolina Almeida Dias

**EQUIPE TÉCNICA**

Bruno Orsi Teixeira  
Daniele Muniz de Oliveira Matos  
Jeanne Vidal de Araujo  
Maria José Pereira Yamamoto  
Melissa Aracema Justus

**COLABORAÇÃO TÉCNICA**

Alberto Gergull  
Dreone Mendes  
Flávio George Rocha  
Ricardo Rocha de Azevedo  
Thiago de Castro Sousa

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Correio Eletrônico: [cconf@tesouro.gov.br](mailto:cconf@tesouro.gov.br)

## Sumário

PREFÁCIO.....	4
OBJETIVO .....	5
ALCANCE.....	5
ASPECTOS CONCEITUAIS .....	6
Benefícios .....	6
Renúncia de receitas .....	7
Benefícios Fiscais .....	8
Benefícios Tributários .....	8
Tipos de Benefícios Tributários.....	10
Renúncia de receitas não tributárias .....	12
Benefícios Financeiros .....	12
Benefícios Creditícios.....	14
Outros benefícios fiscais .....	15
Demais considerações iniciais.....	15
ASPECTOS GERAIS DA RENÚNCIA DE RECEITA.....	17
DISPOSITIVOS LEGAIS: ART. 165 DA CF/88, LC nº 101/2000 E NBC TSP 01 E 02.....	19
ROTEIRO DE CONTABILIZAÇÃO .....	21
Estrutura de Contas .....	22
Regras gerais de contabilização .....	24
Roteiros Contábeis.....	25
Exemplos .....	25
Mensuração.....	38
MODELO DE DEMONSTRATIVO .....	42
Tabela de Referência Legislativa .....	47

## PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF nº 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB* e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º destaca:

*II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (grifo nosso)*

3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações que buscam auxiliar os estados e os municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

## OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis – IPC tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade quanto aos registros contábeis aplicáveis aos casos de concessão de benefícios fiscais, os quais serão exemplificados ao longo desta IPC, em atendimento ao disposto no § 6º do art. 165 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e no art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Não se encontram no escopo desta IPC quaisquer aspectos específicos quanto à mensuração dos valores de benefícios fiscais. A mensuração deve ser feita pelos órgãos competentes para tal, como as áreas responsáveis pela administração tributária para os casos de renúncias de receita decorrentes de gastos tributários, cabendo à área contábil registrar essas transações em lançamentos contábeis. A presente IPC também não tem como objetivo propor formas de avaliação das políticas públicas desenvolvidas por meio dos benefícios fiscais.
6. Para atendimento do referido comando constitucional, a União publica, como Anexos que acompanham a Lei Orçamentária Anual – LOA, o Demonstrativo de Gastos Tributários – DGT, elaborado pela Receita Federal do Brasil – RFB, e o Demonstrativo dos Benefícios Financeiros e Creditícios – DBFC, elaborado pela Secretaria de Acompanhamento Fiscal, Energia e Loteria – SEFEL.
7. Os registros contábeis apresentados nesta IPC foram feitos com base no modelo de PCASP Estendido, constante no anexo III da IPC 00.

## ALCANCE

8. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades do setor público, conforme o item 1.8A daquela norma, transcrito a seguir:

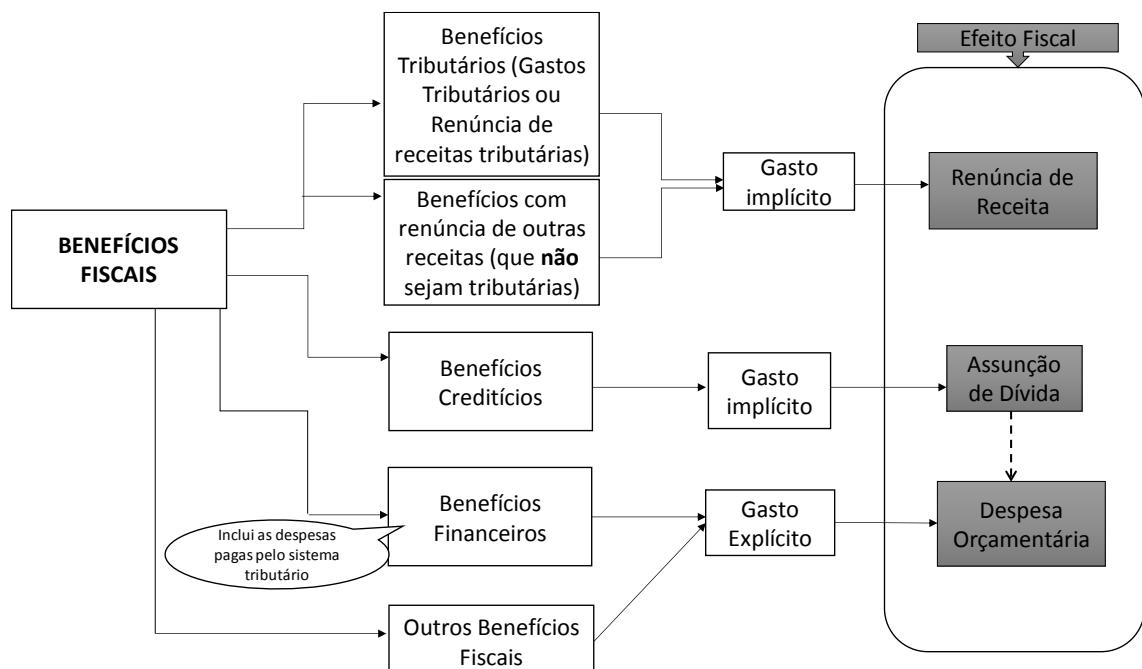
*1.8A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).*
9. Assim, estão compreendidas no alcance e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também parte das entidades da administração indireta.

10. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o §1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito dos estados, do Distrito Federal e dos municípios observará as orientações contidas no referido documento.

11. Portanto, as orientações contidas nesta IPC objetivam parametrizar as ações de todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

## ASPECTOS CONCEITUAIS

12. A Figura abaixo pretende expor, de forma esquemática, a associação existente entre os diversos conceitos relativos ao tema, com o objetivo de facilitar o entendimento sobre os termos que serão aqui descritos:



13. Elenca-se a seguir o conjunto de definições utilizadas, dada a necessidade de padronização de conceitos para a operacionalização dos roteiros contábeis:

### Benefícios

14. O conceito mais amplo a ser considerado é o de **Benefícios**. A CF/88 é a norma suprema que dá base para esse termo, sendo que, no §6º de seu art. 165, cita 3 (três) espécies de benefícios: benefícios de natureza **financeira**, **tributária** e **creditícia**. No contexto desse dispositivo, segue a definição do referido termo a ser adotada no escopo dessa IPC:

15. **Benefícios** – são disposições preferenciais da legislação, que concedem benesses a certos agentes econômicos que não estão disponíveis aos demais. Os

benefícios geram efeitos monetariamente quantificáveis, tanto para o ente que os concede, quanto para os agentes econômicos beneficiários. Supondo tudo o mais constante em relação às condições de outras variáveis econômicas que possam afetar a situação dos entes ou beneficiários, os efeitos dos benefícios são os seguintes:

1. Para o agente beneficiário: melhora da situação econômica na forma de:
    - i) acréscimo de receita (recebem do governo uma quantia em dinheiro);
    - ii) extinção de obrigação de pagamento de receita ao ente concedente; ou
    - iii) diminuição de despesa (desconto no montante que pagaria em obrigações junto ao governo);
  2. Para o ente concedente: piora da situação econômica na forma de:
    - a) acréscimo de despesa ou assunção de dívidas (paga ao beneficiário uma quantia em dinheiro ou assume obrigação de pagamento); ou
    - b) diminuição de receita (desconto no montante que receberia dos beneficiários).
16. Os efeitos para o ente concedente e para os beneficiários são correspondentes entre si: acréscimo de receita do beneficiário (i) em contrapartida ao acréscimo de despesa/aumento de passivo do ente concedente (a); e eliminação ou diminuição de despesa do beneficiário (ii e iii) em contrapartida à diminuição de receita do ente concedente (b).
17. Ressalta-se que a concessão de benefícios implica logicamente **tratamento diferenciado**, correspondendo a uma excepcionalidade, visto que, se fossem concedidos a todos de forma geral e indistinta, não seria mais um benefício, mas sim mera situação de normalidade. Essa característica deve ser respeitada na elaboração e implementação dessa forma de política pública. No entanto, se forem concedidos “benefícios de caráter geral” como uma escolha de política tributária do ente, então esses valores também devem ser reportados, ainda que não se caracterizem propriamente como benefícios na essência do conceito, o qual implica promover o objetivo de incentivar/influenciar o comportamento dos agentes econômicos/atores sociais.
18. Os benefícios podem atuar sobre a receita (isenções, remissões, anistias, etc.) ou sobre despesa ou dívida (subsídio financeiro ou creditício, por exemplo) do ente concedente.

### Renúncia de receitas

19. **Renúncia de receitas**: Constitui-se no efeito concreto, monetariamente quantificável e negativo para o ente, decorrente de alguns tipos de benefícios por ele concedidos (disposições preferenciais da legislação) a um agente econômico ou ator social. Refere-se ao efeito financeiro decorrente da concessão de benefícios tributários ou de benefícios relativos a outra natureza de receita, que impliquem em diminuição no montante originalmente previsto

das receitas públicas relacionadas aos respectivos benefícios concedidos. As renúncias mais comumente observadas ocorrem com os tributos e transferências abrangidas pela NBC TSP 01 – Receitas de Transação sem Contraprestação. A renúncia de receita ocorre como expressão da vontade do ente público e pressupõe a presença de todos os requisitos à materialização da receita passível de renúncia. Em outras palavras, a transação “renúncia de receitas” somente se configura para receitas que preencham plenas condições de seu reconhecimento na ausência da renúncia.

## Benefícios Fiscais

20. A partir do conceito amplo de benefício acima exposto, segue outra definição abrangente referente ao tema, que é o conceito de Benefícios Fiscais, aqui tratados como gênero de benefícios que abriga as três espécies de benefícios citadas pela CF/88 (tributários, financeiros e creditícios).
21. **Benefícios fiscais** - Referem-se ao conjunto abrangente das disposições preferenciais da legislação que concedem vantagens a determinados agentes econômicos, que atendem algum **critério específico estabelecido**, que não estão disponíveis aos demais agentes que não se enquadram no referido critério. A concessão desses benefícios, considerados de forma ampla, causa impacto nas contas públicas dos entes da Federação, seja por meio de renúncia de receitas ou de aumento de despesas ou assunção de dívidas. Podem ser classificados como benefícios tributários, financeiros, creditícios ou outros benefícios fiscais.
22. Tendo em vista os dois conceitos acima, pode-se definir **renúncia fiscal** (CF/88, art. 153, § 4º, III) como a renúncia de receitas decorrente da concessão de quaisquer tipos de benefícios fiscais que causem este tipo de impacto – diminuição na arrecadação potencial ou concreta das receitas públicas originalmente previstas – nos resultados fiscais do ente.

## Benefícios Tributários

23. Cabe destacar que o art. 14 da LRF preocupou-se exclusivamente com as renúncias de receitas originárias de benefícios de natureza tributária. Com relação aos benefícios de natureza tributária, destacamos a seguinte definição, que é embasada na NBCTSP 01.
24. **Benefícios tributários** – são disposições preferenciais da legislação que fornecem vantagens tributárias a certos contribuintes e que **não estão disponíveis a outros**. Assim, o benefício está disponível somente aos contribuintes que possam se beneficiar com a **redução da sua base de contribuição**. São as desonerações de imposto, taxa ou contribuição, autorizada por dispositivo legal que, excepcionando a legislação instituidora de um tributo, tenha objetivo específico e alcance grupo específico de contribuintes, de setor ou de região. Assim, insere-se no conceito de benefício tributário a desoneração de operação normalmente sujeita à incidência de tributo ou contribuição social e que resulte em decréscimo, mesmo que potencial, de arrecadação tributária.

