

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

## **PARTE III**

# **Procedimentos Contábeis Específicos**

Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios  
Válido a partir do exercício de 2017

Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016



## 1. FUNDEB

### 1.1. INTRODUÇÃO

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), instituído nos termos do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 53/2006, encontra-se regulamentado pela Lei nº 11.494/2007 e pelo Decreto nº 6.253/2007, em substituição ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), vigente em 1988 a 2006.

Com vigência estabelecida para o período de 2007 – 2020, o Fundeb, caracterizado como fundo especial de natureza contábil, de âmbito estadual (um fundo por estado e Distrito Federal, num total de vinte e sete fundos), teve sua implantação iniciada em 1º de janeiro de 2007 e concluída em 2009, destina-se à manutenção e ao desenvolvimento da educação básica pública e à valorização dos trabalhadores em educação, incluindo sua condigna remuneração.

### 1.2. RECURSOS DO FUNDEB

Para cumprir a sua finalidade, o Fundeb de cada estado conta com recursos provenientes dos impostos e das transferências do estado e de seus municípios, vinculados à educação por força do disposto no art. 212 da Constituição Federal, bem como de complementação financeira de responsabilidade da União.

Os estados, o Distrito Federal e os municípios contribuem para a composição do Fundeb no montante equivalente ao percentual de 20% das receitas dos seguintes impostos e transferências constitucionais e legais:

- a. Fundo de Participação dos Estados – FPE.
- b. Fundo de Participação dos Municípios – FPM.
- c. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.
- d. Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações – IPI Exportação.
- e. Desoneração das Exportações (Lei Complementar nº 87/1996).
- f. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD.
- g. Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.
- h. Cota parte de 50% do Imposto Territorial Rural – ITR devida aos municípios.
- i. Receita da dívida ativa tributária, juros e multas relativas aos impostos acima relacionados.

Na dinâmica do Fundeb há, de um lado, a contribuição à formação do Fundo (no caso dos estados e municípios 20% dos impostos e transferências) e, de outro, a receita proveniente do Fundo (valor recebido de acordo com o nº de alunos matriculados). Além disso, o percentual das transferências constitucionais será retido e enviado ao FUNDEB pelo ente transferidor, ou seja, a União e os Estados. Dessa forma, é imprescindível que as informações sobre os valores transferidos contemplem os valores brutos, para a correta contabilização pelos entes recebedores.

A União complementarará os recursos sempre que, no Distrito Federal e em cada estado, o valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente, conforme o inciso V do art. 60 do ADCT. Esse mínimo corresponde à média nacional de todos os recursos do fundo divididos pelo número total de alunos. A diferença entre a média e o valor que ficou abaixo do mínimo é complementada pela União, até que todos os estados atinjam o valor da média. Essa complementação deverá corresponder, no mínimo, a 10% do total dos recursos compulsoriamente aportados pelos governos estaduais e municipais ao fundo.

Composição do Fundeb (2010-2020)		
Estados e DF	20% da arrecadação dos seguintes impostos e transferências recebidas	ITCMD IPVA ICMS Desoneração das Exportações FPE Cota-parte do IPI Exportação
Municípios	20% das seguintes transferências recebidas	Desoneração das Exportações FPM Cota-parte do IPI Exportação Cota-parte do ICMS Cota-parte do IPVA Cota-parte do ITR
União	10%, no mínimo, do total dos recursos de impostos e transferências destinados ao fundo	

### 1.3. APLICAÇÃO DOS RECURSOS DO FUNDEB

A regulamentação do Fundeb dispõe que os recursos deverão ser aplicados na forma do art. 70 da Lei de Diretrizes e Bases (LDB), de forma que pelo menos 60% seja direcionado ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério em efetivo exercício na educação básica de responsabilidade do respectivo ente governamental, e o restante (de até 40%) seja aplicado em outras ações de manutenção e desenvolvimento da educação básica, sendo vedada sua utilização nas despesas citadas em seu art. 71.

Outra particularidade estabelecida pelo regramento do Fundeb diz respeito à utilização dos recursos do fundo, que devem ser totalmente utilizados durante o exercício em que forem creditados. Admite-se, porém, que eventual saldo não comprometido, de até 5% do valor total repassado no exercício, seja utilizado no primeiro trimestre do exercício imediatamente subsequente, mediante abertura de crédito adicional.

### 1.4. CONTABILIZAÇÃO DO FUNDEB

#### 1.4.1. Contabilização dos Impostos e Transferências que Compõem a base de Cálculo do Fundeb

As receitas que compõem a base de cálculo do Fundeb (impostos e transferências constitucionais e legais) deverão ser registradas contabilmente pelos seus valores brutos (não líquidos dos valores destinados ao Fundeb), de acordo com o disposto no Capítulo 8 – Transações Sem Contraprestação, da Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais deste manual.

#### 1.4.2. Contabilização das Transferências ao Fundeb

Os fundos têm como agente financeiro o Banco do Brasil. Isso implica que os recursos transferidos ao fundo não ficarão contabilizados na contabilidade do estado, na forma de caixa ou equivalente de caixa ou qualquer outro direito, e sim em uma conta bancária específica de cada estado junto à instituição financeira.

Os valores destinados à formação do Fundeb pelos estados, Distrito Federal e municípios deverão ser registrados patrimonialmente como variação patrimonial diminutiva (VPD) e orçamentariamente como dedução da receita orçamentária realizada.

A operacionalização das deduções das receitas orçamentárias é descrita no Capítulo 3 – Receita Orçamentária da Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) deste Manual.

As variações patrimoniais referentes às transferências concedidas ou recebidas referentes ao Fundeb devem ser classificadas como “Inter OFSS – Estado”, ainda que o ente transferidor ou recebedor seja o próprio Estado. Para fins de consolidação das contas nacionais, é necessário excluir as contas “3.5.2.2.4.XX.XX – Transferências ao Fundeb – Inter OFSS - Estado” e “4.5.2.2.4.XX.XX - Transferência do Fundeb – Inter OFSS - Estado” para serem eliminadas duplicidades, conforme estabelecido na Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público deste manual.

Destaca-se que os lançamentos a seguir foram realizados conforme o nível de padronização definido no PCASP Federação, e que representam a contabilização no ente que aporta recursos ao Fundeb.

Lançamentos:

Transferência dos estados, DF ou municípios ao Fundeb

Natureza de informação: patrimonial

D 3.5.2.2.4.xx.xx Transferências ao Fundeb – Inter OFSS – Estado

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

Transferência dos estados, DF ou municípios ao Fundeb

Natureza de informação: orçamentária

D 6.2.1.3.x.x.xx (-) Deduções da Receita Orçamentária

C 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

A natureza de receita deduzida reflete a receita originalmente arrecadada.

Transferência dos estados, DF ou municípios ao Fundeb

Natureza da informação: controle

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

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

A transferência da complementação da União ao Fundeb deve ser realizada por meio de Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) e despesa orçamentária.

### 1.4.3. Contabilização dos Recursos Recebidos do Fundeb

O recebimento de recursos do Fundeb deverá ser registrado patrimonialmente como variação patrimonial aumentativa (VPA). Do ponto de vista orçamentário, deverá ser registrada a realização da receita orçamentária.

É importante ressaltar que todos os recursos recebidos do fundo devem ser controlados separadamente por fonte/destinação de recursos ou detalhamento da natureza de receita, de acordo com a origem dos recursos, para diferenciar, por exemplo, os recursos destinados exclusivamente à remuneração dos profissionais do magistério (60%), os recursos aplicados em outras ações (40%) e os recursos recebidos a título de complementação da União.

Destaca-se que os lançamentos a seguir foram realizados conforme o nível de padronização definido no PCASP Federação, e que representam a contabilização no ente que recebe recursos do Fundeb.

Lançamentos:

Transferências do Fundeb

Recebimento das transferências do Fundeb pelos estados, DF e municípios

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional – Consolidação (F)  
C 4.5.2.2.4.xx.xx Transferências do Fundeb – Inter OFSS – Estado

Natureza da informação: orçamentária

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

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

Natureza de Receita

Na codificação anterior: 1724.01.00 - Transferências de Recursos do Fundeb ou 1724.02.00 – Transferências de Recursos da Complementação da União ao Fundeb.

Na codificação nova: 1758.01.1.1 - Transferências de Recursos do Fundeb - Principal ou 1758.01.2.1 – Transferências de Recursos da Complementação da União ao Fundeb - Principal.

#### **1.4.4. Contabilização de Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras do Fundeb**

É importante manter o devido controle sobre a remuneração de depósitos bancários e aplicações financeiras decorrentes de recursos recebidos do Fundeb, pois tais recursos devem ser utilizados para a mesma finalidade.

O controle de recursos vinculados ao Fundeb será realizado pelo mecanismo de fonte/destinação de recursos, para os entes que sigam tal mecanismo, ou a natureza de receita referente à remuneração de depósitos bancários deverá ser desdobrada para tal fim, conforme orientação da Parte I deste Manual.

Os lançamentos abaixo consideram a remuneração de depósitos bancários. No caso de aplicações financeiras, deve-se escolher a natureza de receita apropriada.

Lançamentos:

Reconhecimento da remuneração de depósitos bancários

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional – Consolidação (F)  
C 4.4.5.x.x.xx.xx Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras

Natureza da 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 Receita 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários (codificação anterior) ou 1321.00.1.1 – Remuneração de Depósitos Bancários – Principal (codificação nova).

Reconhecimento da remuneração de depósitos bancários

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

## 2. CONCESSÕES DE SERVIÇOS PÚBLICOS

A normatização dos procedimentos contábeis relativos a Concessões de Serviços Públicos foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 05 – Acordos de Concessões de Serviços Públicos: Concedente, do Conselho Federal de Contabilidade, observando também a *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) 32 – *Service Concession Arrangements: Grantor* do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e a legislação brasileira aplicável.

O objetivo deste capítulo é estabelecer normas sobre os registros contábeis e orçamentários relativos à execução dos contratos de concessão de serviços públicos, sejam eles concessões comuns ou parcerias público-privadas (PPP), sob a ótica do órgão ou entidade pública.

Concessão de serviços públicos é a delegação contratual da execução do serviço público, precedida ou não de obra pública, permanecendo a titularidade com o poder público. As concessões de serviços públicos dividem-se em duas categorias: concessões comuns e as concessões especiais.

As concessões comuns são reguladas pela Lei nº 8.987/95 e comportam duas modalidades: concessões de serviços públicos simples e concessões de serviços públicos precedidas da execução de obra pública. Nesses casos o Poder Público não oferece qualquer contrapartida pecuniária ao concessionário, que é remunerado totalmente pela tarifa cobrada dos usuários dos serviços.

Já as concessões especiais são reguladas pela Lei nº 11.079/2004, são as chamadas Parcerias Público-Privadas (PPP) e se subdividem em: concessões patrocinadas e administrativas. Diferentemente das concessões comuns, a contraprestação pecuniária por parte do Poder Público é premissa do modelo, podendo ou não haver cobrança de tarifa dos usuários.

Quanto aos dispositivos legais aplicáveis às concessões, ressalta-se:

- a. As PPP são regidas pela Lei nº 11.079/2004<sup>1</sup> alterada pela Lei nº 12.766/2012.
- b. Às concessões administrativas<sup>2</sup> aplica-se adicionalmente o disposto nos arts. 21, 23, 25 e 27 a 39 da Lei nº 8.987/1995, e no art. 31 da Lei nº 9.074/1995.
- c. Às concessões patrocinadas<sup>3</sup> aplica-se subsidiariamente o disposto na Lei nº 8.987/1995, e nas leis que lhe são correlatas.
- d. As concessões comuns<sup>4</sup> são regidas pela Lei nº 8.987/1995, e pelas leis correlatas, não se lhes aplicando o disposto na Lei nº 11.079/2004.
- e. Os demais contratos administrativos<sup>5</sup> que não caracterizem concessão comum, patrocinada ou administrativa continuam regidos exclusivamente pela Lei nº 8.666/1993 e pelas leis correlatas.
- f. Os arts. 14 a 22 da Lei nº 11.079/2004 estabelecem disposições aplicáveis exclusivamente à União.