Podem assumir a forma de anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, isenção, alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, ou quaisquer outras espécies de benefícios que correspondam a tratamento tributário diferenciado.

25. Os denominados **Gastos Tributários** correspondem, de fato, aos benefícios tributários acima descritos, que causam **potencial ou efetiva redução da arrecadação de receita tributária** como consequência da concessão de benefícios tributários, implicando tratamento diferenciado a determinados contribuintes. Os gastos tributários **não** são despesas executadas por meio do orçamento público (gastos diretos), porém possuem objetivos econômicos e sociais similares aos destas, ou seja, possuem uma lógica orçamentária associada e são passíveis de serem substituídos por gastos diretos. São, portanto, considerados **gastos indiretos**, pois, na verdade, teriam efeito semelhante a uma despesa, embora se trate de uma diminuição potencial ou concreta da receita.
26. Alerta-se para o fato de que a renúncia pode não provocar decréscimo na arrecadação total no momento da sua constituição, mas pode “oneras” potencialmente os montantes futuros das receitas do ente público.
27. Assim, os gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma **exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial** e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Podem ter caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região (DGT, RFB, 2019).
28. Apresentam-se como sendo um desvio da “**estrutura normal da tributação**”. São sempre de **caráter não geral**. Esses gastos indiretos não são realizados regularmente por dentro do orçamento, através de execução orçamentária (empenhos), mas sim por meio do sistema tributário. A identificação de desonerações que se enquadram no conceito de gasto tributário, contudo, não é uma tarefa elementar, pois não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários. (DGT, RFB, 2019)
29. As expressões “**caráter não geral**”, “**redução discriminada**” e “**tratamento diferenciado**” referem-se a dispositivo legal que, excepcionando a legislação instituidora de um tributo, tenha objetivo específico e alcance grupo específico de contribuintes, de setor ou de região e devem ser **interpretadas restritivamente** nos casos de concessão de isenção, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo e outros benefícios que acarretam renúncia de receita.

30. Ressalte-se que tanto a diminuição da receita pela via do gasto tributário como o aumento da despesa orçamentária decorrem de políticas públicas do governo (escolha pública), que almejam atingir um fim específico e determinado, tendo efeitos equivalentes sobre o patrimônio e o resultado fiscal do ente. Na maioria das jurisdições, os governos utilizam o sistema tributário para encorajar certos comportamentos financeiros e para desestimular outros.

## Tipos de Benefícios Tributários

31. As movimentações dos diversos tipos de benefícios tributários podem ser realizadas de diferentes formas. Com base no §1º do art. 14 da LRF, os principais tipos são:

- a) **Anistia** - perdão das infrações cometidas pelo sujeito passivo anteriormente à vigência da lei que a concedeu (CTN, Arts. 180 a 182). É o benefício que visa excluir o crédito tributário na parte relativa à multa aplicada pelo sujeito ativo ao sujeito passivo, por infrações cometidas por este anteriormente à vigência da lei que a concedeu. A anistia não abrange o crédito tributário já em cobrança, em débito para com a Fazenda, cuja incidência também já havia ocorrido.
- b) **Remissão** - perdão da dívida, que se dá em determinadas circunstâncias previstas na lei, tais como valor diminuto da dívida, situação difícil que torna impossível ao sujeito passivo solver o débito, inconveniência do processamento da cobrança dado o alto custo não compensável com a quantia em cobrança, probabilidade de não receber, erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, equidade, etc. (CTN, Art. 172). Não implica em perdoar a conduta ilícita, concretizada na infração penal, nem em perdoar a sanção aplicada ao contribuinte. Contudo, não se considera benefício tributário o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.
- c) **Subsídio** – espécie de concessão econômica a Pessoa Física – PF ou Pessoa Jurídica – PJ, sem necessidade de reembolso. Ressalte-se que um subsídio pode ser um benefício tributário, creditício ou financeiro. Verifica-se que, na LRF, a preocupação foi com os benefícios de natureza tributária que geram renúncia de receita. Porém, a CF/88 exige a evidenciação de todos os tipos de subsídios. Assim, por estarem associados diretamente a despesas incorridas pelos entes, os subsídios de natureza tributária serão tratados como benefícios financeiros, tendo em vista que seu efeito fiscal não é a renúncia de receita propriamente dita (gasto implícito) e sim a geração de despesa orçamentária (gasto explícito).
- d) **Crédito presumido** - representa o montante do imposto cobrado na operação anterior e objetiva neutralizar o efeito de recuperação dos impostos não cumulativos, pelo qual o Estado se apropria do valor da isenção nas etapas subsequentes da circulação da mercadoria (MCASP, 8ª Edição, p. 58).

Confere ao contribuinte a opção de se creditar de um valor presumido em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos, inclusive

aquele cobrado na operação anterior, visando recuperar impostos não cumulativos. Normalmente o valor do crédito presumido é calculado pela aplicação de uma determinada alíquota sobre o valor do imposto devido na operação.

É aquele que representa uma dedução do tributo devido, outorgado pelo ente tributante ao contribuinte visando a incentivá-lo, na forma de crédito do tributo, e que foge da estrutura normal (básica) do sistema não cumulativo. Decorre de um ato próprio, estabelecendo o direito a uma dedução do tributo devido além daquela relativa à estrutura normal. Não é considerado benefício tributário o crédito básico, atribuído ao contribuinte para efetivar o sistema não cumulativo de apuração do tributo, como os créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações e prestações destinadas ao exterior.

- e) **Isenção** - benefício tributário que consiste numa vantagem concedida por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento. É a espécie mais usual de benefício tributário que gera renúncia e define-se como a dispensa legal, pelo Estado, do débito tributário devido. (CTN, Arts. 176 a 179).
- f) **Concessão de caráter não geral** – dispensa legal, pelo Estado, do débito tributário devido. Implica em tratamento tributário diferenciado para determinado setor/segmento/contribuinte/programa.
- g) **Alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições** – mudança por lei nos elementos essenciais da base tributária. É o benefício fiscal através do qual a lei modifica para menos a base tributável do tributo ou contribuição por meio da exclusão de qualquer de seus elementos constitutivos. Pode ocorrer isoladamente ou associada a uma redução de alíquota, expressa na aplicação de um percentual de redução.
- h) **Outros benefícios tributários que correspondam a tratamento diferenciado** – benefícios tributários diferenciados não enquadrados nos itens anteriores. Também são exceções aos conceitos centrais das normas tributárias e concedem tratamentos diferenciados, seja para setor específico, beneficiário específico, ou mesmo, programa específico. Por exemplo, a suspensão e a restituição de tributos e quaisquer deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária. Além disso, a moratória e o parcelamento ocorrem quando a lei estabelece que a incidência do tributo depende da concretização de evento futuro e incerto; ou seja, ocorre a transferência da obrigação tributária para um momento posterior àquele em que a obrigação normalmente surgiria, sem alteração da sujeição passiva. Assim, por não estarem disponíveis, sujeitos a evento futuro e incerto, e serem passíveis de prorrogação, são considerados benefícios tributários que acarretam renúncia de receita.

32. Por outro lado, não se consideram benefícios tributários as desonerações tributárias estabelecidas pela Constituição ou pela própria legislação instituidora

de tributo ou contribuição social, da qual fazem parte as regras comumente aplicáveis aos seus fatos geradores, tais como, por exemplo, os créditos presumidos do ICMS previstos na legislação instituidora do tributo, bem como as deduções-padrão, as deduções necessárias para auferir renda, os limites de isenção e a estrutura de alíquotas. Também não se consideram benefícios tributários as desonerações tributárias cujo usuário final de bens ou serviços seja a União ou o conjunto dos Estados e Municípios (imunidades constitucionais), ou as que atendam a reciprocidade de tratamento entre o Brasil e outros países.

33. Sobre as imunidades tributárias, “*vale ressaltar que, no ordenamento jurídico brasileiro, a imunidade tributária ocorre quando a Constituição Federal, ao realizar a repartição de competência, coloca fora do campo tributário certos bens, pessoas, patrimônios ou serviços. Neste sentido, ainda que do ponto de vista econômico implique perda de receita, na ótica jurídica, o Estado teria seu poder de tributação restrinido pela própria Constituição, de modo que não se caracterizaria a imunidade como renúncia de receita ou benefício tributário no âmbito do sistema vigente, dado que os imunes não são alcançados por este sistema.*” (Leister et. al, 2018, p. 23)
34. O escopo desta IPC, **por ser mais amplo que o estabelecido no art. 14 da LRF**, pretende englobar também os benefícios de natureza creditícia e financeira e quaisquer outras espécies de benefícios fiscais, tais como os patrimoniais, para atender ao disposto na CF/88.
35. Especificamente no caso da União, mesmo que as disposições da LRF não sejam aplicadas à alteração de alíquota do Imposto sobre Importação – II, do Imposto sobre Exportação – IE, do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e do Imposto sobre Operações Financeiras – IOF, caso sejam concedidas renúncias por meio desses impostos, tais valores devem ser demonstrados.

### Renúncia de receitas não tributárias

36. Corresponde ao efeito decorrente da concessão de benefícios fiscais associados a receitas de natureza não tributária, o qual representa a incorrênciam em gastos indiretos do governo, ao reduzir a arrecadação potencial dessas receitas, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do beneficiário e causando impacto negativo nas contas públicas dos entes.

### Benefícios Financeiros

37. **Benefícios financeiros:** são disposições preferenciais da legislação que concedem subsídios ou subvenções na forma de desembolsos efetivos realizados por meio das equalizações de juros e preços, bem como da assunção das dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do ente da Federação, cujos valores constam do orçamento. Exemplo: Programa Garantia e Sustentação de Preços na Comercialização de Produtos Agropecuários, amparado pela Política de Garantia de Preços Mínimos (PGPM), e a Subvenção a Consumidores de Energia Elétrica da Subclasse Baixa Renda.

38. Os benefícios financeiros, também chamados subsídios explícitos, são aqueles que, em sua grande maioria, constam do Orçamento do ente, havendo um desembolso do governo por meio do pagamento de subvenção econômica na equalização de juros ou de preços. (DBFC, SEFEL, 2018)
39. Benefícios financeiros, em regra, **geram despesas para o ente concedente e não renúncia de receitas**. Assim, é possível registrar contabilmente os efeitos dos benefícios financeiros, de forma mais direta que em relação à renúncia, evidenciando-os nas demonstrações contábeis, visto que se constituem despesas orçamentárias efetivas. Por exemplo, no caso de reembolso de tributo, o contribuinte paga o valor do imposto devido que lhe será, posteriormente, restituído pela entidade tributante, o que implica supressão ou redução da exação. Nesse sentido, o reembolso de tributo é, a rigor, um benefício financeiro, que opera na despesa e sujeito à prévia inclusão no orçamento.
40. Para fins dessa IPC, serão consideradas como benefícios financeiros **as despesas pagas por meio do sistema tributário (subsídios tributários)**, definidas na NBCTSP 01, que são benefícios concedidos **independentemente da condição de contribuinte** e que **não reduzem a base de arrecadação**. Referem-se aos gastos em que o governo utiliza o sistema tributário como um método conveniente de pagamento de benefícios aos contribuintes que seriam, de outra maneira, pagos utilizando-se outros meios de pagamento, tais como pagamento direto do valor do benefício ao beneficiário. São os montantes (valores) **disponíveis aos beneficiários, independente de pagarem ou não tributos**. A receita tributária deve ser reconhecida pelo seu montante bruto e não deve ser reduzida pelas despesas pagas por meio do sistema tributário.
41. Considera-se que há uma distinção essencial entre despesas pagas por meio do sistema tributário (aqui tratadas como benefício financeiro) e gastos tributários (tipo de benefício tributário), qual seja: para as despesas pagas por meio do sistema tributário, o montante está disponível aos recebedores, **independentemente** do fato de eles pagarem tributos ou de se utilizarem de mecanismo particular para pagar seus tributos. Já os gastos tributários são as disposições preferenciais da legislação tributária que fornecem benefícios fiscais a certos contribuintes e que **não** estão disponíveis a outros. A compensação entre a receita tributária e as despesas pagas por meio do sistema tributário não é permitida. (NBC TSP 01).
42. Ressalte-se que as despesas pagas por meio do sistema tributário, no caso em que são concedidas **sem implicar tratamento diferenciado aos beneficiários, não devem sequer ser consideradas espécies de benefícios, mas simplesmente despesas orçamentárias de caráter geral**. Isso porque, conforme consta da NBC TSP 01, são incentivos pagos **independentemente de o beneficiário ser contribuinte ou não**. Ou seja, o governo pode estar incentivando certo tipo de comportamento que pode: a) favorecer qualquer pessoa que queira se habilitar

para tal (então não seria tratamento diferenciado); ou b) favorecer um grupo específico de pessoas, que podem ou não ser contribuintes.

43. Nesse caso, orienta-se que as despesas pagas por meio do sistema tributário devem ser sempre contabilizadas e registradas pelos entes, visto que se trata de **efetiva despesa orçamentária**. Portanto, caso ocorram, **os entes devem informar as despesas pagas por meio do sistema tributário** no demonstrativo proposto pela presente IPC, tanto **nas situações em que elas impliquem em tratamento diferenciado** no caso concreto, quando realmente caracterizam-se como uma espécie de benefício, quanto nas situações em que se trata de “benefícios de caráter geral”, ainda que estes não guardem a característica essencial de benefício, qual seja, o tratamento diferenciado.

## Benefícios Creditícios

44. **Benefícios creditícios:** disposições preferenciais da legislação que criam gastos (implícitos) decorrentes de programas oficiais de crédito, operacionalizados por meio de fundos ou programas que emprestem recursos públicos a taxa de juros inferior ao custo de captação do respectivo ente da Federação, mensurados pela diferença entre o custo total dos encargos financeiros cobrados aos beneficiários e o custo total de captação por parte do ente dos recursos públicos correspondentes. Esses benefícios têm como efeito acarretar assunção ou aumento de obrigações (passivos) para o ente concedente, uma vez que este se compromete com financiamentos obtidos em condições financeiras mais onerosas que as condições ofertadas nos contratos destinados à operacionalização dos fundos ou programas beneficiados. Assim, o ente fica responsável por honrar o montante decorrente do diferencial entre a taxa de juros ofertada no mercado (custo de captação) e a taxa de juros contratada nos programas oficiais, o que causa impacto sobre o serviço da dívida pública do ente.
45. São considerados subsídios implícitos em função de **não estarem alocados no orçamento público**, não passando pela discussão anual do processo orçamentário pelo Poder Legislativo, que representa a sociedade (DBFC, SEFEL, 2018). Não estão no orçamento no momento do reconhecimento, mas irão gerar despesas posteriormente. Incluem-se nesse conceito a dispensa de taxas de serviços, comissões e de outros ônus normalmente cobrados em operações de empréstimo, financiamento e refinanciamento, inclusive prorrogações e reestruturações de dívidas, bem como a dispensa total ou parcial de taxa de juros incidentes sobre as referidas operações e assemelhadas, concedidos por órgãos do ente da Federação, inclusive seus fundos. Na concessão de crédito por ente da Federação à pessoa física ou jurídica que não esteja sob seu controle direto ou indireta, os encargos financeiros, comissões e despesas congêneres inferiores aos definidos em lei ou ao custo de captação também são benefícios creditícios.
46. No caso do Governo Federal, estes benefícios se materializam por meio de recursos do Tesouro Nacional alocados a fundos ou programas,

operacionalizados sob condições financeiras diferenciadas, que pressupõem taxa de retorno inferior ao custo de captação do Governo. Os Fundos Constitucionais de Financiamento (FNO, FNE, FCO), o Fundo da Marinha Mercante (FMM) e o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) são casos de fundos que recebem benefícios creditícios (gastos implícitos).

47. Dessa conceituação, depreende-se que os benefícios financeiros e creditícios são relacionados com a **ideia de despesa pública**, sejam eles explícitos no orçamento público ou não. Nesse sentido, tais benefícios se diferenciam daqueles de natureza tributária, haja vista que estes se relacionam diretamente à renúncia de receita. (DBFC, SEFEL, 2018)
48. Sejam financeiros ou creditícios, os subsídios ou subvenções devem: a) ser autorizados por lei específica; b) atender às condições estabelecidas na LDO; c) estar previstos no orçamento ou em seus créditos adicionais, por meio de consignação do subsídio, destacadamente do valor principal da operação em relação ao qual há expectativa de retorno.
49. Os valores dos subsídios explícitos podem ser acompanhados na execução orçamentária (critério acima da linha), enquanto os valores dos implícitos se refletem, ao longo do tempo, na variação da dívida pública (critério abaixo da linha). (DBFC, SEFEL, 2018)

## Outros benefícios fiscais

50. **Outros benefícios fiscais:** Correspondem a outras formas de concessão de benefícios fiscais, que não estejam contempladas nas modalidades anteriores já descritas (de natureza tributária, financeira e creditícia) e que tenham impacto nas contas públicas dos entes, por meio de aumento de despesa ou assunção de passivos.

## Demais considerações iniciais

51. Além dos conceitos expostos acima, há ainda outros conceitos e considerações relacionados ao assunto que merecem ser enunciadas:
  - **Evento tributável** - evento que, por determinação do governo, poder legislativo ou outra autoridade, está sujeito à cobrança de impostos (ou qualquer outra forma de tributo) (NBCTSP 01).
  - **Transação com contraprestação** - é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços, ou tem passivos extintos, e diretamente entrega em troca um valor aproximadamente equivalente (prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos) à outra parte (NBCTSP 02).

- **Transação sem contraprestação** – é aquela não oriunda de troca. Em transação sem contraprestação, a entidade recebe um valor de terceiro sem diretamente entregar em troca valor aproximadamente igual, ou entrega um valor a outra entidade sem diretamente receber valor aproximadamente igual em troca (NBCTSP 02). A transação sem contraprestação é aquela em que a entidade recebe o recurso sem oferecer como contrapartida um valor equivalente, ou sem nada entregar, ou ainda entregando somente um valor irrisório. A maioria das receitas do setor público (governos e de outras entidades do setor público) é decorrente de transações sem contraprestação, como tributos e transferências (monetárias ou não monetárias).
  - **Valor justo** – é o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo extinto, em transação sem favorecimentos, entre partes conhecedoras, dispostas a isso (NBCTSP 02).
52. O tema Renúncia de Receitas está mais diretamente relacionado com as seguintes Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: NBCTSP Estrutura Conceitual; NBCTSP 01 Receitas de Transação sem Contraprestação; e NBCTSP 02 Receitas de Transação com Contraprestação.
53. A NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL condiciona o reconhecimento contábil de uma transação à conformidade quanto à definição de elemento (ativo, passivo, receita e despesa) e aos requisitos de mensuração.
54. O reconhecimento da receita pressupõe a possibilidade de reconhecimento do ativo dela decorrente, como um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de um evento passado, podendo ser compra, evento tributável ou transferência. A possibilidade de ocorrências no futuro, como por exemplo, a intenção de arrecadar a tributação não é evento passado que gere ativo, sob a forma de direito, sobre o contribuinte.
55. As renúncias mais comumente observadas ocorrem com os tributos e transferências abrangidas pela NBCTSP 01 – Receitas de Transação sem Contraprestação. A maioria das receitas do setor público (governos e de outras entidades do setor público) é decorrente de transações sem contraprestação, como tributos e transferências (monetárias ou não monetárias), incluindo subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças, presentes e doações.
56. Os tributos geralmente correspondem à maior fonte de receitas do setor público. A tributação é arrecadada sobre indivíduos e outras entidades, por meio do poder soberano do Estado. As transferências não compulsórias não são tributos, embora possam ser resultantes de transações sem contraprestação.
57. Outras renúncias podem ocorrer dentre as receitas decorrentes da prestação de serviços, venda de bens e do uso de ativos da entidade por terceiros, gerando juros, royalties e dividendos ou distribuições assemelhadas, abrangidas pela NBCTSP 02 – Receitas de Transações com Contraprestação.

58. As demais renúncias de receitas são tratadas no âmbito da NBCTSP – 02 Receitas de Transação com Contraprestação. A norma elenca como receitas com contraprestação as seguintes transações:

- A) prestação de serviços;
- B) venda de bens;
- C) receitas derivadas do uso de outros ativos da entidade por terceiros:
  - juros – encargos decorrentes do uso de caixa ou equivalentes de caixa ou de valores devidos à entidade;
  - royalties – encargos pelo uso de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo, de patentes, marcas, direitos autorais e software; e dividendos ou distribuições similares – distribuições de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção de suas participações em uma classe particular do capital.

59. Ressalte-se que receita de transação com contraprestação deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

## ASPECTOS GERAIS DA RENÚNCIA DE RECEITA

60. O tema renúncia de receita possui um arcabouço normativo bastante antigo. A CF/88 prevê que os entes da Federação devem enviar junto ao PLOA o demonstrativo do efeito regionalizado, sobre receitas e despesas, decorrente de benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

61. Posteriormente, a Lei Complementar nº 101, de 5 de maio de 2000 (LRF) dispôs que os entes devem evidenciar, na LDO, as renúncias de receita concedidas e as medidas de compensação para a queda de receita prevista em decorrência dessa política, de forma a não comprometer o equilíbrio das contas públicas.

62. Portanto, a legislação pertinente e o preceito de gestão fiscal responsável convergem para a exigência de evidenciação dos efeitos da concessão de benefícios fiscais pelos entes públicos. Assim, impõe-se a necessidade da identificação explícita do controle contábil das renúncias de receitas públicas para a ampliação da *accountability* do setor público e para o aperfeiçoamento do respaldo técnico aos tomadores de decisão, em prol da melhoria sustentada da qualidade das políticas públicas. O controle contábil da renúncia contribui também para o processo decisório da escolha pública e para a transparência do impacto das proposições legislativas nos resultados fiscais.

63. Determinados benefícios concedidos pelos entes e seus efeitos fiscais sobre as contas públicas afetam de forma direta as necessidades de financiamento do setor público e, portanto, devem ser objeto de controle contábil. Ressalte-se que o impacto das renúncias de receitas sobre os resultados fiscais dos entes equivale ao do aumento de suas despesas. Portanto, cabe às normas contábeis

orientar sobre os procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação das renúncias de receitas, para fins de transparência, gestão e controle, da forma como já são demonstrados, via orçamento público, os efeitos das despesas no resultado orçamentário dos entes.

64. A renúncia de receita relativa a impostos, taxas ou contribuições somente poderá ser concedida mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo ou contribuição, ou mediante convênio. É vedado conceder quaisquer subsídios ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, incentivos, anistias, remissão, redução de alíquotas e quaisquer outros benefícios tributários, fiscais ou financeiros, não autorizados na forma de lei específica que regule exclusivamente tais matérias ou o correspondente tributo ou contribuição. O descumprimento dessa condição sujeita o ente da Federação à restrição institucional de suspensão de operações de crédito.

65. Cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A esse respeito, a Constituição estabelece, no §6º do art. 150:

“Art. 150. (...)

(...)

*§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g.”*

66. A renúncia de receita constitui, assim, exceção à regra geral pela qual constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal “a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” (LRF, art. 11). Cada ente deverá explorar adequadamente sua base tributária e, consequentemente, ter capacidade de estimar qual será a sua receita, o que auxiliará no cumprimento das metas fiscais e na alocação das receitas para as diferentes despesas de sua competência.

67. A LRF exige que haja transparência sobre a renúncia de receita tanto por meio da LDO e do PLOA, como por meio do ato de concessão de benefícios que implique renúncia de receita. Desse modo, está em desconformidade com o preceito quem não institui o tributo de sua competência; quem institui, mas não prevê a arrecadação; quem institui, prevê, mas deixa de proceder à efetiva arrecadação, seja pela renúncia de receita não adequadamente prevista, seja pela evasão e sonegação fiscal que tolera.