<sup>1</sup> Lei nº 11.079/2004

*Art. 1º Esta Lei institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.*

*Parágrafo único. Esta Lei se aplica aos órgãos da Administração Pública direta, aos fundos especiais, às autarquias, às fundações públicas, às empresas públicas, às sociedades de economia mista e às demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. [...]*

<sup>2</sup> Lei nº 11.079/2004 art. 3º caput.

<sup>3</sup> Lei nº 11.079/2004 art. 3º § 1º.

<sup>4</sup> Lei nº 11.079/2004 art. 3º § 2º.

<sup>5</sup> Lei nº 11.079/2004 art. 3º § 3º.

QUADRO RESUMO

	PPP		Concessão Comum
	Concessão Patrocinada	Concessão Administrativa	
<b>Objeto</b>	Concessão de serviços públicos com ou sem obras públicas.	Prestação de serviços à Administração Pública com ou sem obras públicas.	Concessão de serviços públicos com ou sem obras públicas.
<b>Usuário</b>	Coletividade.	Administração Pública.	Coletividade.
<b>Contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado</b>	Há.	Há.	Não há.
<b>Repartição de riscos entre as partes</b>	Há.	Há.	Não há.
<b>Legislação aplicável</b>	Lei nº 11.079/2004 e Lei nº 8.987/1995 subsidiariamente.	Lei nº 11.079/2004, arts. 21, 23, 25 e 27 a 39 da Lei nº 8.987/1995, e art. 31 da Lei nº 9.074/1995.	Lei nº 8.987/1995.

## 2.1. DEFINIÇÕES

### Contrato de Concessão

É um acordo vinculante entre o concedente e o concessionário em que este utiliza o ativo da concessão, por um prazo determinado, para prover serviços públicos, tendo como contrapartida uma compensação (contraprestação, tarifa ou ambos) por seus serviços durante o período da concessão.

Pela legislação<sup>6</sup> vigente no Brasil, a concessão de serviço público, precedida ou não da execução de obra pública, é sempre formalizada mediante contrato, precedida de licitação.

### Concedente/ Parceiro Público/ Contratante<sup>7</sup>

Concedente pode ser órgão da Administração Pública direta, fundo especial, autarquia, fundação pública, empresa pública, sociedade de economia mista, ou entidade controlada direta ou indiretamente pelo ente. É a entidade que confere ao concessionário o direito de exploração dos serviços providos pelo ativo da concessão.

Na modalidade PPP, pode ser denominado também de parceiro público o titular do serviço público cuja execução é delegada ao parceiro privado, precedida ou não da execução de obra pública, por meio de contrato de concessão.

<sup>6</sup> Lei nº 8.987/95 art. 4º.

<sup>7</sup> Lei nº 11.079/2004

Art. 1º [...]

Parágrafo único. Esta Lei se aplica aos órgãos da Administração Pública direta, aos fundos especiais, às autarquias, às fundações públicas, às empresas públicas, às sociedades de economia mista e às demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

### **Concessionário /Parceiro Privado/ Contratado / Operador**

Concessionário é a pessoa jurídica ou consórcio de empresas, vencedor de processo licitatório, que recebe a delegação do serviço público por meio de contrato de concessão. Portanto, é a entidade que usa o ativo da concessão, sujeito ao controle do concedente, para fornecer serviços públicos.

Na modalidade PPP, pode ser denominado também de parceiro privado. A implantação e gestão do objeto da PPP é realizada por sociedade de propósito específico (SPE)<sup>8</sup> constituída para este fim.

### **Ativo da Concessão**

Ativo da concessão é um ativo necessário à prestação do serviço público, objeto da concessão. Pode ser um ativo já existente no concessionário, um ativo construído, desenvolvido ou adquirido pelo concessionário, ou benfeitorias em um ativo já existente no concedente.

### **Obra Pública**

A construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público<sup>9</sup>.

### **Contraprestação**

Contraprestação é o valor da remuneração a ser pago pelo concedente ao concessionário, sempre precedida da disponibilização do serviço<sup>10</sup> objeto do contrato de PPP.

A contraprestação da Administração Pública poderá ser feita por meio de<sup>11</sup>:

- a. Ordem bancária;
- b. Cessão de créditos não tributários;
- c. Outorga de direitos em face da Administração Pública;
- d. Outorga de direitos sobre bens públicos dominicais; ou
- e. Outros meios admitidos em lei.

### **Aporte de Recursos<sup>12</sup>**

Aporte de recursos é um repasse (nos contratos de PPP) em favor do concessionário, na fase de investimentos do projeto e/ou após a disponibilização dos serviços, para a realização de obras e aquisição de bens reversíveis. Quando realizado durante a fase dos investimentos a cargo do parceiro privado, deverá guardar proporcionalidade com as etapas efetivamente executadas.

### **Receitas Adicionais/Extraordinárias**

São receitas não diretamente vinculadas ao objeto da concessão, que poderão ser exploradas pelo concessionário, compartilhando os resultados líquidos de tal exploração com o concedente, conforme estabelecido em contrato.

---

<sup>8</sup> Lei nº 11.079/2004 art. 9º.

<sup>9</sup> Lei nº 11.079/2004 art. 2º, III.

<sup>10</sup> Lei nº 11.079/2004 art. 7º caput.

<sup>11</sup> Lei nº 11.079/2004 art. 6º.

<sup>12</sup> Lei nº 11.079/2004 art. 5º inciso XI, art. 6º § 2º e art. 7º § 2º.

### Tarifa/Preço Público

É a remuneração obtida pelo concessionário a título de compensação pelos serviços prestados. Constitui pagamento de natureza não tributária e configura obrigação contratual facultativa, já que é a receita obtida direta dos usuários dos serviços.

Na doutrina do direito administrativo brasileiro, é comum referir-se às tarifas como a espécie do gênero preço público, que representa a contraprestação pecuniária de um serviço público.

## 2.2. CONCESSÕES COMUNS

Nas concessões comuns, os serviços são prestados diretamente aos usuários (membros da coletividade), que remuneram o concessionário por meio da tarifa cobrada.

Nos casos em que há execução de obra pública, o concedente livra-se do dispêndio que obras públicas acarretam, deixando todo o investimento a cargo do concessionário. Assim, o concedente permite que o concessionário explore a prestação dos serviços a fim de recuperar o capital investido nessas obras.

A Lei nº 8.987/1995 distingue a concessão comum em concessão de serviço público e concessão de serviço público precedida da execução de obra pública, definindo cada uma destas espécies no art. 2º, incisos II e III, respectivamente:

- a. **Concessão de serviço público:** é a delegação de sua prestação, feita pelo concedente, mediante licitação, na modalidade concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco, e por prazo determinado.

**Exemplo:** concessão de transporte urbano de passageiros.

- b. **Concessão de serviço público precedida de execução de obra pública:** a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo concedente, mediante licitação, na modalidade concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento do concessionário seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado.

**Exemplo:** concessão para geração de energia elétrica a partir de certo potencial hidroelétrico, em que somente será possível gerar energia depois de edificar uma infraestrutura, como uma usina hidrelétrica.

## 2.3. PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPP)

Parceria público-privada (PPP) é uma modalidade especial de contrato administrativo de concessão de serviço público, com eventual execução de obras ou fornecimento de bens.

A PPP se diferencia da concessão comum por envolver contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado<sup>13</sup> e repartição de riscos entre as partes<sup>14</sup>. A PPP é adequada à implantação

---

<sup>13</sup> Lei nº 11.079/2004

Art. 2º [...]

§ 3º Não constitui parceria público-privada a concessão comum, assim entendida a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, quando não envolver contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado.

<sup>14</sup> Lei nº 11.079/2004

Art. 5º As cláusulas dos contratos de parceria público-privada atenderão ao disposto no art. 23 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, no que couber, devendo também prever: [...]

e gestão de serviços de grande vulto, que seriam economicamente inviáveis sem a participação do Governo. O dispêndio, total ou parcial, com a execução da obra ou prestação do serviço incumbe ao parceiro privado, sendo ressarcido no curso do contrato mediante tarifa dos usuários e/ou contraprestação do parceiro público. A remuneração do parceiro público ao parceiro privado poderá também ocorrer mediante aporte de recursos<sup>15</sup>, os quais poderão ocorrer, inclusive, na fase de investimentos, ou seja, antes que haja a efetiva prestação dos serviços.

Os contratos de PPP podem ser firmados em duas **modalidades**:

- a. **Concessão Patrocinada**<sup>16</sup>: seu objeto é a concessão de serviços públicos ou obras públicas de que trata a Lei nº 8.987/95, quando envolver, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários, contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado.
- b. **Concessão Administrativa**<sup>17</sup>: seu objeto é a prestação de serviços de que a Administração Pública seja a usuária direta ou indireta, ainda que envolva execução de obra ou fornecimento e instalação de bens. A forma de remuneração do concessionário é feita apenas pela contraprestação paga pelo concedente, não há cobrança de tarifa, já que o usuário direto dos serviços é a Administração Pública.

Dessa forma, podem ser objeto de uma PPP a prestação de serviços públicos típicos à coletividade, tais como manutenção de rodovias, saneamento básico, saúde e educação, ou a prestação de serviços à própria Administração Pública, tais como a gestão de prédios públicos ou presídios.

#### Exemplos:

- a. **PPP na Modalidade Concessão Patrocinada para Exploração de Rodovia**: de acordo com o contrato, o parceiro privado deverá duplicar a rodovia, construir pontes e viadutos, prestar serviços de manutenção, promover a sinalização e disponibilizar socorro médico e mecânico. O parceiro privado é remunerado pela cobrança de tarifa dos usuários da rodovia – pedágio. Considerando-se que o pedágio poderia custar demasiadamente caro ao usuário, o parceiro público subsidia o projeto mediante contraprestação pública ao parceiro privado.
- b. **PPP na Modalidade Concessão Administrativa para Construção e Manutenção de Presídio**: de acordo com o contrato, o parceiro privado deverá construir um presídio e prestar serviços de vigilância, limpeza, manutenção das instalações do prédio e alimentação dos presos. A titularidade do poder de polícia, no entanto, não pode ser delegada. Neste caso, não é possível a cobrança de tarifas e o parceiro privado será remunerado exclusivamente por contraprestação do parceiro público.
- c. **PPP na Modalidade Concessão Administrativa para Construção e Manutenção de Hospital**: de acordo com o contrato, o parceiro privado deverá construir o hospital, instalar os

---

*III – a repartição de riscos entre as partes, inclusive os referentes a caso fortuito, força maior, fato do príncipe e álea econômica extraordinária;*

<sup>15</sup> Lei nº 11.079/2004

*Art. 5º As cláusulas dos contratos de parceria público-privada atenderão ao disposto no art. 23 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, no que couber, devendo também prever: [...]*

*XI - o cronograma e os marcos para o repasse ao parceiro privado das parcelas do aporte de recursos, na fase de investimentos do projeto e/ou após a disponibilização dos serviços, sempre que verificada a hipótese do § 2o do art. 6o desta Lei. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)*

<sup>16</sup> A Lei nº 11.079/2004 não permite contratos de parceria público-privada cujo valor seja inferior a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais);

<sup>17</sup> Lei nº 11.079/2004 art. 2º § 2º.

*Art. 5º As cláusulas dos contratos de parceria público-privada atenderão ao disposto no art. 23 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, no que couber, devendo também prever: [...]*

*XI - o cronograma e os marcos para o repasse ao parceiro privado das parcelas do aporte de recursos, na fase de investimentos do projeto e/ou após a disponibilização dos serviços, sempre que verificada a hipótese do § 2o do art. 6o desta Lei. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)*

equipamentos necessários, prestar serviços de manutenção das instalações do prédio e dos equipamentos, bem como fornecer materiais hospitalares e medicações. O atendimento será gratuito para os cidadãos. Os médicos, enfermeiros e demais profissionais da área de saúde serão servidores públicos contratados pelo Governo. Neste caso, não é possível a cobrança de tarifas e o parceiro privado será remunerado exclusivamente por contraprestação pública.

## **2.4. CONTABILIZAÇÃO DAS CONCESSÕES**

Não será objeto deste capítulo a contabilização das concessões comuns, a qual será contemplada nas próximas edições do MCASP.

A contabilização das parcerias público privadas deve possibilitar a distinção entre os passivos relativos ao ativo da concessão e os passivos relativos à prestação de serviços, tanto sob a ótica patrimonial quanto orçamentária. Ressalta-se que a forma de contabilização não impacta os aspectos fiscais, que são regulamentados por normativos próprios.

### **2.4.1. Reconhecimento e Mensuração de Ativos da Concessão**

O concedente deve reconhecer um ativo da concessão quando, além dos requisitos para reconhecimento do ativo – probabilidade que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços dele provenientes fluam para a entidade e possibilidade de que seu custo ou valor seja determinado em bases confiáveis – estejam presentes todos os seguintes requisitos:

- a. O concedente controla ou regula o serviço objeto da concessão.
- b. O concedente detém o controle ou qualquer participação residual significativa no ativo ao final do prazo do contrato de concessão ou o ativo é utilizado durante toda a sua vida útil.

O controle ou a regulação dos serviços da concessão são caracterizados quando o concedente determina os serviços que o concessionário deve prestar através do uso do ativo da concessão, quais são os usuários e os preços dos serviços.

Quando um ativo preexistente no concedente atender aos requisitos citados (“a” e “b”), o concedente deverá reclassificar o ativo como um “ativo de concessão de serviços públicos”.

Para avaliar a possibilidade de que o custo ou valor do ativo da concessão seja determinado em bases confiáveis, o concessionário deve fornecer ao concedente relatórios sobre o progresso da construção ou desenvolvimento do ativo. Dessa forma, o concedente reconhecerá um ativo e um passivo associado.

A mensuração inicial dos ativos da concessão deve ser feita a valor justo. Esta regra se aplica tanto aos ativos já existentes que tiveram aumento no potencial de serviços, quanto aos ativos construídos ou desenvolvidos em função do contrato de concessão. A mensuração a valor justo não constitui reavaliação.

O valor justo dos ativos da concessão inclui apenas valores referentes aos investimentos, excluindo-se os montantes de outros componentes, como operação e manutenção.

A forma como o concessionário é remunerado afeta como o valor justo do ativo da concessão é determinado em seu reconhecimento inicial. Quando há pagamentos efetuados pelo concedente, o valor justo do ativo representa a parcela paga ao concessionário referente à incorporação do ativo (bem da concessão). Quando o concedente não faz pagamentos ao concessionário pelo ativo da concessão, o ativo deve ser contabilizado como uma troca não monetária de ativos (direito de exploração do ativo em troca da incorporação do bem da concessão).

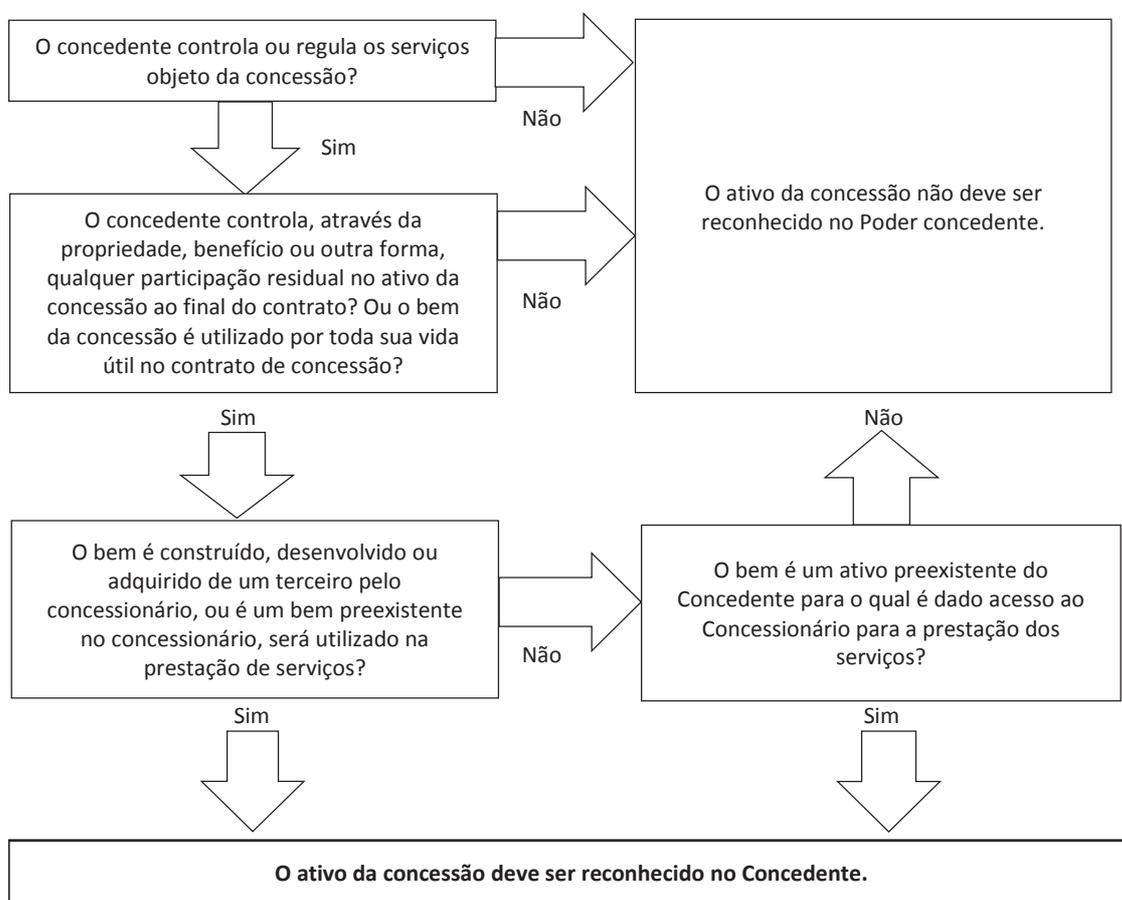
Assim, nos contratos que envolvem a prestação de serviços com a execução de obras públicas, observa-se dois elementos compondo a remuneração do concessionário, os quais devem ser segregados a fim de obter o valor justo do ativo da concessão. O primeiro elemento, se refere à cobertura dos investimentos efetuados, abrangendo a realização de obras e a aquisição de equipamentos, para a

disponibilização dos serviços objeto da concessão. O segundo, diz respeito à execução dos serviços, destinando-se ao custeio da operação e manutenção do projeto.

Os componentes da contraprestação paga pelo concedente ao concessionário, ativo e serviços, devem ser identificáveis separadamente e alocados pelo valor justo. Quando esses componentes não puderem ser identificáveis separadamente, o valor justo do ativo deve ser determinado usando técnicas de estimativas.

Além disso, a Lei nº 12.766/2012 criou a figura do aporte de recursos, que poderá ocorrer na fase de investimentos do projeto e/ou após a disponibilização dos serviços. Nestes casos, o aporte justifica a incorporação do ativo no patrimônio do concedente e serve de base para a sua mensuração. Contudo, nem sempre o valor dos aportes será exatamente o valor dos ativos, neste caso haverá alguma parcela das contraprestações se referindo a incorporação do ativo.

Fluxograma para reconhecimento de ativos da concessão<sup>18</sup>



Posteriormente ao reconhecimento inicial ou à reclassificação, os ativos da concessão devem ser contabilizados como uma classe separada de ativos. Assim, os ativos da concessão devem ser classificados nas contas patrimoniais de ativo imobilizado, mas devem ser segregados em classes que evidenciem ativos de natureza similar ou que prestem serviços de natureza similar. Esse controle por classes de ativos pode ser realizado de forma mais detalhada por meio das contas de controle.

<sup>18</sup> Baseado na IPSAS 32.

Ressalta-se que os ativos da concessão estão sujeitos à depreciação, reavaliação e redução a valor recuperável, quando aplicáveis, como os demais itens do ativo imobilizado. Tais lançamentos poderão ser consultados no Capítulo 7 da Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) deste Manual.

#### **2.4.2. Reconhecimento e Mensuração de Passivos da Concessão**

O concedente deve reconhecer um passivo da concessão, sempre que reconhecer um ativo da concessão, conforme os critérios de reconhecimento do ativo citados. Nesse caso, devem ser observados os requisitos gerais para reconhecimento do passivo, conforme estabelecido no capítulo II da parte II deste Manual.

O concedente não deve reconhecer um passivo quando um ativo seu preexistente for reclassificado como um ativo da concessão, exceto no caso de haver contraprestações adicionais pagas ao concessionário.

De forma geral, o passivo deve ser reconhecido e mensurado inicialmente pelo mesmo valor que o ativo da concessão (valor justo), ajustado por qualquer contraprestação do concedente ao concessionário, ou do concessionário ao concedente.

A natureza do passivo reconhecido difere em cada modelo de concessão, conforme a forma como o concedente compensa o concessionário, ou seja, conforme a essência dos contratos.

Em troca do ativo da concessão, o concedente pode compensar o concessionário por meio de qualquer combinação entre:

- a. Realização de pagamentos ao concessionário (modelo de “financiamento de passivos”)
- b. Compensação por outros meios (modelo de “concessão de direitos ao concessionário), como:
  - i. Concedendo ao concessionário o direito de auferir receitas de usuários dos ativos da concessão; ou
  - ii. Concedendo ao concessionário acesso a qualquer outro ativo gerador de receita (por exemplo, uma ala privada dentro de um hospital, onde o restante do hospital é utilizado pelo concedente para prestar serviços públicos a pacientes ou um estacionamento privado adjacente a uma instalação onde se presta serviço público);

Para fins deste manual, o modelo de financiamento de passivos deve ser entendido como o modelo de uma concessão administrativa. O modelo de concessão de direitos à concessionária é bastante semelhante às concessões comuns. Já o modelo bifurcado, é alinhado às concessões patrocinadas, onde uma parte da remuneração do concessionário é paga por contraprestações (como no modelo de financiamento de passivos) e outra parte advém das tarifas cobradas dos usuários dos serviços (como no modelo de concessão de direitos ao concessionário). Assim, o modelo bifurcado apresenta características do modelo de financiamento de passivos e do modelo de concessão de direitos ao concessionário.

Em PPP (concessões administrativas e patrocinadas), as contraprestações abrangem a remuneração do parceiro privado pela prestação dos serviços e a aquisição do ativo da concessão, quando aplicável. O passivo referente à remuneração pelos serviços é registrado quando da ocorrência do fato gerador. Por sua vez, o passivo referente à aquisição do ativo é registrado quando de sua incorporação.

A natureza do passivo reconhecido difere em cada modelo de concessão, conforme a forma como o concedente compensa o concessionário, ou seja, conforme a essência dos contratos.