68. Nesse contexto, destaca-se também a importância de um critério de temporalidade para a concessão de benefícios fiscais, ao invés da concessão por prazo indefinido, como tem ocorrido com frequência, e da avaliação dos resultados dessa modalidade de política pública. Recomenda-se que sejam especificados nas leis de concessão de benefícios, por exemplo: a justificativa para a criação da política pública por meio de incentivo ou benefício; o prazo determinado de vigência do benefício; o custo estimado para o referido período; os objetivos a serem alcançados com a política pública; e as condições mínimas para a qualificação dos beneficiários.

#### **DISPOSITIVOS LEGAIS: ART. 165 DA CF/88, LC nº 101/2000 E NBC TSP 01 E 02**

69. A seguir, são apresentadas as normas que regem o tema:

ENTE	BASE LEGAL	ALCANCE
Todos os entes da Federação – União, Estados, DF e Municípios	§6º do art. 165 da CF/88	Estabelece que, junto ao PLOA dos entes, deve ser enviado um demonstrativo regionalizado do efeito, sobre receitas e despesas, decorrente de benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.
	Lei Complementar nº 101/2000	Art. 14 estabelece que as renúncias de receitas tributárias devem ser acompanhadas do impacto orçamentário-financeiro e medidas de compensação, de forma a não afetar o equilíbrio das contas públicas.
	NBC TSP 01	Transações sem contraprestação – tratamento contábil para registro de receitas por competência (enfoque patrimonial).
	NBC TSP 02	Transações com contraprestação – tratamento contábil para registro de receitas por competência (enfoque patrimonial).
União	Lei nº 4.320/64	Direito Financeiro, Orçamento e Contabilidade, arts. 3º, 6º, 35, 57, 87 e 102.
	Lei Federal nº 10.180/2001, art.15. VII Decreto Federal 6.976/2009, art. 3º, inc. VIII	Evidenciação e controle da renúncia de receitas de todos os órgãos e entidades federais.

70. O §6º do art. 165 da Constituição Federal estabelece que:

*O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.*

71. A Lei Complementar nº 101/2000 dispõe sobre a renúncia de receita e estabelece o seguinte:

*Art. 1º, §1º. A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.*  
(...)

*Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.*  
(...)

*Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:*

*I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;*

*II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.*

*§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.*

*§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.*

*§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:*

*I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;*

*II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.*

*Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: (...)*

*§ 2º O Anexo conterá, ainda:*

*(...) V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.*

72. De acordo com o estabelecido na LRF, o cumprimento de condições no que tange à renúncia de receitas é um dos pressupostos da gestão fiscal responsável. Ademais, também é requisito essencial da gestão fiscal responsável a instituição e cobrança de todos os tributos da competência do ente da Federação. Por essa razão, a referida lei prevê que o ente deve evidenciar o impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receita na estimativa do PLDO e apontar medidas de compensação que devem ser implementadas para compensar a queda de receita decorrente desta concessão, de forma a não afetar os resultados fiscais previstos e não comprometer o equilíbrio das contas públicas.
73. A LRF, em seu art. 14, § 1º, enumera as várias situações em que se verifica a “renúncia de receita”, quais sejam: a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota ou a modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Ressalte-se que a definição de renúncia de receita da LRF, que se atém exclusivamente às consequências de benefícios de natureza tributária, é um caso especial do conceito mais geral de renúncia de receita, não fazendo menção a renúncias de receitas não tributárias.
74. Cabe destacar que o inciso V, do § 2º, do art. 4º exige a publicação de um demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, que deve constar do Anexo de Metas Fiscais da LDO. O conceito de Renúncia de Receita e as instruções de preenchimento desse demonstrativo constam na Seção 02.07.00 do MDF 10ª edição. Assim, além da exigência constitucional de publicação deste demonstrativo, existe também a exigência legal de demonstração dos valores de renúncia de receita na LDO dos entes da Federação.

## ROTEIRO DE CONTABILIZAÇÃO

75. Os roteiros de contabilização descritos nesta IPC estão focados no **registro por meio de contas de controle**. O controle dos efeitos dos benefícios fiscais deve ser feito em contas das classes 7 e 8 do PCASP, para registrar os efeitos previstos e os efetivamente mensurados das renúncias de receitas e dos demais benefícios fiscais.

76. No que se refere ao registro contábil da concessão de benefícios fiscais para fins de transparência, esta IPC aborda apenas os aspectos de controle, sem adentrar nos aspectos dos registros orçamentário e patrimonial. Ressalta-se que o Manual de Contabilidade Aplicado no Setor Público – MCASP, 8<sup>a</sup>. Edição, Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários, item 3.6.1.3, trata do tema Renúncia de Receitas, mas não esgota os lançamentos, por isso deverá haver em breve uma revisão desse tópico nas próximas edições do MCASP.
77. No entanto, é possível que haja casos em que seja necessário o registro em contas de controle orçamentário, por exemplo, quando houver efetiva entrada de recursos e posterior devolução aos contribuintes – quando as receitas forem efetivamente arrecadadas e, portanto, transitarem pelo orçamento – ou a depender da regulação da matéria no ente, quando houver legislação local ou o entendimento dos tribunais de contas exigindo tal registro.

## Estrutura de Contas

78. A seguir, sugere-se um rol de contas a ser incluído no PCASP e exemplos de roteiros de contabilização que utilizam tais contas como um mecanismo básico de controle contábil das renúncias de receitas e dos demais benefícios fiscais.
79. Segue o grupo de contas a serem utilizadas no modelo de contabilização das Renúncias de Receitas. Constará no PCASP, para o controle dos Benefícios Fiscais, contas contábeis de acordo com as seguintes disposições:

### **7.6.0.0.00.00 Controles fiscais**

- 7.6.1.0.0.00.00 Benefícios fiscais
- 7.6.1.1.0.00.00 Benefícios tributários
- 7.6.1.2.0.00.00 Benefícios financeiros
- 7.6.1.3.0.00.00 Benefícios creditícios
- 7.6.1.9.0.00.00 Outros benefícios fiscais

### **8.6.0.0.00.00 Controles fiscais**

- 8.6.1.0.0.00.00 Benefícios fiscais

### **8.6.1.1.0.00.00 Benefícios tributários**

- 8.6.1.1.1.00.00 Benefícios tributários - a conceder
- 8.6.1.1.1.01.00 Anistia
- 8.6.1.1.1.02.00 Remissão
- 8.6.1.1.1.03.00 Crédito presumido
- 8.6.1.1.1.04.00 Isenção
- 8.6.1.1.1.05.00 Alteração de alíquota
- 8.6.1.1.1.06.00 Alteração de base de cálculo
- 8.6.1.1.1.99.00 Outros benefícios tributários
- 8.6.1.1.2.00.00 Benefícios tributários - concedidos
- 8.6.1.1.2.01.00 Anistia
- 8.6.1.1.2.02.00 Remissão

- 8.6.1.1.2.03.00 Crédito presumido
- 8.6.1.1.2.04.00 Isenção
- 8.6.1.1.2.05.00 Alteração de alíquota
- 8.6.1.1.2.06.00 Alteração de base de cálculo
- 8.6.1.1.2.99.00 Outros benefícios tributários

**8.6.1.2.0.00.00 Benefícios financeiros**

- 8.6.1.2.1.00.00 Benefícios financeiros - a conceder
- 8.6.1.2.1.01.00 Subsídios a conceder
- 8.6.1.2.1.99.00 Outras despesas pagas pelo sistema tributário - a conceder
- 8.6.1.2.2.00.00 Benefícios financeiros - concedidos
- 8.6.1.2.2.01.00 Subsídios concedidos
- 8.6.1.2.2.99.00 Outras despesas pagas pelo sistema tributário - concedidos

**8.6.1.3.0.00.00 Benefícios creditícios**

- 8.6.1.3.1.00.00 Benefícios creditícios - a conceder
- 8.6.1.3.1.01.00 Subsídios a conceder
- 8.6.1.3.2.00.00 Benefícios creditícios - concedidos
- 8.6.1.3.2.01.00 Subsídios concedidos

**8.6.1.9.0.00.00 Outros benefícios fiscais**

- 8.6.1.9.1.00.00 Outros benefícios fiscais - a conceder
- 8.6.1.9.1.01.00 Outros benefícios fiscais - a conceder - por renúncia de receita
- 8.6.1.9.1.02.00 Outros benefícios fiscais - a conceder - por execução de despesa
- 8.6.1.9.2.00.00 Outros benefícios fiscais - concedidos
- 8.6.1.9.2.01.00 Outros benefícios fiscais - concedidos - por renúncia de receita
- 8.6.1.9.2.02.00 Outros benefícios fiscais - concedidos - por execução de despesa

80. Tais contas serão incluídas no PCASP Federação e Estendido com vigência para o exercício de 2022, conforme nível de detalhamento exigido, facultada a inclusão antecipada no plano de contas do ente público.

81. As contas 8.6.1.X.1.XX.XX – benefícios a conceder poderão ter a natureza do saldo devedor ou credor.

82. O 7º nível das contas do PCASP poderá ser aberto no ente federativo a seu critério, de forma a identificar programas, leis, ações, ou segmentos beneficiados, não sendo este nível consolidado em nível de Federação. Tal mecanismo permitirá um melhor controle e evidenciação em nível local das informações.

83. Esclarece-se que a nomenclatura das contas 8.6.X.1.- BENEFÍCIOS FISCAIS A CONCEDER e 8.6.X.2. BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS não importam em uma obrigatoriedade de concessão em algumas situações ou ainda de ato discricionário na concessão, sendo estes termos utilizados de forma genérica no plano de contas.

## Regras gerais de contabilização

84. A execução contábil entre a classe "7" e "8" (débito e crédito, respectivamente) se dá pela previsão de benefício fiscal, mesmo que de forma estimativa, ou ainda pela obrigatoriedade de concessão de benefícios.
85. Independente do registro da previsão inicial ou anterior de benefício fiscal, uma vez reconhecida a sua ocorrência, deve-se proceder ao registro contábil na classe "8", podendo as contas 8.6.1.X.1.XX.XX – Benefícios a Conceder possuírem saldos devedores durante o exercício contábil.
86. Em conformidade com as normas, os registros contábeis deverão respeitar o princípio da competência.
87. Na classe "8", as contas terão a informação complementar ou conta corrente do tipo NATUREZA DA RECEITA ou FUNÇÃO. Tal mecanismo permitirá a geração automática dos demonstrativos.
  - i. As contas iniciadas em 8.6.1.1, 8.6.1.9.1.01. e 8.6.1.9.2.01. receberão lançamentos de débito e crédito informando o conta corrente do tipo natureza da receita;
  - ii. As contas iniciadas em 8.6.1.2, 8.6.1.3, 8.6.1.9.2.01, e 8.6.1.9.2.02. receberão lançamentos de débito e crédito informando o conta corrente função.
88. A informação de conta corrente poderá ser suprimida nos casos em que houver dificuldades operacionais para indicar a conta corrente adequada, como nos casos de assunção de passivos. Nessas situações, a geração automática do demonstrativo pelos sistemas ficará prejudicada, devendo-se corrigir tal dado no quadro, ou ainda por meio de notas explicativas.
89. Deve-se verificar se a classificação de função, utilizada na execução orçamentária da despesa, está adequada com área que está sendo beneficiada com política de incentivo fiscal, devendo ser adequada em caso de divergência. Cita-se como exemplo de divergência a possibilidade da execução de benefícios creditícios, reconhecidos no passivo em anos anteriores, estarem sendo executados na função 28 – encargos especiais.
90. Como regra de encerramento anual, as contas devem ser encerradas ao final de cada exercício. Para as renúncias que perdurarem por mais de um exercício, sugere-se que seja feito o acompanhamento por exercício e, pelo somatório dos valores anuais, será possível obter o histórico acumulado do resultado da concessão do benefício.
91. O encerramento de todas as contas ao final do exercício é uma medida necessária, pois a permanência destes valores em exercícios posteriores torna-se inviável por diversas razões:

- i. Impossibilidade de adoção de saldo inicial adequado, visto que alguns benefícios fiscais são anteriores inclusive à CF/88;
  - ii. A maioria das renúncias fiscais não possuem um limite de vigência, impondo que seus saldos sejam reproduzidos indefinidamente nos registros de controle;
  - iii. No caso de registros de valores com baixa confiabilidade em determinado exercício, estes seriam mantidos por diversos exercícios.
92. Sendo identificado no encerramento que há benefícios fiscais a conceder que obrigatoriamente serão concedidos no próximo exercício, os valores deverão ser novamente registrados por ocasião da abertura de exercício.
- Roteiros Contábeis**
93. Os roteiros são tratados por meio de exemplos, os quais permitem uma melhor contextualização, bem como a visualização da dinâmica das contas envolvidas.
94. Os lançamentos apresentados podem ser ampliados durante a execução no ente, a fim de abranger aspectos não tratados nessa IPC, de forma que os exemplos sejam adaptados à situação concreta.
95. Reitera-se que o MCASP, na Parte I – Item 3.6.1.3, orienta que a evidenciação de renúncia de receitas poderá ser efetuada de diversas maneiras, abordando aspectos orçamentários e extraorçamentários, mas não esgota os lançamentos.
96. Como exemplo clássico das diferentes formas de abordagem, cita-se os exemplos que 03, 04, 06, entre outros, que tratam da concessão de benefício fiscal sobre o valor de juros e multas. São situações em que ocorrem ingressos financeiros de recursos, os quais não são abordados nessa IPC com o devido tratamento orçamentário.
97. Portanto, caso haja determinações na legislação local ou do respectivo Tribunal de Contas, o ente poderá tratar os valores orçamentariamente sem prejuízo aos conceitos dessa IPC, desde que esses valores sejam registrados corretamente nas contas 7.6.1 e 8.6.1.
98. Os exemplos, quando tratarem de receitas de juros e multas do principal ou da dívida ativa, utilizarão os dígitos 2 e 4 no 8º nível da Natureza da Receita. No entanto, caso o ente utilize os dígitos 5, 6, 7 e 8 em oposição ao 2 e 4, deverá proceder à substituição.

## Exemplos

### **Exemplo 01 – Anistia**

Aprovação de anistia de juros e multas por pagamento em atraso ao ICMS durante o exercício, no valor estimado de R\$ 100.000,00, em caráter irrevogável, tendo o estado já registrado anteriormente o crédito a receber:

Pela renúncia de receita:

D	7.6.1.1.0.00.00	BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	R\$ 100.000,00
C	8.6.1.1.1.01.00	ANISTIA	R\$ 100.000,00

Conta corrente: NR 11180212

Pela baixa do ativo:

D	4.1.1.2.1.97.00	(-) DEDUÇÃO	R\$ 100.000,00
C	1.1.2.1.1.00.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 100.000,00

### **Exemplo 02 – Isenção de juros e multas antes do início do orçamento**

Aprovação de isenção de juros e multas por pagamento em atraso ao ICMS, para o próximo exercício, no valor estimado de R\$ 120.000,00.

Registro na abertura do exercício:

D	7.6.1.1.0.00.00	BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	R\$ 120.000,00
C	8.6.1.1.1.04.00	ISENÇÃO	R\$ 120.000,00

Conta corrente: NR 11180212

Nesta situação hipotética, na abertura do exercício, por não existirem multas e juras a serem registradas em créditos a receber, não há movimentações no ativo.

### **Exemplo 03 – Isenção de juros e multas reconhecida na arrecadação do principal**

Isenção de R\$ 200,00 de juros e multas por atraso no pagamento de ICMS (NR 11180212), reconhecidos pelo não pagamento desta parcela no momento do pagamento em atraso do principal do tributo de R\$ 10.000,00, não registrado anteriormente em créditos a receber.

Registro do tributo arrecadado:

D	1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 10.000,00
C	4.1.1.3.1.00.00	IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 10.000,00

Registro da arrecadação orçamentária:

D	6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 10.000,00
C	6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	R\$ 10.000,00

Registro da disponibilidade financeira:

D	7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 10.000,00
C	8.2.1.1.1.01.00	DISP. POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 10.000,00

Registro da renúncia da multa e juros de ICMS:

D	8.6.1.1.04.00	ISENÇÃO	R\$ 200,00
C	8.6.1.1.2.04.00	ISENÇÃO	R\$ 200,00

Conta corrente: NR 11180212

Neste exemplo, como não há o ingresso financeiro dos R\$ 200,00 nos termos desta IPC, não há registros nos sistemas patrimonial e orçamentário.

#### **Exemplo 04 – Anistia de juros e multas da dívida ativa - REFIS**

Anistia de R\$ 700,00 de juros e multas da Dívida Ativa ICMS (NR 11180214), registrada como créditos a receber, quando do recebimento da dívida ativa de ICMS, no valor de R\$ 2.500,00 (NR 11180213).

Registro da arrecadação da dívida ativa:

D	1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 2.500,00
C	1.1.2.5.1.00.00	DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 2.500,00

Baixa do valor inscrito em multas e juros da Dívida Ativa do ICMS:

D	3.6.5.1.1.01.00	DESINCORPORAÇÃO DE DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA	R\$ 700,00
C	1.1.2.5.1.00.00	DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 700,00

Registro da arrecadação orçamentária:

D	6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 2.500,00
C	6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	R\$ 2.500,00

Registro da disponibilidade financeira:

D	7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 2.500,00
C	8.2.1.1.1.01.00	DISP. POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 2.500,00

Baixa no grupo de controle da dívida ativa a receber:

D	8.3.2.3.0.00.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA A RECEBER	R\$ 2.500,00
C	8.3.2.4.0.00.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA RECEBIDOS	R\$ 2.500,00

Conta corrente: NR 11180213

D	8.3.2.3.0.00.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA A RECEBER	R\$ 700,00
C	7.3.2.1.1.00.00	INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA	R\$ 700,00

Conta corrente: NR 11180214

**Registro da renúncia da multa e juros da Dívida Ativa do ICMS**

D	8.6.1.1.01.00	ANISTIA	R\$ 700,00
C	8.6.1.1.2.01.00	ANISTIA	R\$ 700,00

Conta corrente: NR 11180214

Neste exemplo, o valor renunciado R\$ 700,00 (NR 11180214) já estava registrado no ativo e não foi arrecadado. Nesta condição, este valor não transitou na conta caixa e é equivalente de caixa e, consequentemente, não foi tratado como receita orçamentária, nos termos desta IPC.

**Exemplo 05 – Restituição por renúncia implementada após a arrecadação**

Devolução de R\$ 3.200,00 do principal do ICMS ao contribuinte, motivada pela renúncia de receita autorizada (não especificada para fins do exemplo), posteriormente a sua arrecadação:

**Registro da devolução do valor financeiro:**

D	4.1.1.2.1.97.00	(-) DEDUÇÃO	R\$ 3.200,00
C	1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 3.200,00

**Registro orçamentário:**

D	6.2.1.3.2.00.00	(-) RENÚNCIA	R\$ 3.200,00
C	6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 3.200,00

**Registro da disponibilidade de recurso:**

C	8.2.1.1.1.01.00	DISP. POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 3.200,00
D	7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 3.200,00

**Registro da renúncia do principal do ICMS:**

D	8.6.1.1.1.99.00	OUTROS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	R\$ 3.200,00
C	8.6.1.1.2.99.00	OUTROS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	R\$ 3.200,00

Conta corrente: NR 11180211

**Exemplo 06 – Remissão de valores inscritos em dívida ativa**

Determinado município, ao verificar o estoque de sua dívida ativa, observou que possuía diversos valores inscritos incobráveis e irrecuperáveis por diversas razões, tais como: valor diminuto da dívida (tornando o custo de cobrança maior que o do benefício); dados incompletos, impossibilitando a correta identificação e localização do devedor; alguns erros de processamento e inscrição; valores prescritos, entre outros.

Após efetuado o lançamento, verificou que as receitas totalizavam os seguintes montantes:

ISS – Dívida ativa - NR 1.1.1.8.02.3.3	R\$ 7.000,00
ISS – Multas e juros da dívida ativa - NR 1.1.1.8.02.3.4	R\$ 4.000,00
IPTU – Dívida ativa - NR 1.1.1.8.01.1.3	R\$ 15.000,00
IPTU – Multas e juros da dívida ativa - NR 1.1.1.8.01.1.4	R\$ 12.000,00
COSIP – Dívida ativa - NR 1.2.4.0.00.1.3	R\$ 800,00
COSIP – Multas e juros da dívida ativa - NR 1.2.4.0.00.1.4	R\$ 50,00
Receita de serviços – Dívida ativa - NR 1.6.9.0.99.1.3	R\$ 3.000,00
Receita de serviços – Multas e juros da dívida ativa - NR 1.6.9.0.99.1.4	R\$ 4.000,00

Além dos lançamentos nas contas 1.1.2. DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA e 8.3.2.3., que devem seguir os ditames do MCASP, e, também expostos em outros exemplos desta IPC, faz-se necessário proceder aos lançamentos de benefícios fiscais, que serão os seguintes:

D	8.6.1.1.1.02.00	REMISSÃO	Valor conforme relação de conta correntes abaixo
C	8.6.1.1.2.02.00	REMISSÃO	
Conta corrente: NR 1.1.1.8.02.3.3	R\$ 7.000,00		
Conta corrente: NR 1.1.1.8.02.3.4	R\$ 4.000,00		
Conta corrente: NR 1.1.1.8.01.1.3	R\$ 15.000,00		
Conta corrente: NR 1.1.1.8.01.1.4	R\$ 12.000,00		
Conta corrente: NR 1.2.4.0.00.1.3	R\$ 800,00		
Conta corrente: NR 1.2.4.0.00.1.4	R\$ 50,00		
D	8.6.1.9.1.01.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - A CONCEDER - POR RENÚNCIA DE RECEITA	Valor conforme relação de conta correntes abaixo
C	8.6.1.9.2.01.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS – CONCEDIDOS - POR RENÚNCIA DE RECEITA	
Conta corrente: NR 1.6.9.0.99.1.3	R\$ 3.000,00		
Conta corrente: NR 1.6.9.0.99.1.4	R\$ 4.000,00		

Perceba que as remissões de receitas tributárias, por serem consideradas benefícios tributários, são lançadas em conta específica. Já as remissões de receitas não tributárias são registradas na conta de outros benefícios fiscais – por renúncia de receita.

#### **Exemplo 07 – Alteração da base de cálculo**

Visando desenvolver a economia de uma região subdesenvolvida, um determinado Estado estipula que, pelo prazo de 10 anos, a base de cálculo da contribuição do ICMS será reduzida em 60% para os itens produzidos naquela região.

Alíquota de ICMS: 17%

Valor arrecadado de ICMS no mês proveniente da região beneficiada: R\$ 50.000,00

Registro da arrecadação:

D	1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 50.000,00
---	-----------------	--	---------------

C	4.1.1.3.1.00.00	IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 50.000,00
---	-----------------	---	---------------

Registro da arrecadação orçamentária:

D	6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 50.000,00
C	6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	R\$ 50.000,00

Registro da disponibilidade financeira:

D	7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 50.000,00
C	8.2.1.1.1.01.00	DISP. POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 50.000,00

Pelo valor arrecadado (R\$ 50.000,00) e considerando alíquota de 17%, chega-se que a base de cálculo do tributo pago foi de R\$ 294.117,62.

Considerando que essa base de cálculo do tributo pago é correspondente a 60%, logo a base de cálculo total seria de R\$ 490.196,03, ou seja R\$ 196.078,41 superior.

ICMS de 17% sobre a base de R\$ 196.078,41 = R\$ 33.333,33

Registro da renúncia do principal:

D	8.6.1.1.1.06.00	ALTERAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO	R\$ 33.333,00
C	8.6.1.1.2.06.00	ALTERAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO	R\$ 33.333,00

Conta corrente: NR 11180212

O presente exemplo, além de demonstrar o roteiro de contabilização, também visa demonstrar uma metodologia de apuração do valor da renúncia fiscal. Evidentemente que no caso concreto estarão presentes outros elementos, como ICMS a recuperar, que deverão ser ponderados.