Logo, o concedente deve separar e contabilizar os pagamentos ao concessionário, conforme a sua essência, sendo uma parte como uma redução do passivo reconhecido (relacionado à incorporação do ativo), um encargo financeiro ou uma contraprestação pelos serviços prestados pela concessionária. Os encargos financeiros e a contraprestação pelos serviços prestados devem ser contabilizados como variação patrimonial diminutiva.

Aspectos fiscais relativos ao passivo oriundo dos contratos de parceria público privadas devem ser consultados no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF).

### 2.4.3. Receitas Adicionais

O concessionário poderá, desde que estabelecido em contrato, explorar receitas adicionais. Dependendo do modelo contratual, essas receitas podem ser compartilhadas entre o concedente, o concessionário e os usuários do serviço. Se o compartilhamento ocorrer apenas entre o concessionário e os usuários, os valores devem ser revertidos em redução da tarifa. Contudo, se o compartilhamento ocorrer entre o concedente e o concessionário, uma parte das contraprestações poderá ser reduzida ou ainda o concedente poderá receber uma compensação pecuniária.

Exemplo: numa concessão comum de serviços relativos à disponibilização de energia elétrica, é possível que o concessionário compartilhe sua infraestrutura com uma empresa de telefonia, para que esta possa passar seus cabos de telefone. Assim, o concessionário pode auferir receitas adicionais pelo compartilhamento dos ativos construídos, sem prejuízo da prestação de serviços objeto do contrato de concessão.

Caso o contrato de concessão estabeleça o compartilhamento dessas receitas através da redução de uma parte da contraprestação devida pelo poder concedente, o valor compartilhado será reconhecido como uma variação patrimonial aumentativa em contrapartida a uma redução do passivo.

Caso o contrato de concessão não estabeleça a compensação entre os valores devidos e os valores a receber pelo poder concedente, o valor compartilhado será reconhecido como uma variação patrimonial aumentativa em contrapartida a um ativo, que representa o valor a receber pelo compartilhamento da receita adicional.

A variação patrimonial aumentativa decorrente do compartilhamento das receitas adicionais deve ser reconhecida no momento da ocorrência do seu fato gerador.

### 2.4.4. Aspectos Orçamentários

Para fins desta edição do manual, aspectos orçamentários referentes às concessões comuns não serão tratados neste tópico.

As classificações orçamentárias relacionadas às PPP guardam relação com a finalidade da despesa. Deste modo, distinguem-se orçamentariamente:

- a. Os aportes de recursos destinados a obras e aquisição de bens reversíveis;
- b. As parcelas das contraprestações referentes às despesas com remuneração do concessionário pela prestação dos serviços;
- c. As parcelas das contraprestações referentes às despesas com prestação de serviços direta ou indiretamente à Administração Pública; e
- d. As parcelas das contraprestações referentes às despesas decorrentes da incorporação de bens de capital.

Além disso, a fim de facilitar o controle e a identificação das despesas decorrentes de PPP foi criada uma modalidade de aplicação específica denominada 67 – Execução de Contratos de Parceria Público-Privada – PPP.

Os aportes de recursos destinados a obras e aquisição de bens reversíveis devem ser classificados orçamentariamente como despesas de capital com aporte de recursos pelo concedente em favor do concessionário decorrente de contrato de PPP (4.5.67.82).

As parcelas das contraprestações referentes à remuneração do concessionário pela prestação dos serviços em concessões patrocinadas são, na essência, ajuda financeira. Dessa forma, devem ser classificadas orçamentariamente como despesas correntes com subvenções econômicas (3.3.67.45).

As parcelas das contraprestações referentes à remuneração do concessionário pela prestação dos serviços em concessões administrativas são decorrentes dos serviços prestados diretamente ou indiretamente ao concedente. Dessa forma, devem ser classificadas orçamentariamente como despesas correntes decorrentes de contrato de PPP, exceto subvenções econômicas, aporte e fundo garantidor (3.3.67.83).

As despesas continuadas referentes à prestação de serviços, por se tratarem de despesas contratuais, portanto, não derivadas diretamente de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo, são despesas discricionárias que devem ser classificadas como despesas correntes, no grupo de natureza da despesa (GND) 3- outras despesas correntes, conjugadas com a modalidade de aplicação e elemento de despesa acima mencionados, ou como subvenção econômica (elemento 45), quando for o caso.

As parcelas das contraprestações referentes às despesas decorrentes da incorporação de bens de capital devem ser classificadas orçamentariamente como despesas de capital decorrentes de contrato de PPP, exceto subvenções econômicas, aporte e fundo garantidor (4.5.67.83).

Os aportes do poder concedente ao concessionário para a realização de obras ou aquisição de bens reversíveis deverão ser classificados como GND 5 - inversões financeiras, uma vez que a realização da obra ou a aquisição dos bens são de responsabilidade do concessionário, apesar de virem a ser incorporados ao patrimônio público. O mesmo tratamento é dado para a parcela da contraprestação que se refere à incorporação do ativo da concessão.

#### 2.4.5. Provisão para Riscos Decorrentes de Contratos de PPP

A Lei nº 11.079/2004 determina que os contratos de PPP devem prever a repartição de riscos entre as partes<sup>19</sup>.

São espécies de riscos assumidos pelo parceiro público em contratos de PPP, dentre outras:

- a. Risco de Demanda: ocorre quando o parceiro público garante ao parceiro privado receita mínima sobre o fluxo total esperado para o projeto. Exemplo: PPP na Modalidade Concessão Patrocinada de Exploração de Rodovia na qual o parceiro público compensa o parceiro privado pela arrecadação de pedágios inferior à prevista em virtude de tráfego menor que o esperado.
- b. Risco de Construção: ocorre quando o parceiro público garante ao parceiro privado restituição de parte ou totalidade do custo de construção ou manutenção do bem que exceder ao valor originalmente previsto, inclusive mediante a indexação da receita do contrato a índices setoriais de preços que reflitam a evolução do custo de construção e manutenção do bem e o repasse de custos de reparos e outros custos de manutenção do bem.
- c. Risco de Disponibilidade: ocorre quando o parceiro público garante ao parceiro privado o pagamento de parte ou totalidade da contraprestação independentemente da disponibilização do bem ou fornecimento do serviço.
- d. Risco Cambial: ocorre quando o parceiro público garante ao parceiro privado compensação de parte ou totalidade das perdas decorrentes da variação do valor de insumos ou financiamentos indexados à moeda estrangeira.
- e. Risco Operacional: ocorre quando o parceiro público garante ao parceiro privado compensação de parte ou totalidade das perdas decorrentes de projeção errônea dos custos com a manutenção de equipamentos, mão de obra, etc.

---

<sup>19</sup> Lei nº 11.079/2004

Art. 4º Na contratação de parceria público-privada serão observadas as seguintes diretrizes: [...]

VI – repartição objetiva de riscos entre as partes; [...]

Art. 5º As cláusulas dos contratos de parceria público-privada atenderão ao disposto no art. 23 da Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, no que couber, devendo também prever: [...]

III – a repartição de riscos entre as partes, inclusive os referentes a caso fortuito, força maior, fato do príncipe e álea econômica extraordinária;

O concedente deverá reconhecer uma provisão para riscos quando for provável a saída de recursos e quando for possível a estimativa confiável do valor. A provisão deverá ser reconhecida em conta patrimonial de Provisão para Riscos Decorrentes de Contratos de PPP.

Caso o risco se concretize, o concedente deverá reconhecer a respectiva obrigação a pagar, e a provisão deverá ser baixada. Já no caso de não ser mais provável a saída de recursos relativos ao risco, a provisão deverá ser revertida.

Os lançamentos relativos a provisões e passivos contingentes poderão ser consultados no Capítulo 10 da Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) deste Manual.

#### 2.4.6. Prestação de Garantia

A Lei nº 11.079/2004 dispõe sobre a prestação de garantia pelo parceiro público:

Art. 8º As obrigações pecuniárias contraídas pela Administração Pública em contrato de parceria público-privada poderão ser garantidas mediante:

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

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

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

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

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

VI – outros mecanismos admitidos em lei.

A União instituiu o Fundo Garantidor das Parcerias Público-Privadas (FGP)<sup>20</sup>, administrado pelo Banco do Brasil S.A., que tem por finalidade prestar garantia de pagamento de obrigações pecuniárias assumidas pelos parceiros públicos federais em virtude da contratação de PPP. Os estados, Distrito Federal e municípios também poderão instituir ou utilizar fundos especiais para a prestação de garantias, conforme previsão legal.

Assim, o FGP será estabelecido em âmbito de cada ente por meio de aporte de bens ou direitos. Quando o aporte ocorrer por meio de recursos financeiros, deverá ser classificado orçamentariamente como despesas decorrentes da participação em fundos, organismos, ou entidades assemelhadas, nacionais e internacionais, inclusive as decorrentes de integralização de cotas (4.5.90.84). Entretanto, se o aporte ocorrer por outros meios não haverá classificação orçamentária, já que não haverá execução orçamentária.

Já os registros contábeis referentes à contabilização de garantias e contragarantias, serão realizados em contas de controle de atos potenciais.

Lançamentos:

Prestação da garantia

Natureza do registro: controle

D 7.1.2.1.x.xx.xx      Garantias e Contragarantias Concedidas

C 8.1.2.1.x.xx.xx      Execução de Garantias e Contragarantias Concedidas – PPP a Executar

Execução da garantia

Natureza do registro: controle

D 8.1.2.1.x.xx.xx      Execução de Garantias e Contragarantias Concedidas – PPP a Executar

C 8.1.2.1.x.xx.xx      Execução de Garantias e Contragarantias Concedidas – PPP Executadas

<sup>20</sup> Lei nº 11.079/2004 art. 16.

### 2.4.7. Evidenciação

Todos os aspectos de um contrato de concessão de serviços devem ser considerados para a apropriada evidenciação em notas explicativas. Em cada exercício financeiro, o concedente deverá evidenciar as seguintes informações em relação aos contratos de concessão de serviços públicos:

- a. Descrição do contrato;
- b. Cláusulas significativas do contrato, que possam afetar seu montante, prazo, e a segurança acerca dos fluxos de caixa futuros (por exemplo, o prazo da concessão, datas de revisão/renegociação de valores, e as bases nas quais as revisões de valores ou renegociações são determinadas);
- c. A natureza e extensão (por exemplo, quantidade, prazos ou valores) de:
  - i. Direitos de uso de ativos específicos;
  - ii. Direitos esperados de que a concessionária forneça serviços específicos em relação ao contrato de concessão;
  - iii. Ativos da concessão reconhecidos como ativos durante o exercício financeiro, incluindo ativos existentes no concedente e reclassificados como ativos da concessão;
  - iv. Direitos de receber ativos específicos no final do contrato da concessão;
  - v. Opção de renovação e término do contrato de concessão;
  - vi. Outros direitos e obrigações (por exemplo, reparação geral dos ativos da concessão);
  - vii. Obrigações de fornecer ao concessionário acesso aos ativos da concessão ou qualquer outro ativo gerador de receitas; e
- d. Mudanças no contrato que ocorrerem durante o exercício financeiro;

### 2.4.8. Registros Contábeis de Acordo Com o PCASP

Para fins deste manual, será tratada a contabilização apenas dos contratos de concessão administrativa e patrocinada.

Os registros contábeis apresentados contemplam os principais aspectos abordados neste capítulo e deverão ser realizados de acordo com o caso concreto.