#### **Exemplo 08 – Alteração de alíquota**

Determinado Município institui programa de benefício fiscal, visando fomentar o crescimento da cidade e reduzir o déficit habitacional. Este programa consiste em reduzir à metade a alíquota de ITBI para os imóveis que forem financiados pelo sistema habitacional.

Valor do imóvel beneficiado: R\$ 100.000,00

Alíquota do ITBI: 2% (R\$ 2.000,00)

Alíquota reduzida do ITBI: 1% (R\$ 1.000,00)

Registro do tributo arrecadado:

D	1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 1.000,00
C	4.1.1.2.1.00.00	IMPOSTOS SOBRE PATRIMÔNIO E A RENDA - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 1.000,00

Registro da arrecadação orçamentária:

D	6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 1.000,00
---	-----------------	--------------------	--------------

C	6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	R\$ 1.000,00
---	-----------------	-------------------	--------------

Registro da disponibilidade financeira:

D	7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 1.000,00
C	8.2.1.1.1.01.00	DISP. POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 1.000,00

Registro da renúncia:

D	8.6.1.1.1.05.00	ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA	R\$ 1.000,00
C	8.6.1.1.2.05.00	ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA	R\$ 1.000,00

Conta corrente: NR 11180141

#### **Exemplo 09 – Desconto pelo pagamento em quota única**

Determinado Município institui a política de renunciar 10% do valor devido de IPTU, caso o contribuinte opte pelo pagamento em quota única. Tendo sido já registrado R\$ 500,00 em créditos tributários a receber.

Registro da arrecadação do crédito tributário a receber:

D	1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 450,00
C	1.1.2.1.1.00.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 450,00

Baixa do crédito a receber que não será arrecadado:

D	4.1.1.2.1.97.00	(-) DEDUÇÃO	R\$ 50,00
C	1.1.2.1.1.00.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 50,00

Registro da arrecadação orçamentária:

D	6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 450,00
C	6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	R\$ 450,00

Registro da disponibilidade financeira:

D	7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 450,00
C	8.2.1.1.1.01.00	DISP. POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 450,00

Registro da renúncia de parcela do IPTU:

D	8.6.1.9.1.01.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - CONCEDIDOS - POR RENÚNCIA DE RECEITA	R\$ 50,00
C	8.6.1.9.2.01.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - CONCEDIDOS - POR RENÚNCIA DE RECEITA	R\$ 50,00

Conta corrente: NR 1.1.1.8.01.1.1

Esclarece-se que a rigor o desconto pelo pagamento em quota única, por ser um benefício acessível a todos, não é tratada como um benefício tributário, já que este

importa em um tratamento diferenciado. Dessa forma, ele deve ser evidenciado na conta de OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS.

#### **Exemplo 10 – Política de Garantia de Preços Mínimos (PGPM)**

Determinado Estado institui a Política de Garantia de Preços Mínimos (PGPM) do produto agrícola milho, assegurando a compra da saca do grão, pelo valor mínimo de R\$ 35,00, podendo o agricultor vender a produção diretamente ao mercado em valores superiores.

Assinatura do reconhecimento do contrato

D	7.1.2.3.0.00.00	OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS	R\$ 35,00
C	8.1.2.3.0.00.01	CONTRATOS A EXECUTAR	R\$ 35,00

Previsão de valor a conceder

D	7.6.1.2.0.00.00	BENEFÍCIOS FINANCEIROS	R\$ 35,00
C	8.6.1.2.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER	R\$ 35,00

Conta corrente: Função

*Na hipótese da compra do milho pelo Estado*

Lançamento em contratos:

D	8.1.2.3.0.00.01	CONTRATOS A EXECUTAR	R\$ 35,00
C	8.1.2.3.0.00.02	CONTRATOS EXECUTADOS	R\$ 35,00

Pelo reconhecimento da concessão do benefício

D	8.6.1.2.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER	R\$ 35,00
C	8.6.1.2.1.02.00	SUBSÍDIOS CONCEDIDOS	R\$ 35,00

Conta corrente: Função

Pelo reconhecimento da obrigação financeira:

D	3.9.5.1.1.99.00	OUTRAS SUBVENÇÕES ECONÔMICAS	R\$ 35,00
C	2.1.X.X.X.XX.XX	PASSIVO CIRCULANTE	R\$ 35,00

Pela liquidação:

D	6.2.2.1.3.01.00	CRÉDITO EMPENHADO A LIQUIDAR	R\$ 35,00
C	6.2.2.1.3.03.00	CRÉDITO EMPENHADO LIQUIDADO A PAGAR	R\$ 35,00
D	8.2.1.1.2.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO	R\$ 35,00
C	8.2.1.1.3.01.00	COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO	R\$ 35,00

*Caso não ocorra a compra do produto pelo Estado:*

D	8.1.2.3.0.00.01	CONTRATOS A EXECUTAR	R\$ 35,00
C	7.1.2.3.0.00.00	OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS	R\$ 35,00

D	8.6.1.2.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER	R\$ 35,00
C	7.6.1.2.0.00.00	BENEFÍCIOS FINANCEIROS	R\$ 35,00

Conta corrente: Função

O exemplo não trata dos lançamentos pertinentes ao empenho e ao pagamento da despesa orçamentária, que deverão seguir o disposto em outros instrumentos, nem tampouco pretende ser um balizador do preço de referência.

Também não aborda os aspectos do gerenciamento do risco, constituição de provisão ou ainda passivos contingentes, que devem ser observados à luz das normas próprias.

#### **Exemplo 11 – Concessão de benefícios financeiros a consumidores de baixa renda**

Em uma situação hipotética, determinado ente estabelece o pagamento de benefícios financeiros, por meio de quitação total ou parcial do consumo de energia elétrica e/ou água, a consumidores de baixa renda que atenderem aos requisitos da concessão.

Lançamentos no momento da liquidação da despesa:

D	8.6.1.2.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER
C	8.6.1.2.2.01.00	SUBSÍDIOS CONCEDIDOS

Conta corrente: Função

D	3.9.4.9.1.00.00	OUTROS INCENTIVOS - CONSOLIDAÇÃO
C	2.1.X.X.X.XX.XX	PASSIVO CIRCULANTE

D	6.2.2.1.3.01.00	CRÉDITO EMPENHADO A LIQUIDAR
C	6.2.2.1.3.03.00	CRÉDITO EMPENHADO LIQUIDADO A PAGAR

D	8.2.1.1.2.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO
C	8.2.1.1.3.01.00	COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO

O exemplo não trata dos lançamentos pertinentes ao empenho e ao pagamento da despesa orçamentária, que deverão seguir o disposto em outros instrumentos.

Também não aborda os aspectos do gerenciamento do risco, constituição de provisão ou ainda passivos contingentes, que devem ser observados à luz das normas próprias.

#### **Exemplo 12 – Isenção de cobrança de serviços**

Em situação hipotética, determinado Município previu que todos os municíipes terão isenção da cobrança da receita de serviços até limite de 10 horas, realizados diretamente pelo Município, com cobrança após a 10ª hora.

Valor da hora máquina R\$ 70,00

Horas utilizadas pelo contribuinte: 5

D	8.6.1.9.1.01.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - A CONCEDER - POR RENÚNCIA DE RECEITA	R\$ 350,00
C	8.6.1.9.2.01.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - CONCEDIDOS - POR RENÚNCIA DE RECEITA	R\$ 350,00

NR 1.6.1.0.01.1.1

### **Exemplo 13 – Incentivos para emissão de notas fiscais por percentual fixo da arrecadação**

Determinado ente institui programa que visa a incentivar que os consumidores exijam a emissão da nota fiscal pelo pagamento de créditos, bônus, prêmios, ou ainda reembolso, posteriormente à emissão de notas fiscais.

Caso o ente opte por conceder um percentual fixo da arrecadação hipoteticamente, de forma que um Município direcione o valor de 1% do valor do ISS devido ao programa. Para fins do exemplo, suponha que foi emitido uma nota cuja o valor devido de ISS seja de R\$ 100,00.

Registro do crédito tributário a receber, pela emissão da nota fiscal (quando da transmissão desse fato ao Setor de Tributação)

D	1.1.2.1.1.00.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 100,00
C	1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 100,00

Reconhecimento da provisão referente aos valores que deverão ser distribuídos

D	3.9.4.9.1.00.00	OUTROS INCENTIVOS - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 1,00
C	2.1.7.7.1.00.00	PROVISÃO PARA OBRIGAÇÕES DECORRENTES DA ATUAÇÃO GOVERNAMENTAL A CURTO PRAZO – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 1,00

Reconhecimento do benefício fiscal a conceder

D	7.6.1.4.0.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS	R\$ 1,00
C	8.6.1.9.1.02.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - A CONCEDER - POR EXECUÇÃO DE DESPESA	R\$ 1,00

Conta corrente: Função

Liquidação da despesa orçamentária para pagamento do benefício fiscal

D	2.1.7.7.1.00.00	PROVISÃO PARA OBRIGAÇÕES DECORRENTES DA ATUAÇÃO GOVERNAMENTAL A CURTO PRAZO – CONSOLIDAÇÃO (P)	R\$ 1,00
C	2.1.X.X.X.XX.XX	PASSIVO CIRCULANTE (F)	R\$ 1,00

D	8.2.1.1.2.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO	R\$ 1,00
C	8.2.1.1.3.01.00	COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO	R\$ 1,00

D	8.6.1.9.1.02.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - A CONCEDER - POR EXECUÇÃO DE DESPESA	R\$ 1,00
C	8.6.1.9.2.02.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - CONCEDIDO - POR EXECUÇÃO DE DESPESA	R\$ 1,00

Conta corrente: Função

O exemplo não trata dos lançamentos pertinentes ao empenho e ao pagamento da despesa orçamentária, que deverão seguir o disposto em outros instrumentos.

#### **Exemplo 14 – Incentivos para emissão de notas fiscais por valor fixo na despesa**

Diferentemente do exemplo anterior, na hipótese de o ente optar por conceder um valor fixo de R\$ 30.000,00 durante o exercício, para incentivar a prática da emissão da nota fiscal, os lançamentos seriam abordados da seguinte forma:

Pela abertura do exercício

D	7.6.1.4.0.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS	R\$ 30.000,00
C	8.6.1.9.1.02.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - A CONCEDER - POR EXECUÇÃO DE DESPESA	R\$ 30.000,00

Conta corrente: Função

Liquidação da despesa orçamentária para pagamento do benefício fiscal

D	3.9.4.9.1.00.00	OUTROS INCENTIVOS - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 30.000,00
C	2.1.X.X.X.XX.XX	PASSIVO CIRCULANTE (F)	R\$ 30.000,00

D	8.2.1.1.2.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO	R\$ 30.000,00
C	8.2.1.1.3.01.00	COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO	R\$ 30.000,00

D	8.6.1.9.1.02.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - A CONCEDER - POR EXECUÇÃO DE DESPESA	R\$ 30.000,00
C	8.6.1.9.2.02.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - CONCEDIDO - POR EXECUÇÃO DE DESPESA	R\$ 30.000,00

Conta corrente: Função

O exemplo não trata dos lançamentos pertinentes ao empenho e ao pagamento da despesa orçamentária, que deverão seguir o disposto em outros instrumentos.

#### **Exemplo 15 – Subvenção econômica no financiamento, pelo pagamento de juros**

Determinado ente cria a política de subvenção econômica no pagamento de juros, em instituições de créditos para concessão de micro empréstimos a empresas MEI, ME e EPP, sendo que, se o contribuinte amortizar o principal, o ente paga os juros da operação.

Assinatura do reconhecimento do contrato com a instituição financeira

D	7.1.2.3.0.00.00	OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS
C	8.1.2.3.0.00.01	CONTRATOS A EXECUTAR

Previsão de valor a conceder

D	7.6.1.3.0.00.00	BENEFÍCIOS CREDITÍCIOS
---	-----------------	------------------------

C	8.6.1.3.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER
---	-----------------	----------------------

Conta corrente: Função

Liquidão da parcela a ser paga à instituição financeira, após a verificação de atendimento dos requisitos previstos em contrato

D	8.1.2.3.0.00.01	CONTRATOS A EXECUTAR
C	8.1.2.3.0.00.02	CONTRATOS EXECUTADOS

D	3.9.5.1.1.99.00	OUTRAS SUBVENÇÕES ECONÔMICAS
C	2.1.X.X.X.XX.XX	PASSIVO CIRCULANTE

D	6.2.2.1.3.01.00	CRÉDITO EMPENHADO A LIQUIDAR
C	6.2.2.1.3.03.00	CRÉDITO EMPENHADO LIQUIDADO A PAGAR
D	8.2.1.1.2.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO
C	8.2.1.1.3.01.00	COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO

Pelo reconhecimento da concessão do benefício:

D	8.6.1.3.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER
C	8.6.1.3.2.01.00	SUBSÍDIOS CONCEDIDOS

Conta corrente: Função

#### **Exemplo 16 – Subvenção econômica no financiamento, pela equalização de juros no mercado**

Fornecimento de crédito rural, no valor de R\$ 100.000,00, com juros reduzidos, ao produtor de insumos agropecuários (PRONAF e similares), sendo o valor do juro subsidiado pago pelo produtor, e a diferença entre o valor de mercado paga pelo ente.

Valor mensal juros subsidiados – R\$ 100,00

Valor mensal juros no mercado – R\$ 250,00

Prazo 10 meses

Provisionamento mensal do valor a ser pago a instituição financeira

D	3.9.5.1.1.02.00	DIFERENCIAL DE JUROS	R\$ 150,00
C	2.1.7.7.1.00.00	PROVISÃO PARA OBRIGAÇÕES DECORRENTES DA ATUAÇÃO GOVERNAMENTAL A CURTO PRAZO – CONSOLIDAÇÃO (P)	R\$ 150,00

Reconhecimento do valor a conceder

D	7.6.1.3.0.00.00	BENEFÍCIOS CREDITÍCIOS	R\$ 150,00
C	8.6.1.3.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER	R\$ 150,00

Conta corrente: Função

Liquidão da parcela a ser paga à instituição financeira, após a verificação de atendimento dos requisitos previstos em contrato (para fins do exemplo, o pagamento é realizado uma única vez ao fim do contrato).

D	2.1.7.7.1.00.00	PROVISÃO PARA OBRIGAÇÕES DECORRENTES DA ATUAÇÃO GOVERNAMENTAL A CURTO PRAZO – CONSOLIDAÇÃO (P)	R\$ 1.500,00
C	2.1.X.X.X.XX.XX	PASSIVO CIRCULANTE (F)	R\$ 1.500,00

D	6.2.2.1.3.01.00	CRÉDITO EMPENHADO A LIQUIDAR	R\$ 1.500,00
C	6.2.2.1.3.03.00	CRÉDITO EMPENHADO LIQUIDADO A PAGAR	R\$ 1.500,00
D	8.2.1.1.2.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO	R\$ 1.500,00
C	8.2.1.1.3.01.00	COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO	R\$ 1.500,00

Pelo reconhecimento da concessão do benefício:

D	8.6.1.3.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER	R\$ 1.500,00
C	8.6.1.3.2.01.00	SUBSÍDIOS CONCEDIDOS	R\$ 1.500,00

Conta corrente: Função

#### **Exemplo 17 – Direcionamento do valor do tributo pago**

As legislações também podem permitir uma redução do tributo a ser pago mediante o pagamento de igual valor de outra receita, sendo que, nesse caso, não há redução do montante a ser pago pelo contribuinte, mas sim um direcionamento de uma fração a ser pago para implementação de determinada política pública.

É o caso, por exemplo, de doações aos fundos de crianças e adolescentes, aos fundos do idoso, entre outros, onde o valor pago de imposto de renda é reduzido até determinado limite, desde que haja uma doação de valor igual ou superior do imposto reduzido.

Situação hipotética: ao efetuar sua declaração de imposto de renda à União, o contribuinte verificou que teria que pagar R\$ 200,00 de IR, no entanto, ele poderia realizar a doação de 3% desse valor para o FIA, optando por essa faculdade.

Registro da arrecadação:

D	1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 200,00
C	4.1.1.2.1.00.00	IMPOSTOS SOBRE PATRIMÔNIO E A RENDA - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 194,00
C	4.5.8.1.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS DE PESSOAS FÍSICAS - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 6,00

Registro da arrecadação orçamentária:

D	6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 200,00
C	6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	R\$ 200,00

Registro da disponibilidade financeira:

D	7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 200,00
C	8.2.1.1.1.01.00	DISP. POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 200,00

Registro da renúncia:

D	8.6.1.1.1.99.00	OUTROS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	R\$ 6,00
C	8.6.1.1.2.99.00	OUTROS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	R\$ 6,00

Conta corrente: NR 11130111

Para fins do exemplo, não são distinguidos os aspectos de diferenciação de NR e fontes de recursos na arrecadação, os efeitos no rateio de constitucional de tributos ou ainda a base de cálculo de gastos mínimos em saúde e educação.

#### **Exemplo 18 – Lançamento de estimativas e/ou limites de benefícios fiscais a conceder**

Sempre que for possível estimar o valor do benefício fiscal a ser concedido, ou ainda existir um limite para sua concessão, deve-se registrar por meio de:

D	7.6.1.X.0.00.00	BENEFÍCIOS FISCAIS
C	8.6.X. <u>1</u> .X.XX.XX	BENEFÍCIOS FISCAIS A CONCEDER

Conta corrente: NR ou Função

#### **Regra de Encerramento**

No encerramento do exercício serão encerrados todos os saldos existentes.

D	8.6.X. <u>2</u> .X.XX.XX	BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS	Pelo saldo existente
C	8.6.X. <u>1</u> .X.XX.XX	BENEFÍCIOS FISCAIS A CONCEDER	Pelo saldo existente

D	8.6.X. <u>1</u> .X.XX.XX	BENEFÍCIOS FISCAIS A CONCEDER	Pelo saldo existente
C	7.6.1.X.0.00.00	BENEFÍCIOS FISCAIS	Pelo saldo existente

#### **Mensuração**

99. A mensuração da renúncia de receita e demais efeitos decorrentes de benefícios tributários, financeiros ou creditícios é atribuição dos órgãos e entidades responsáveis por administrar o objeto do benefício concedido. As estimativas de renúncias de receita originadas da concessão de benefícios tributários, por exemplo, devem ser realizadas pela Receita Federal do Brasil, no caso da União, e pelos órgãos congêneres no âmbito estadual e municipal.

100. Não há uma resposta exata para a questão de como mensurar qual o efeito dos benefícios fiscais concedidos – como o montante da renúncia de receita – para fins de registro contábil. Destaca-se que é possível haver lançamentos apenas no grupo 8 sem haver lançamento inicial, isto é, sem reconhecer inicialmente o valor da renúncia.

101. No entanto, é importante dar transparência ao montante da renúncia de receitas concedida pelos entes, e não apenas à renúncia tributária, mas aos efeitos dos diversos benefícios como um todo, como benefícios creditícios e financeiros, que também têm impacto nos resultados fiscais dos entes.

102. É preciso deixar claro quais foram as premissas e metodologia adotadas para se chegar ao valor estimado da renúncia de receita (e dos demais gastos implícitos). Apesar de a questão da mensuração ser extremamente complexa, por envolver um cálculo econômico, é possível de ser feita, levando em consideração alguns parâmetros estabelecidos. A tarefa de desenvolver e aplicar as técnicas de estimativas deve ser desenvolvida precipuamente pelas áreas tributárias e econômicas dos entes.
103. Esta norma não pretende exigir uma metodologia específica, mas orienta no sentido de que o profissional indique a metodologia de estimação utilizada. Devem ser estabelecidos os critérios metodológicos para verificar o tratamento atualmente dado para os casos de renúncia de receita, e de que forma são obtidos os valores concedidos.
104. Para permitir a mensuração dos valores, os sistemas tributários dos entes devem trabalhar com as informações tributárias necessárias para o devido mapeamento dos gastos tributários, e é desejável que haja extratores de dados para acompanhar a execução das receitas tributárias. Esse procedimento é de suma importância para que o órgão público possa medir sua capacidade de arrecadação.
105. Podem ser necessárias adequações nos sistemas para capturar informações de gastos tributários que são específicas, como isenções, anistias, remissões e outros benefícios de natureza tributária, considerando que o fato gerador desses gastos ocorra no momento do reconhecimento do direito e tendo em vista que são exigidas comprovações do enquadramento do contribuinte à lei que lhe gerou o benefício.
106. No MDF 10<sup>a</sup> edição, consta a seção 02.01.03.04 – MODELOS DE PROJEÇÃO DE RECEITAS, destinada a explicar alguns exemplos de metodologia de projeção de receitas que podem ser utilizados pelos entes da Federação para elaborar suas estimativas de receitas. Constam como exemplos de modelos de projeção de receitas as seguintes formas de cálculo: i) Modelo Sazonal a(t-12); ii) Modelo Média (t-1); iii) Modelo Média Ajustada; iv) Modelo Média Móvel; e v) Modelo Média Móvel Variável – MMV – Ajuste prévio de arrecadações negativas na base de cálculo. Porém, os entes podem desenvolver suas próprias metodologias de projeção.
107. As estimativas dos efeitos dos benefícios fiscais devem ser feitas pelo órgão responsável por administrar a operacionalização da política ou do próprio objeto do benefício. Assim, na União, o demonstrativo dos benefícios tributários e a metodologia utilizada para calcular seus efeitos previstos estão à cargo da RFB; para os benefícios financeiros e creditícios, a tarefa está a cargo da SEFEL. Por outro lado, para fins de registro contábil, cabe à Contabilidade entender as

metodologias e os números divulgados para assegurar os registros e as divulgações contábeis desses fatos de acordo com as normas contábeis em vigor.

108. Sobre isso, o título de exemplo, registra-se que, no caso da União, há uma publicação da RFB denominada: “**Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**”, abordando a questão da mensuração, fazendo as seguintes considerações:

*A apuração da renúncia dos chamados gastos tributários é uma tarefa complexa que consiste na mensuração individualizada de cada item que compõe os Demonstrativos de Gastos Tributários (DGT). Essa obrigação, decorrente do parágrafo 6º do artigo 165 da Constituição Federal, depende de informações que permitam, por meio de emprego de determinadas premissas, estimar a quantidade de recursos que deixaram de ser arrecadados.*

*Nesse contexto, a grande quantidade de benefícios e a capilaridade do Sistema tributário Nacional são dois fatores que exigem da Receita Federal uma busca ampla por informações de natureza econômico-financeira que permitam estimar a renúncia. Essas fontes podem ser internas, provenientes de dados de declarações, escriturações, processos, cadastros e documentos de arrecadação; ou externas, oriundas de relatórios estatísticos e de troca de informações com outras entidades.*

*Ainda, é importante mencionar que, quanto à incerteza das variáveis, os gastos tributários possuem natureza diversa das despesas públicas, pois o valor apurado depende do estabelecimento de hipóteses e, por isso, será sempre uma estimativa, independente da metodologia.*

*No entanto, a despeito das complicações decorrentes da natureza desse tipo de gasto, o presente documento estipula os fundamentos metodológicos envolvidos na estimativa de renúncia, além de apresentar, de forma comprehensível, como é feito o cálculo de cada Gasto Tributário, possibilitando aos cidadãos visualizar, de forma mais clara, a alocação dos recursos públicos e a distribuição da carga tributária. (pág. 10)*

*(...)*

*A identificação de desonerações que se enquadram no conceito de gasto tributário, contudo, não é uma tarefa elementar, pois não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários. (pág. 11)*

*(...)*

*as medições dos gastos tributários dependem de dados que identifiquem os montantes efetivos dos fatos geradores desonerados, valores que, hipoteticamente, seriam a base de cálculo para a apuração dos tributos. Dessa forma, a forma de cálculo varia de acordo com cada gasto tributário. Fato que*