#### Assinatura do Contrato

Assinatura do contrato de PPP

Natureza do registro: controle

D 7.1.2.3.x.xx.xx Obrigações Contratuais – PPP

C 8.1.2.3.x.xx.xx Execução de Obrigações Contratuais – PPP a Executar

#### Parcela da Contraprestação referente ao Ativo da Concessão e/ou Aporte de Recursos

- a. Registro da incorporação do ativo pelo parceiro público

Incorporação do ativo no patrimônio do parceiro público

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.x.x.x.xx.xx Ativos Constituídos pela SPE

C 2.1.8.6.x.xx.xx Obrigações Decorrentes de Contratos de PPP-Curto Prazo (P)

C. 2.2.8.6.x.xx.xx Obrigações Decorrentes de Contratos de PPP- Longo Prazo (P)

b. Empenho

Reclassificação do passivo (troca de atributo) em decorrência do empenho

Natureza do registro: patrimonial

D 2.1.8.6.x.xx.xx Obrigações Decorrentes de Contratos de PPP-Curto Prazo (P)

C 2.1.8.6.x.xx.xx Obrigações Decorrentes de Contratos de PPP-Curto Prazo (F)

Natureza do registro: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da despesa: 4.5.67.83 (parcela da contraprestação referente ao ativo) ou 4.5.67.82 (aporte de recursos)

Natureza do registro: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza do registro: controle

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

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

c. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza da informação: controle

D 8.1.2.3.x.xx.xx Execução de Obrigações Contratuais a Executar

C 8.1.2.3.x.xx.xx Execução de Obrigações Contratuais Executadas

d. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.x.x.x.xx.xx Obrigações Decorrentes de Ativos Constituídos pela SPE (F)

C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

Parcela da Contraprestação referente ao Pagamento dos Serviços

a. Registro da obrigação por competência

Natureza do registro: patrimonial

D 3.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva (VPD)
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Contraprestações a Pagar de Contratos de PPP (P)

b. Empenho

Reclassificação do passivo (troca de atributo) em decorrência do empenho

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.3.x.x.xx.xx	Contraprestações a Pagar de Contratos de PPP (P)
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Contraprestações a Pagar de Contratos de PPP (F)

Natureza do registro: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar
Natureza da despesa: 3.3.67.45 (concessão patrocinada) ou 3.3.67.83 (concessão administrativa)	

Natureza do registro: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza do registro: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho

c. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza do registro: controle

D 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – PPP a Executar
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – PPP Executadas

d. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.x.x.x.xx.xx	Contraprestações a Pagar de Contratos de PPP (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

### 3. OPERAÇÃO DE CRÉDITO

Este capítulo dispõe sobre os registros contábeis relativos às operações de crédito. A título de exemplo, serão demonstrados os registros contábeis das operações de crédito mobiliárias (emissão de títulos) e das seguintes operações de crédito contratuais:

- a. Mútuo financeiro;
- b. Arrendamento mercantil financeiro;
- c. Aquisições financiadas de bens;
- d. Recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços;
- e. Assunção, reconhecimento e confissão de dívidas;
- f. Assunção, sem autorização orçamentária, de obrigação para pagamento *a posteriori* de bens e serviços; e
- g. Parcelamento de dívidas.

#### 3.1. CONCEITO

##### **Aquisição Financiada de Bens**

Aquisição financiada de bens é uma espécie de operação de crédito contratual em que não há ingresso efetivo de recursos financeiros nos cofres da entidade, como, por exemplo, a aquisição financiada diretamente com o fornecedor do bem.

##### **Arrendamento Mercantil**

O arrendamento mercantil, conforme definido na legislação brasileira, em especial pela NBC TG 06 (R2) – Arrendamento Mercantil, do CFC, corresponde à operação de crédito contratual internacionalmente conhecida como *leasing*. As partes desse contrato são denominadas “arrendador” e “arrendatário”, conforme sejam, de um lado, um banco ou sociedade de arrendamento mercantil e, de outro, o cliente. O objeto do contrato é a aquisição, por parte do arrendador, de bem escolhido pelo arrendatário para sua utilização. O arrendador é, a priori, em um conceito amplo, o proprietário do bem, sendo que a posse e o usufruto, durante a vigência do contrato, são do arrendatário. O contrato de arrendamento mercantil pode prever ou não a opção de compra, pelo arrendatário, do bem de propriedade do arrendador.

##### **Arrendamento Mercantil Financeiro**

Arrendamento mercantil é classificado como financeiro quando há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não vir a ser transferido ao final da operação, se atendidas as condições contratadas e houver interesse pela parte onerada.

##### **Arrendamento Mercantil Operacional**

O arrendamento mercantil é classificado como operacional quando não há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade.

### **Informação Complementar da Conta Contábil**

Informação complementar da conta contábil é aquela que não pode ser extraída da codificação da conta contábil, mas a ela se associa. Atende a controles necessários de natureza gerencial ou orçamentária e é possível utilizar mais de um tipo de informação complementar de forma a permitir o controle individualizado.

São exemplos:

- a. Indicador de cálculo do superávit financeiro, definido na parte IV – PCASP, para atender às exigências da Lei n.º 4.320/1964.
- b. Classificação funcional, definida na Portaria MOG n.º 42/1999.
- c. Classificação da despesa e da receita por natureza, definidas na Portaria SOF/STN n.º 163/2001.
- d. Classificação por fonte ou destinação de recursos, definida na Parte I – PCO.

### **Mútuo Financeiro**

Mútuo financeiro é uma espécie de operação de crédito em que há obtenção de recurso junto a uma instituição financeira para pagamento posterior acrescido de juros e demais encargos contratualmente previstos.

### **Operação de Crédito Contratual**

Operações de crédito contratuais são as obrigações financeiras internas ou externas assumidas em virtude de contrato, tratado, convênio ou outro instrumento jurídico que constitua e regule o negócio consensualmente firmado, estabelecendo as obrigações das partes contratantes.

### **Operação de Crédito Mobiliária**

Operações de crédito mobiliárias são as obrigações financeiras internas ou externas assumidas em decorrência da captação de recursos por meio da emissão de títulos públicos.

### **Derivativos Financeiros**

Derivativos financeiros são contratos que derivam a maior parte de seu valor de um ativo subjacente, taxa de referência ou índice. O ativo financeiro subjacente pode ser ações, taxas de juros, etc., negociado no mercado à vista ou não (é possível construir um derivativo sobre outro derivativo). Os derivativos podem ser classificados em contratos a termo, contratos futuros, opções de compra e venda, operações de swaps, entre outros, cada um com suas características próprias.

### **Dívida Pública Consolidada**

Considera-se dívida pública consolidada como montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento.

### **Dívida Consolidada Líquida**

Considera-se dívida consolidada líquida o montante da dívida pública consolidada deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros.

### 3.1.1. Conceito de Operação de Crédito

O conceito de operação de crédito foi estabelecido de forma exemplificativa pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e corresponde ao compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros<sup>21</sup>.

A operação de crédito por antecipação de receita orçamentária – ARO deverá cumprir, dentre outras, as exigências da LRF aplicáveis à contratação das operações de crédito em geral<sup>22</sup>.

Equipara-se à operação de crédito e deve obedecer aos critérios legais pertinentes a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências para a geração de despesa<sup>23</sup>.

Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados<sup>24</sup>:

- a. A captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, sem prejuízo do disposto no § 7º do art. 150 da Constituição;
- b. O recebimento antecipado de valores de empresa em que o poder público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;
- c. A assunção direta de compromisso, a confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes;
- d. A assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento *a posteriori* de bens e serviços.

Não se equipara a operações de crédito a assunção de obrigação entre pessoas jurídicas (administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes) integrantes do mesmo ente (estado, Distrito Federal ou município) nem o parcelamento de débitos preexistentes junto a instituições não-financeiras, desde que não impliquem elevação do montante da dívida consolidada líquida<sup>25</sup>.

Observação:

Ressalte-se que as operações de crédito nem sempre envolvem o usual crédito junto a uma instituição financeira com o consequente ingresso de receita orçamentária nos cofres públicos, como, por exemplo, nos casos de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas.

Quadro Síntese - Conceito de Operações de Crédito	
São Operações de Crédito	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Mútuo.</li> <li>▪ Abertura de crédito.</li> <li>▪ Emissão e aceite de título.</li> </ul>

<sup>21</sup> LRF, art. 29, inciso III.

<sup>22</sup> LRF, art. 38 c/c art. 32.

<sup>23</sup> LRF, art. 29, § 1º c/c arts. 15 e 16.

<sup>24</sup> LRF, art. 37.

<sup>25</sup> Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 2º, inciso I, e art. 3º, §2º.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Aquisição financiada de bens.</li> <li>▪ Recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços.</li> <li>▪ Arrendamento mercantil.</li> <li>▪ Outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.</li> <li>▪ Operação de crédito por antecipação de receita orçamentária – ARO.</li> </ul>
Equiparam-se a Operações de Crédito	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas.</li> </ul>
Equiparam-se a Operações de Crédito e estão vedados	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ A captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, exceto para o responsável tributário quando assim determinado;</li> <li>▪ O recebimento antecipado de valores de empresa em que o poder público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;</li> <li>▪ A assunção direta de compromisso, a confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes;</li> <li>▪ A assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços.</li> </ul>
Não são Operações de Crédito (desde que não implique em elevação da dívida consolidada líquida)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Assunção de obrigação entre pessoas jurídicas (administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes) integrantes do mesmo estado, Distrito Federal ou município.</li> <li>▪ Parcelamento de débitos preexistentes junto a instituições não financeiras.</li> </ul>

### 3.1.2. Operações Vedadas

Merecem comentário específico as operações vedadas, tais como as citadas nos arts. 35 a 37 da LRF, sejam elas operações de crédito *strictu sensu* ou equiparadas a operações de crédito.

Não se pode confundir a legalidade da operação com a legalidade do registro contábil a ela pertinente, ou seja, a contabilização não válida, de forma alguma, uma operação ilegal. Pelo contrário, tem a função de demonstrar, de forma transparente, o impacto que a realização desta operação vedada causa ao patrimônio público, cabendo aos órgãos de controle avaliar o mérito da operação.

Assim, tendo ocorrido qualquer situação que enseje obrigação de pagar para a Administração Pública, o passivo correspondente deverá ser registrado, mesmo sem previsão orçamentária, sem prejuízo das responsabilidades e providências a serem tomadas pela inobservância da lei.

Exemplo 1:

Assunção, sem autorização orçamentária, de obrigação para pagamento a posteriori de bens e serviços:

Suponha que um órgão da Administração Direta efetue uma compra de material de consumo, sem autorização orçamentária, por meio de aceite de uma nota promissória no valor de R\$ 3.000,00. Os

bens seriam entregues no prazo de 30 dias a partir do aceite da nota promissória e a apuração de responsabilidade ensejaria ressarcimento ao órgão.

Lançamentos:

Reconhecimento do passivo

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.5.6.x.xx.xx	Almoxarifado (P)	3.000,00
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (P)	3.000,00

Registro da responsabilidade em apuração

Natureza da informação: controle

D 7.9.x.x.x.xx.xx	Outros Controles – Diversos Responsáveis em Apuração	3.000,00
C 8.9.x.x.x.xx.xx	Outros Controles – Diversos Responsáveis em Apuração	3.000,00

Apurada a responsabilidade, caso o órgão tenha condições de devolver a mercadoria, não será gerado registrado um direito contra o servidor responsável. O não registro do ativo não exige a apuração de responsabilidades.

Se não houver condições, em função de já ter utilizado, haverá registro de um ativo contra o servidor da seguinte forma:

Registro do ativo após a apuração de responsabilidade

Natureza da informação: patrimonial

D 1.x.x.x.x.xx.xx	Diversos Responsáveis	3.000,00
C 4.9.9.9.1.xx.xx	VPA Decorrentes de Fatos Geradores Diversos	3.000,00

Registro da responsabilidade após a apuração

Natureza da informação: controle

D 8.9.x.x.x.xx.xx	Outros Controles – Diversos Responsáveis em Apuração	3.000,00
C 8.9.x.x.x.xx.xx	Outros Controles – Diversos Responsáveis Apurados	3.000,00

### 3.1.3. Relação com as Informações Fiscais

O conteúdo deste capítulo é complementar às disposições do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Deste modo ambos os manuais (MCASP e MDF) devem ser analisados de forma integrada, permitindo, assim, a padronização das rotinas contábeis e dos demonstrativos fiscais.