*impossibilita a adoção de uma só metodologia para todos benefícios. (pág. 17)*

109. Sobre a questão federativa, orienta-se que o ente subnacional não deve evidenciar em seu demonstrativo o efeito de benefícios concedidos por outro ente da Federação, pois, mesmo que isso afete sua previsão de receitas de transferências, decorrentes da repartição tributária entre os entes políticos, a competência tributária pertence ao ente que arrecada determinado tributo, conforme estabelecido na CF/88.
110. Outras renúncias podem ocorrer dentre as receitas decorrentes da prestação de serviços, venda de bens e do uso de ativos da entidade por terceiros, gerando juros, royalties e dividendos ou distribuições assemelhadas, abrangidas pela NBCTSP 02. A receita de transação com contraprestação deve ser **mensurada pelo valor justo** da contraprestação recebida ou a receber. Portanto, a renúncia deste tipo de receita, caso ocorra, deverá ser reconhecida pelo valor da perda apurada quando do registro inicial da transação.
111. Nesta IPC, para estimar a perda de arrecadação, sugere-se adotar o **método da perda inicial de receita**, que é o mais utilizado e, conforme Pellegrini (2016, p. 10), “*consiste apenas em calcular a perda inicial de receita decorrente da introdução do gasto tributário, tudo o mais constante, notadamente o comportamento do contribuinte*”. Para realizar a mensuração das estimativas de renúncia de receitas, sugerimos minimamente que seja utilizado um quadro de parâmetros tal como o apresentado a seguir:

**Grade de parâmetros de projeção**

Indicador	Ano de referência 20XX	20XX+1	20XX+2
Inflação média			
Variação real do PIB estadual/municipal			
Variação real do PIB nacional			
Esforço de arrecadação – impostos, taxas e outros (especificar por tributo)			
Alteração de alíquota – previsão legal			

## MODELO DE DEMONSTRATIVO

112. Esse demonstrativo pretende estabelecer a transparência da política pública de concessão de benefícios fiscais, permitindo o acompanhamento anual dos valores de renúncia de receita ou aumento de despesa decorrente dessa política, por meio do Anexo de Metas que integra a LDO dos entes da Federação, onde serão evidenciados os valores realizados ao final do exercício anterior e as previsões para o exercício de elaboração, de referência e para os dois subsequentes, em atendimento ao dispositivo constitucional e à LRF.
113. No modelo de demonstrativo sugerido, devem ser apresentados, **na LDO do exercício de referência**, os valores realizados da renúncia efetivamente concedida ou da despesa realizada (empenhada), no exercício **realizado** em (ano 20XX - 2), e a previsão da renúncia da receita ou fixação de despesa decorrente da concessão do benefício para o exercício de elaboração da LDO (ano 20XX - 1), para o exercício de referência (ano de referência 20XX) e os dois subsequentes (anos 20XX + 1 e 20XX + 2).
114. Nesse demonstrativo, os valores das colunas de previsão de receita ou fixação da despesa (valores previstos) devem corresponder aos valores que serão estimados para a renúncia de receitas esperada ou para as obrigações assumidas (despesas orçamentárias ou assunção de passivos), e os valores das colunas Realizado no exercício (ano - 2) devem corresponder às renúncias efetivamente concedidas, gastos efetivados por meio do sistema tributário ou despesas decorrentes dos demais benefícios fiscais. Tais valores serão registrados nas contas de controle do PCASP Estendido, sendo os valores previstos registrados como os valores a conceder e os valores realizados de renúncia de receitas e despesas realizadas no exercício registrados como valores concedidos.
115. Em tabela associada ao demonstrativo – e que integrará as notas explicativas – devem constar: a base legal que permitiu a concessão do benefício fiscal, o período de vigência do benefício concedido, o setor/programa/contribuinte beneficiado e o objetivo do gasto (indicando a finalidade da política). A base legal deverá ser indicada em tabela anexa ao demonstrativo, na qual o ente deverá apresentar taxativamente todas as legislações que embasam a concessão dos benefícios. A abertura por setor/programa/contribuinte deve ser feita até o detalhamento que seja possível para o ente obter, para fins de identificação dos beneficiados pela política de concessão de benefícios fiscais.
116. No demonstrativo devem ser informados **todos** os benefícios fiscais que estão **vigentes** em cada exercício e, consequentemente, na tabela devem ser informadas as legislações correspondentes que estão produzindo efeitos nos respectivos exercícios.

117. Ressalte-se que este demonstrativo **não** substitui o Demonstrativo 7 – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita do Anexo de Metas Fiscais – AMF da LDO, conforme instruções constantes da Seção 02.07.00 do MDF 10ª edição.

118. No caso de renúncia de receita, há duas situações que se deve considerar:  
i) Quando há crédito constituído, o reconhecimento da renúncia deve ocorrer no momento em que o contribuinte é beneficiado com a exclusão do débito cobrado pelo ente concedente e a baixa do respectivo ativo; e ii) quando não há crédito constituído, mas apenas previsão de recebimento da receita, o momento do reconhecimento deve ser a partir da edição da legislação que concede o benefício e a apropriação dos valores renunciados deve ser *pro-rata*, tendo como base o montante total previsto de ingresso dos recursos no exercício.

119. O demonstrativo não se destina a ser um instrumento de avaliação de política pública, e sim de evidenciação contábil das renúncias de receita ou aumento de despesas decorrentes da concessão de benefícios fiscais. A avaliação da eficácia, economicidade e efetividade desta forma de política pública, a qual se enquadra no disposto no § 1º do art. 1º da LRF, deve ser feita pelo Poder Legislativo, com auxílio dos Tribunais de Contas, sendo tal competência atribuída pelo art. 59 da referida lei. Além disso, conforme a CF/1988, a renúncia de receita está no escopo da fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial pelo controle externo e interno de cada Poder, conforme dispõe o art. 70, transcreto a seguir:

*Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.*

120. A concessão de benefício que causa renúncia de receita é, de fato, uma política pública que afeta a alocação de recursos públicos na economia, uma vez que seus objetivos poderiam ser realizados por meio de gastos diretos alocados no orçamento dos entes. Mas, por decisão política, optou-se por abrir mão de receita pública em favor de algum setor ou beneficiário específico, com o custo recaindo sobre os demais contribuintes não isentados da cobrança dos tributos correspondentes.

121. No demonstrativo, os gastos tributários e os outros benefícios fiscais que acarretam renúncia de receita de natureza não tributária serão apresentados por tipo de renúncia tributária e por tributo e por tipo de renúncia e natureza de receita, respectivamente. Por sua vez, os benefícios financeiros, creditícios e demais benefícios fiscais concedidos que acarretam despesas/assunção de dívidas, serão informados em termos de despesas por função, conforme a

classificação disposta na Portaria MOG nº 42/99. No caso dos benefícios creditícios, há que se considerar que seu efeito envolve um gasto implícito que se traduz em assunção de dívida pelo ente, e não imediatamente em despesa orçamentária. Porém, posteriormente, isso acarreta o pagamento de juros, encargos e amortização dessa dívida, quando então a despesa orçamentária correspondente deve ser registrada na função 28. Assim, nesse caso, orienta-se que no demonstrativo seja feita a especificação do setor/área/região beneficiados, tomando como base a legislação que instituiu os referidos benefícios.

122. A seguir, é apresentado o modelo de demonstrativo:

<ENTE DA FEDERAÇÃO>  
 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS  
 ANEXO DE METAS FISCAIS  
**DEMONSTRATIVO DE BENEFÍCIOS FISCAIS**  
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

R\$ 1,00

<b>(I) Benefícios Fiscais que acarretam Renúncia de Receita</b>						
Benefícios Tributários (Gastos Tributários)						
Tributo	Tipo de Renúncia <sup>1</sup>	Realizado <Ano - 2>	Previsão em <Ano - 1>	Previsão em <Ano de Referência>	Previsão em <Ano + 1>	Previsão em <Ano + 2>
ICMS	Remissão					
ICMS	Anistia					
(...)						
IPVA						
IPTU						
ISS						
Taxas						
Contribuições (especificar)						
(...)						
<b>TOTAL</b>						
Outros Benefícios Fiscais que acarretam Renúncia de Receita (não tributária)						
Natureza de Receita	Tipo de Renúncia <sup>1</sup>	Realizado <Ano - 2>	Previsão em <Ano - 1>	Previsão em <Ano de Referência>	Previsão em <Ano + 1>	Previsão em <Ano + 2>
Receita Patrimonial (especificar)	Isenção					
Receita de Serviços (especificar)	Isenção					
Outras Receitas Correntes (especificar)	Isenção					
(...)						
<b>TOTAL</b>						

FONTE: Sistema <sistema>, Unidade Responsável: <Unidade Responsável>. Emissão: <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>. Assinado Digitalmente no dia

Nota: <listar as leis que produziram efeito no ano corrente, apresentando a vigência. Se não houver digênciia definida, indicar "prazo indeterminado">

1 Os tipos de Renúncia de Receita são: anistia, remissão, isenção, crédito presumido, concessão em caráter não geral, alteração de alíquota ou de base de cálculo. Caso ocorra outro tipo de renúncia concedida, o ente deve especificá-la.

(II) Benefícios Fiscais que acarretam Despesas/Assunção de Dívidas						
Despesa por função/Área de aplicação	Tipo de Benefício	Realizado <Ano - 2>	Previsão em <Ano - 1>	Previsão em <Ano de Referência>	Previsão em <Ano + 1>	Previsão em <Ano + 2>
<b>Benefícios Financeiros<sup>2</sup></b> Assistência Social Saúde Educação Segurança (...)	Subsídio Explícito					
<b>Benefícios Creditícios<sup>3</sup></b> Assistência Social Saúde Educação Segurança (...)	Subsídio Implícito					
<b>Outros Benefícios Fiscais</b> Assistência Social Saúde Educação Segurança (...)	Subsídio Explícito/Implícito					
<b>TOTAL</b>						

FONTE: Sistema <sistema>, Unidade Responsável: <Unidade Responsável>, Emissão: <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>. Assinado Digitalmente no dia

Nota: <listar as leis que produziram efeito no ano corrente, apresentando a vigência. Se não houver vigência definida, indicar "prazo indeterminado">

2 Os benefícios financeiros incluem as despesas pagas por meio do sistema tributário. Caso haja concessão desse tipo de benefício, o ente deve explicitar o detalhamento dentro desse grupo de benefícios.

3 Os benefícios creditícios podem ser pagos como juros e amortização de dívida posteriormente a sua concessão. Nesse caso, em vez de especificar as despesas por função, o ente deve informar área/setor/programa destinatário do benefício.

## Tabela de Referência Legislativa

As notas explicativas do demonstrativo devem ser acompanhadas das tabelas abaixo, cuja discriminação deve **apresentar todos os benefícios fiscais em vigor no ente**, independentes de constarem ou não do demonstrativo.

Benefício Fiscal	Base Legal	Setor/Programa/ Contribuinte Beneficiado	Objetivo do Gasto	Prazo de vigência
<b>(I) Benefícios Fiscais que acarretam Renúncia de Receita</b>				
<b>Benefícios Tributários (Gastos Tributários)</b>				
ICMS	XXX	XXX		XX/XX/XXXX
IPVA				
IPTU				
ISS				
Taxas				
Contribuições				
(...)				
<b>Outros Benefícios Fiscais que acarretam Renúncia de Receita (não tributária)</b>				
Receita Patrimonial	XXX	XXX		XX/XX/XXXX
Receita de Serviços				
Outras Receitas Correntes				
(...)				

Benefício Fiscal	Base Legal	Objetivo do Gasto	Prazo de vigência
<b>(II) Benefícios Fiscais que acarretam Despesas/Assunção de Dívidas</b>			
<b>Benefícios Financeiros</b>			
Assistência Social	XXX		XX/XX/XXXX
Saúde			
Educação			
(...)			
<b>Benefícios Creditícios</b>			
(...)			
<b>Outros Benefícios Fiscais</b>			
(...)			