Embora a fase de contratação da operação de crédito não impacte o patrimônio, seu controle é importante, pois evidencia aspectos que potencialmente afetarão o patrimônio público e registra informações necessárias ao preenchimento dos demonstrativos fiscais, inclusive para fins de cálculo de limites. Assim, a contratação de operações de crédito deve ser evidenciada em contas de controle, como demonstrado adiante.

### 3.1.4. Relação com a Apuração do Superávit Financeiro

Na fase do empenho da despesa orçamentária referente ao pagamento do passivo decorrente da operação de crédito deverá ser realizada a mudança do atributo “Permanente” (P) para o atributo “Financeiro” (F). Tais atributos indicam em que fase a execução orçamentária se encontra, possibilitando a identificação do ativo e passivo financeiros, por meio das contas com atributo (F), para fins de apuração do superávit financeiro.

### 3.2. OPERAÇÕES DE CRÉDITO MOBILIÁRIAS

Operações de crédito mobiliárias correspondem às emissões de títulos<sup>26</sup> pela União, estados, Distrito Federal e municípios<sup>27</sup>.

Exemplo 2:

Emissão de Títulos com Juros Pré-Fixados:

- Em 30/06/20X1 foi feita a emissão de títulos, sem cupons, com resgate em 30/06/20X2;
- O valor nominal dos títulos é R\$ 2.000.000,00;
- Os juros compostos são pré-fixados e iguais a 1% ao mês.

O cálculo dos juros e do resgate é demonstrado na tabela a seguir:

Tabela - Emissão de Títulos com Juros Pré-Fixados			
Período	Juros	Pagamento do Resgate	Saldo Devedor
06/20X1	-	-	2.000.000,00
07/20X1	20.000,00		2.020.000,00
08/20X1	20.200,00		2.040.200,00
09/20X1	20.402,00		2.060.602,00
10/20X1	20.606,02		2.081.208,02
11/20X1	20.812,08		2.102.020,10
12/20X1	21.020,20		2.123.040,30
01/20X2	21.230,40		2.144.270,70
02/20X2	21.442,71		2.165.713,41
03/20X2	21.657,13		2.187.370,55
04/20X2	21.873,71		2.209.244,25
05/20X2	22.092,44		2.231.336,69
06/20X2	22.313,37	2.253.650,06	0,00
Total	253.650,06	2.253.650,06	

#### a. Reconhecimento

A dívida relativa à emissão de títulos<sup>28</sup> deve ser registrada no Passivo Circulante quando os títulos tiverem a expectativa de realização inferior a doze meses da data de levantamento das demonstrações contábeis e no Passivo Não-Circulante caso contrário.

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Reconhecimento do principal da dívida  
Natureza da informação: patrimonial

<sup>26</sup> LRF, art. 29 II

<sup>27</sup> Os estados, Distrito Federal e municípios estão proibidos de emitir títulos da dívida pública desde 1993 (Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, art. 5º), salvo raras exceções.

<sup>28</sup> Para fins dos exemplos deste capítulo o momento da emissão coincide com o momento da alienação do título pelo seu emissor, e, portanto, com a geração do passivo.

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	2.000.000,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (P)	2.000.000,00
Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	2.000.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	2.000.000,00
Natureza da informação: controle		
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	2.000.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	2.000.000,00
Reconhecimento dos encargos da dívida		
Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.8.4.x.xx.xx	(-) Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Apropriar (P)	253.650,06
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Pagar (P)	253.650,06

No primeiro momento, houve um ingresso financeiro no valor da dívida emitida, correspondente apenas ao valor de seu principal.

Uma vez que já se sabe *a priori* o valor dos juros e encargos financeiros a apropriar no decorrer da operação, eles devem ser registrados. No entanto, esse procedimento apenas estará de acordo com o regime de competência se, concomitantemente, for escriturada uma conta retificadora pelo valor dos encargos financeiros a serem apropriados, visto que tais encargos ainda não são devidos e, portanto, seu valor deve ser abatido do valor total da dívida registrada. No decorrer da operação, os encargos devem ser apropriados em razão do prazo de vencimento das parcelas da operação.

Salienta-se que o registro dos juros e encargos a apropriar só foi possível devido ao fato de os juros em questão serem pré-fixados. Caso fossem pós-fixados, somente seria possível estimá-los com razoável certeza quando da divulgação dos valores dos indexadores do título. No momento em que tais índices tornam-se disponíveis, os juros pós-fixados devem ser reconhecidos. Um exemplo com juros pós-fixados será apresentado posteriormente.

Após os lançamentos acima, em 30/06/20X1, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

Balanco Patrimonial			
Ativo	R\$	Passivo	R\$
Ativo Circulante	2.000.000,00	Passivo Circulante	2.000.000,00
Caixa e Equivalentes de Caixa	2.000.000,00	Debêntures e Outros Títulos de Dívida	2.253.650,06
		(-) Juros e Encargos a Apropriar	(253.650,06)
Total	2.000.000,00	Total	2.000.000,00

b. Apropriação Mensal dos Juros e Encargos no Período

Lançamentos:

Em 31/07/20X1:

Apropriação mensal dos Encargos no Período

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.3.x.xx.xx	Juros e Encargos da Dívida Mobiliária	20.000,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	(-) Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Apropriar (P)	20.000,00

Em 31/08/20X1:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.3.x.xx.xx	Juros e Encargos da Dívida Mobiliária	20.200,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	(-) Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Apropriar (P)	20.200,00

Em 30/09/20X1:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.3.x.xx.xx	Juros e Encargos da Dívida Mobiliária	20.402,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	(-) Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Apropriar (P)	20.402,00

A apropriação dos encargos mensais nos demais meses usará as mesmas contas contábeis.

c. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Juros e Encargos Pagos no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Pagar (P)	253.650,06
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Pagar (F)	253.650,06

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	253.650,06
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	253.650,06

Natureza da despesa: 3.2.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	253.650,06
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	253.650,06

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	253.650,06
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	253.650,06

- d. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Juros e Encargos Pagos no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	253.650,06
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	253.650,06

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	253.650,06
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	253.650,06

- e. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos Pagos no Resgate de Títulos

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Pagar (F)	253.650,06
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	253.650,06

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	253.650,06
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	253.650,06

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	253.650,06
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	253.650,06

- f. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente ao Principal da Dívida Pago no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: patrimonial

C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (P)	2.000.000,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (F)	2.000.000,00

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	2.000.000,00
Natureza da despesa: 4.6.x.x.x.x		

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	2.000.000,00

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	2.000.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	2.000.000,00

g. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente ao Principal da Dívida Pago no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	2.000.000,00

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	2.000.000,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	2.000.000,00

h. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente ao Principal da Dívida Pago no Resgate de Títulos

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (F)	2.000.000,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	2.000.000,00

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	2.000.000,00

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	2.000.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	2.000.000,00

Exemplo 3:

Emissão de Títulos com Juros Pós-Fixados:

- Em 30/06/20X1 foi feita a emissão de títulos, sem cupons, com resgate em 30/06/20X2;
- O valor nominal dos títulos é R\$ 2.000.000,00;
- Os juros compostos são pós-fixados e atrelados a um índice de inflação INF (hipotético).

Apesar de tratar-se de juros pós-fixados, para fins desse exemplo, os índices serão demonstrados previamente na tabela a seguir.

Tabela - Emissão de Títulos com Juros Pós-Fixados				
Período	Índice INF	Juros	Pagamento do Resgate	Saldo Devedor
06/20X1		-	-	2.000.000,00
07/20X1	0,8%	16.000,00		2.016.000,00
08/20X1	1,2%	24.192,00		2.040.192,00
09/20X1	1,0%	20.401,92		2.060.593,92
10/20X1	1,5%	30.908,91		2.091.502,83
11/20X1	0,5%	10.457,51		2.101.960,34
12/20X1	1,3%	27.325,48		2.129.285,83
01/20X2	1,1%	23.422,14		2.152.707,97
02/20X2	0,9%	19.374,37		2.172.082,34
03/20X2	0,5%	10.860,41		2.182.942,75
04/20X2	1,3%	28.378,26		2.211.321,01
05/20X2	1,3%	28.747,17		2.240.068,18
06/20X2	1,0%	22.400,68	2.262.468,87	0,00
<b>Total</b>		<b>262.468,87</b>	<b>2.262.468,87</b>	

a. Reconhecimento

A dívida relativa à emissão de títulos deve ser registrada no Passivo Circulante quando os títulos tiverem a expectativa de realização inferior a doze meses da data de levantamento das demonstrações contábeis e no Passivo Não-Circulante caso contrário.

Note-se que não há a conta retificadora de “Juros e Encargos Financeiros a Apropriar”, no Passivo, como nas operações pré-fixadas. Nesse tipo de operação, os juros e demais encargos são lançados ou apropriados de acordo com sua incidência, ou seja, de acordo com a ocorrência de seu fato gerador, em obediência ao regime de competência.

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	2.000.000,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (P)	2.000.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	2.000.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	2.000.000,00

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	2.000.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	2.000.000,00

Após os lançamentos acima, em 30/06/20X1, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

Balanco Patrimonial			
Ativo	R\$	Passivo	R\$
Ativo Circulante	2.000.000,00	Passivo Circulante	2.000.000,00
Caixa e Equivalentes de Caixa	2.000.000,00	Debêntures e Outros Títulos de Dívida	2.000.000,00
Total	2.000.000,00	Total	2.000.000,00

b. Apropriação Mensal dos Encargos no Período

Lançamentos:

Supondo que o índice de inflação INF (hipotético), que varia mês a mês, tenha sido 0,8% em 31/07/20X1:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.3.x.xx.xx	Juros e Encargos da Dívida Mobiliária	16.000,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (P)	16.000,00

Supondo que o índice de inflação INF (hipotético), que varia mês a mês, tenha sido 1,2% em 31/08/20X1:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.3.x.xx.xx	Juros e Encargos da Dívida Mobiliária	24.192,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (P)	24.192,00

A apropriação dos encargos mensais nos demais meses usará as mesmas contas contábeis.

c. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos Pagos no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Pagar (P)	262.468,87
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Pagar (F)	262.468,87

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	262.468,87
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	262.468,87

Natureza da despesa: 3.2.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	262.468,87
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	262.468,87

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	262.468,87
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	262.468,87

- d. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Juros e Encargos Pagos no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	262.468,87
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	262.468,87

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	262.468,87
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	262.468,87

- e. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente aos Juros e Encargos Pagos no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Pagar (F)	262.468,87
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	262.468,87

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	262.468,87
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	262.468,87

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	262.468,87
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	262.468,87

f. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente ao Principal Pago no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (P)	2.000.000,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (F)	2.000.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	2.000.000,00

Natureza da despesa: 4.6.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	2.000.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	2.000.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	2.000.000,00

g. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente ao Principal Pago no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	2.000.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	2.000.000,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	2.000.000,00

h. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente ao Principal Pago no Resgate de Títulos

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (F)	2.000.000,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	2.000.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	2.000.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	2.000.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	2.000.000,00

### 3.3. OPERAÇÕES DE CRÉDITO CONTRATUAIS

As operações de crédito contratuais podem ser contratadas sob diversas modalidades, tais como as exemplificadas pela LRF<sup>29</sup>, ainda que o contrato seja inominado. As operações de crédito contratuais podem, ainda, decorrer de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, visto que essas operações são equiparadas a operações de crédito pela LRF<sup>30</sup>.

#### Controle Individualizado das Operações de Crédito Contratuais

As operações de crédito contratuais deverão ser individualizadas por meio de um dos seguintes mecanismos:

- Detalhamento das contas de controle pelo tipo de operação de crédito e pelo montante contratualmente previsto para cada exercício;
- Mecanismo de informações complementares da conta contábil, que permite o tratamento de informações mais detalhadas.
- Outros sistemas de controle que individualizem as operações.

#### 3.3.1. Mútuo Financeiro

Para exemplificar esse caso, foi considerado um caso simples de mútuo financeiro, no qual os juros são mensalmente incorporados ao valor de cada parcela. Salienta-se que há uma grande variedade de espécies de mútuo, podendo os juros serem cobrados, por exemplo, antecipadamente ou, ainda, exigidos apenas ao fim de todo o termo contratual.

Exemplo 4:

Mútuo Financeiro:

- Em 30/06/20X1 foi feito um mútuo financeiro no valor R\$ 2.000.000,00;
- A operação será paga em 12 prestações mensais e iguais, com o vencimento da primeira prestação em 31/07/20X1, e o das demais prestações no último dia de cada mês subsequente;
- Os juros compostos são pré-fixados e iguais a 1% ao mês.

O cálculo<sup>31</sup> das prestações, dos juros e da amortização é demonstrado na tabela a seguir.

<sup>29</sup> LRF art. 29, inciso III.

<sup>30</sup> LRF art. 29, § 1º.

<sup>31</sup> No exemplo é utilizado o sistema de amortização *Price*, mas os lançamentos contábeis apresentados poderão ser aplicados a todos os sistemas.

Tabela - Mútuo Financeiro				
Período	Prestações	Juros	Amortização	Saldo Devedor
06/20X1	-	-	-	2.000.000,00
07/20X1	177.697,58	20.000,00	157.697,58	1.842.302,42
08/20X1	177.697,58	18.423,02	159.274,55	1.683.027,87
09/20X1	177.697,58	16.830,28	160.867,30	1.522.160,57
10/20X1	177.697,58	15.221,61	162.475,97	1.359.684,60
11/20X1	177.697,58	13.596,85	164.100,73	1.195.583,87
12/20X1	177.697,58	11.955,84	165.741,74	1.029.842,13
01/20X2	177.697,58	10.298,42	167.399,16	862.442,98
02/20X2	177.697,58	8.624,43	169.073,15	693.369,83
03/20X2	177.697,58	6.933,70	170.763,88	522.605,95
04/20X2	177.697,58	5.226,06	172.471,52	350.134,43
05/20X2	177.697,58	3.501,34	174.196,23	175.938,20
06/20X2	177.697,58	1.759,38	175.938,20	0,00
Total	2.132.370,92	132.370,93	2.000.000,00	

a. Contratação da Operação de Crédito

Lançamentos:

Registro da contratação da operação de crédito – mútuo financeiro

Natureza da informação: controle

D 7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratuais	2.000.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – a Executar	2.000.000,00

b. Reconhecimento

Após a contratação da operação de crédito, ocorrerá o ingresso de recursos financeiros.

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Reconhecimento do principal

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	2.000.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	2.000.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	2.000.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	2.000.000,00

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	2.000.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos	2.000.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – a Executar	2.000.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – Executados	2.000.000,00

Reconhecimento dos encargos

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar (P)	132.370,93
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	132.370,93

Após os lançamentos acima, em 30/06/20X1, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

Balanco Patrimonial			
Ativo	R\$	Passivo	R\$
Ativo Circulante	2.000.000,00	Passivo Circulante	2.000.000,00
Caixa e Equivalentes de Caixa	2.000.000,00	Empréstimos e Financiamentos	2.000.000,00
		Juros e Encargos a Pagar	132.370,93
		(-) Encargos Financeiros a Apropriar	(132.370,93)
Total	2.000.000,00	Total	2.000.000,00

c. Apropriação Mensal dos Encargos ao Longo do Período

Cada parcela relativa aos encargos financeiros deve ser apropriada até o final de cada mês, conforme o regime de competência, independentemente de seu pagamento. Dessa forma, deve ser realizada uma baixa no saldo contábil da conta retificadora de passivo que representa os encargos financeiros a apropriar. A contabilidade deve demonstrar o valor real da dívida contratada até então, a qual equivalerá ao valor do principal somado à parcela de encargos financeiros reconhecidos.

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Apropriação mensal dos encargos

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.x.x.xx.xx	Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos	20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar (P)	20.000,00

Em 31/07/20X1:

Apropriação mensal dos encargos

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.x.x.xx.xx	Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos	18.423,02
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar (P)	18.423,02

Em 31/08/20X1:

Apropriação mensal dos encargos

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.x.x.xx.xx	Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos	16.830,28
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar (P)	16.830,28

A apropriação dos encargos mensais nos demais meses usará as mesmas contas contábeis.

d. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	20.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	20.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	20.000,00

Natureza da despesa: 3.2.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	20.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	20.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	20.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	20.000,00

Os lançamentos dos encargos mensais empenhados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

e. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	20.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	20.000,00

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	20.000,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	20.000,00

Os lançamentos dos encargos mensais liquidados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

f. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	20.000,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	20.000,00

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	20.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	20.000,00

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	20.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	20.000,00

Os lançamentos dos encargos mensais pagos nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

g. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	157.697,58
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	157.697,58

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	157.697,58
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	157.697,58

Natureza da despesa: 4.6.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	157.697,58
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	157.697,58

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	157.697,58
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	157.697,58

Os lançamentos das amortizações mensais empenhados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

h. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	157.697,58
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	157.697,58

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	157.697,58
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	157.697,58

Os lançamentos das amortizações mensais liquidados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

i. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	157.697,58
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	157.697,58

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	157.697,58
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	157.697,58

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	157.697,58
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	157.697,58

Os lançamentos das amortizações mensais pagas nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

Após os lançamentos de empenho, liquidação e pagamento da primeira prestação (encargos e amortização), em 30/06/20X1, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

Balço Patrimonial			
Ativo	R\$	Passivo	R\$
Ativo Circulante	1.822.302,42	Passivo Circulante	1.842.302,42
Caixa e Equivalentes de Caixa	1.822.302,42	Empréstimos e Financiamentos	1.842.302,42
		Juros e Encargos a Pagar	112.370,93
		(-) Encargos Financeiros a Apropriar	(112.370,93)
		Patrimônio Líquido	
		Patrimônio Social e Capital Social	
		Resultados Acumulados	
		(-) VPD Financeira* <sup>32</sup>	(20.000,00)
<b>Total</b>	<b>1.822.302,42</b>	<b>Total</b>	<b>1.822.302,42</b>

### 3.3.2. Aquisições Financiadas de Bens

De acordo com inciso III, artigo 29 da LRF, as aquisições financiadas de bens se enquadram como operações de crédito. Na aquisição financiada de bens, ocorre o financiamento da compra diretamente pelo fornecedor dos bens. Desta forma, quanto à natureza patrimonial dos atos, deve-se contabilizar bens adquiridos (ativo) em contrapartida aos próprios fornecedores de tais bens (passivo).

Salienta-se que o passivo (de curto ou longo prazo) será composto dos encargos financeiros a apropriar e da apropriação mensal dos encargos correspondentes. Quanto ao ativo, se este for depreciable, deve-se apropriar ao resultado do período os valores correspondentes ao desgaste do bem, de acordo com o regime de competência, por meio do registro da despesa de depreciação. Informações detalhadas sobre depreciação podem ser obtidas na Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) do MCASP.

Exemplo:

Aquisição financiada de bem – veículo:

- Valor do veículo: R\$ 50.000,00;
- Contratado em 01/04/20X1;
- Os juros compostos são pré-fixados e iguais a 1% ao mês;
- Será pago em 24 prestações mensais, iguais e consecutivas, com o vencimento da primeira prestação ocorrendo em 30/04/20X1 e as demais no último dia do mês;

O cálculo<sup>33</sup> dos juros, da amortização e das prestações é demonstrado na tabela a seguir.

<sup>32</sup> No Balço Patrimonial, a VPD Financeira compõe os Resultados Acumulados no encerramento do exercício, não sendo evidenciada separadamente. Apenas para fins didáticos, o valor negativo está apresentado no Patrimônio Líquido supondo que o exercício fosse encerrado imediatamente após os lançamentos da primeira prestação.

<sup>33</sup> No exemplo é utilizado o sistema de amortização Price, mas os lançamentos contábeis apresentados poderão ser aplicados a todos os sistemas.

Tabela - Aquisição Financiada de Bem					
Nº	Período	Prestação	Encargos (Juros)	Amortização	Saldo Devedor
	01/04/20X1	-	-	-	50.000,00
1	30/04/20X1	2.353,67	500,00	1.853,67	48.146,33
2	31/05/20X1	2.353,67	481,46	1.872,21	46.274,12
3	30/06/20X1	2.353,67	462,74	1.890,93	44.383,18
4	31/07/20X1	2.353,67	443,83	1.909,84	42.473,34
5	31/08/20X1	2.353,67	424,73	1.928,94	40.544,40
6	30/09/20X1	2.353,67	405,44	1.948,23	38.596,17
7	31/10/20X1	2.353,67	385,96	1.967,71	36.628,46
8	30/11/20X1	2.353,67	366,28	1.987,39	34.641,07
9	31/12/20X1	2.353,67	346,41	2.007,26	32.633,81
10	31/01/20X2	2.353,67	326,34	2.027,34	30.606,47
11	28/02/20X2	2.353,67	306,06	2.047,61	28.558,87
12	31/03/20X2	2.353,67	285,59	2.068,08	26.490,78
13	30/04/20X2	2.353,67	264,91	2.088,77	24.402,01
14	31/05/20X2	2.353,67	244,02	2.109,65	22.292,36
15	30/06/20X2	2.353,67	222,92	2.130,75	20.161,61
16	31/07/20X2	2.353,67	201,62	2.152,06	18.009,55
17	31/08/20X2	2.353,67	180,10	2.173,58	15.835,98
18	30/09/20X2	2.353,67	158,36	2.195,31	13.640,66
19	31/10/20X2	2.353,67	136,41	2.217,27	11.423,40
20	30/11/20X2	2.353,67	114,23	2.239,44	9.183,96
21	31/12/20X2	2.353,67	91,84	2.261,83	6.922,12
22	31/01/20X3	2.353,67	69,22	2.284,45	4.637,67
23	29/02/20X3	2.353,67	46,38	2.307,30	2.330,37
24	31/03/20X3	2.353,67	23,30	2.330,37	0,00
Total	Total	56.488,16	6.488,17	50.000,00	

O registro orçamentário poderá ser feito de duas formas distintas:

- I. No momento da aquisição há registro da despesa orçamentária pela aquisição financiada de bens (despesa com investimento) e receita orçamentária de capital pela operação de crédito (aquisição financiada de bens ou arrendamento mercantil financeiro), ainda que não haja ingresso efetivo de receita nos cofres públicos. No momento do pagamento das parcelas há registro de despesa orçamentária com amortizações e encargos do financiamento; ou
- II. No momento da aquisição não há registro orçamentário. No momento do pagamento das parcelas há registro de despesa orçamentária com amortizações e encargos do financiamento. Nesse caso, não são registradas receitas orçamentárias porque não há previsão de efetivo ingresso nos cofres públicos.

A metodologia adotada para o registro orçamentário deve ser evidenciada em notas explicativas.

Independentemente da técnica de elaboração, controle e execução orçamentária adotada, que depende da Lei Orçamentária e demais atos normativos de cada ente da Federação, os aspectos patrimoniais resultantes da realização da aquisição financiada de bens devem ser reconhecidos, mensurados e evidenciados nas demonstrações contábeis.

Lançamentos:

a. Contratação da Operação de Crédito

Neste momento, há apenas o registro do compromisso assumido perante terceiros

Natureza da informação: controle

D 7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratuais	50.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais	50.000,00

b. Recebimento do Bem Adquirido

Para os entes que incluem no Orçamento a receita e despesa sem o fluxo financeiro, conforme entendimento “I” citado acima, deve-se contabilizar os registros conforme a seguir:

Registro da receita orçamentária de capital

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	50.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	50.000,00

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	50.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	50.000,00

Empenho da despesa de investimento

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	50.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	50.000,00

Natureza da despesa: 4.4.x.x.x.x

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	50.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	50.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	50.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	50.000,00

Liquidação da despesa de investimento

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	50.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	50.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	50.000,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	50.000,00

Pagamento da despesa de investimento

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	50.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	50.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	50.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	50.000,00

Lançamentos tanto para os entes que registram quanto para os que não registram a receita orçamentária:

Reconhecimento da obrigação do financiamento

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.1.1.xx.xx	Veículos (P)	23.509,22
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	23.509,22

OBS.: 12 Parcelas (30/04/20X1 a 31/03/20X2)

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.1.1.xx.xx	Veículos (P)	26.490,78
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo (P)	26.490,78

OBS.: 12 Parcelas (30/04/20X2 a 31/03/20X3)

Reconhecimento dos encargos a curto prazo:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo (P)	4.734,86
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	4.734,86

OBS.: 12 Parcelas (30/04/20X1 a 31/03/20X2)

Reconhecimento dos encargos a longo prazo:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.2.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Longo Prazo	1.753,30
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo (P)	1.753,30

OBS.: 12 Parcelas (30/04/20X2 a 31/03/20X3)

Execução do contrato pelo recebimento do bem

Natureza da informação: controle

D 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais	50.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais	50.000,00

c. Apropriação Mensal dos Encargos ao Longo do Período

Ao longo do exercício o ente deverá transferir, mensalmente, o saldo das contas do passivo do longo prazo para curto prazo. Dessa forma, em 31/05/20x1, a conta Empréstimos e Financiamentos a

longo prazo deverá apresentar saldo de R\$ 23.536,70, já que a parcela de 31/05/X2, no valor de R\$ 2.109,65, passará a ser classificada no curto prazo. Ressalta-se que a reclassificação também deverá ser feita com as contas de Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo e de Encargos Financeiros a Apropriar Longo Prazo.

Lançamentos:

Em 30/04/20x1:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.x.x.x.xx.xx	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	500,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo	500,00

Em 31/05/20x1:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.x.x.x.xx.xx	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	481,46
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo	481,46

A apropriação dos encargos mensais nos demais meses usará as mesmas contas contábeis.

d. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

No momento do empenho da despesa orçamentária, correspondente aos encargos, deve-se observar que a classificação orçamentária destes é distinta da amortização do financiamento, pois os juros são classificados como despesa corrente e a amortização do principal da dívida é despesa de capital.

Lançamentos:

Em 30/04/20x1:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	500,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos A Curto Prazo (F)	500,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	500,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	500,00

Natureza da despesa: 3.2.xx.xx

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	500,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	500,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	500,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	500,00

Os lançamentos dos encargos mensais empenhados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

e. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente aos encargos a pagar (despesa orçamentária corrente), e previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação.

Lançamentos:

Em 30/04/20x1:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	500,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	500,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	500,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	500,00

Os lançamentos dos encargos mensais liquidados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

f. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	500,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	500,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	500,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	500,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	500,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	500,00

Os lançamentos dos encargos mensais pagos nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

g. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Lançamentos:

Em 30/04/20x1:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	1.853,67
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	1.853,67

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	1.853,67
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	1.853,67

Natureza da despesa: 4.6.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	1.853,67
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado Em Liquidação	1.853,67

Natureza da informação: orçamentária

D 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	1.853,67
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	1.853,67

Os lançamentos das amortizações mensais empenhados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

h. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente à parcela de amortização (despesa orçamentária de capital), previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação.

Lançamentos:

Em 30/04/20x1:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	1.853,67
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	1.853,67

Natureza da informação: orçamentária

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	1.853,67
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	1.853,67

Os lançamentos das amortizações mensais liquidados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

i. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	1.853,67
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	1.853,67

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	1.853,67
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	1.853,67

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	1.853,67
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	1.853,67

Os lançamentos das amortizações mensais pagas nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

### 3.3.3. Arrendamento Mercantil Financeiro

O arrendamento mercantil pode ser classificado em financeiro ou operacional. Sobre o tema, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 06 (R1) – Operações de Arrendamento Mercantil estabelece:

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

- (a) o arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil;
- (b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
- (c) o prazo do arrendamento mercantil refere-se à maior parte da vida econômica do ativo mesmo que a propriedade não seja transferida;
- (d) no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e
- (e) os ativos arrendados são de natureza especializada de tal forma que apenas o arrendatário pode usá-los sem grandes modificações.

Quanto à natureza patrimonial, o arrendamento mercantil financeiro deve ser contabilizado nos mesmos moldes da aquisição financiada de bens. Assim, inicialmente o bem deve ser contabilizado como ativo, tendo como contrapartida uma obrigação no passivo (de curto e/ou longo prazo), isso porque:

- a. Prudentemente, face às características da operação de arrendamento, a intenção de adquirir o bem ao final do contrato, por opção de compra, implica o registro do ativo não circulante em contrapartida com o passivo;
- b. Da mesma forma, comporá o passivo os respectivos encargos financeiros a apropriar, e a subsequente apropriação mensal dos encargos correspondentes.

O valor a ser registrado (no ativo e no passivo) deve ser igual ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil.

No exemplo a seguir, considerou-se que o valor justo do equipamento coincide com o valor presente dos fluxos de pagamentos (o valor da contratação).

É importante destacar que a entidade pública deve apropriar ao resultado de um período o desgaste do seu ativo imobilizado, por meio do registro da despesa de depreciação, quando aplicável, obedecendo ao regime de competência. Mais informações sobre depreciação podem ser obtidas na Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) do MCASP.

Exemplo:

Arrendamento Mercantil Financeiro (Equipamento):

- Valor do equipamento: R\$ 20.000,00;
- Contratado em 01/01/20X1;
- Os juros compostos são pré-fixados e iguais a 1,513085% ao mês;
- Será pago em 24 prestações mensais, iguais e consecutivas, com o vencimento da primeira prestação ocorrendo em 31/01/20x1 e as demais no último dia do mês;
- O Valor Residual Garantido- VRG a ser pago ao final do 24º mês é \$ 150,00;
- O contratante pretende exercer a opção de compra do equipamento;

O cálculo dos juros, da amortização e das prestações é demonstrado na Tabela a seguir.

Tabela - Aquisição Financiada de Bem					
Nº	Período	Prestação	Encargos (Juros)	Amortização	Saldo Devedor
	01/01/20X1	-	-	-	20.000,00
1	31/01/20X1	1.000,00	302,62	697,38	19.302,62
2	29/02/20X1	1.000,00	292,07	707,93	18.594,68
3	31/03/20X1	1.000,00	281,35	718,65	17.876,04
4	30/04/20x1	1.000,00	270,48	729,52	17.146,51
5	31/05/20X1	1.000,00	259,44	740,56	16.405,96
6	30/06/20X1	1.000,00	248,24	751,76	15.654,19
7	31/07/20X1	1.000,00	236,86	763,14	14.891,05
8	31/08/20X1	1.000,00	225,31	774,69	14.116,37
9	30/09/20X1	1.000,00	213,59	786,41	13.329,96
10	31/10/20X1	1.000,00	201,69	798,31	12.531,65
11	30/11/20X1	1.000,00	189,61	810,39	11.721,27
12	31/12/20X1	1.000,00	177,35	822,65	10.898,62
13	31/01/20X2	1.000,00	164,91	835,09	10.063,53
14	28/02/20X2	1.000,00	152,27	847,73	9.215,80
15	31/03/20X2	1.000,00	139,44	860,56	8.355,24
16	30/04/20X2	1.000,00	126,42	873,58	7.481,66
17	31/05/20X2	1.000,00	113,20	886,80	6.594,87
18	30/06/20X2	1.000,00	99,79	900,21	5.694,65
19	31/07/20X2	1.000,00	86,16	913,84	4.780,82
20	31/08/20X2	1.000,00	72,34	927,66	3.853,15
21	30/09/20X2	1.000,00	58,30	941,70	2.911,46
22	31/10/20X2	1.000,00	44,05	955,95	1.955,51
23	30/11/20X2	1.000,00	29,59	970,41	985,10
24	31/12/20X2	1.000,00	14,91	985,09	0,00
	31/12/20X2	150,00			
Total	Total	24.150,00	4.000,00	20.000,00	

O registro orçamentário<sup>34</sup> poderá ser feito de duas formas distintas:

- I. No momento da aquisição há registro da despesa orçamentária pela aquisição financiada de bens (despesa com investimento) e receita orçamentária de capital pela operação de crédito (aquisição financiada de bens ou arrendamento mercantil financeiro), ainda que não haja ingresso efetivo de receita nos cofres públicos. No momento do pagamento das parcelas há registro de despesa orçamentária com amortizações e encargos do financiamento;
- II. No momento da aquisição não há registro orçamentário. No momento do pagamento das parcelas há registro de despesa orçamentária com amortizações e encargos do financiamento. Nesse caso, não são registradas receitas orçamentárias porque não há previsão de efetivo ingresso nos cofres públicos.

A metodologia adotada para o registro orçamentário deve ser evidenciada em notas explicativas.

Independentemente da técnica de elaboração, controle e execução orçamentária adotada, que depende da Lei Orçamentária e demais atos normativos de cada ente da Federação, os aspectos patrimoniais resultantes da realização da aquisição financiada de bens e do arrendamento mercantil financeiro devem ser reconhecidos, mensurados e evidenciados nas demonstrações contábeis.

a. Contratação da Operação de Crédito

Registro da contratação da operação de crédito

Natureza da informação: controle

D 7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratuais	20.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – a Executar	20.000,00

b. Recebimento do Bem Adquirido

Para os entes que incluem no Orçamento a receita e despesa sem o fluxo financeiro, conforme entendimento “I” supracitado, deve-se contabilizar os registros conforme a seguir:

Registro da receita orçamentária de capital

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	20.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	20.000,00

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	20.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	20.000,00

<sup>34</sup> Observa-se que o registro orçamentário quando do ingresso do bem não é pacífico junto à Federação. Deste modo, a ativação do bem pode ser realizada com ou sem execução orçamentária, conforme apresentado nos itens I e II.

Empenho da despesa de investimento

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível 20.000,00

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar 20.000,00

Natureza da despesa: 4.4.x.x.x.x

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos 20.000,00

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho 20.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar 20.000,00

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação 20.000,00

Liquidação da despesa de investimento

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação 20.000,00

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar 20.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho 20.000,00

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias 20.000,00

Pagamento da despesa de investimento

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar 20.000,00

C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago 20.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias 20.000,00

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada 20.000,00

Lançamentos tanto para os entes que registram quanto para os que não registram a receita orçamentária:

Reconhecimento da obrigação do financiamento

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.1.1.xx.xx Equipamentos (P) 9.101,38

C 2.1.2.x.x.xx.xx Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P) 9.101,38

OBS.: 12 Parcelas (31/01/20X1 a 31/12/20X1)

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.1.1.xx.xx Equipamentos (P) 10.898,62

C 2.2.2.x.x.xx.xx Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo (P) 10.898,62

OBS.: 12 Parcelas (31/01/20X2 a 31/12/20X2)

Reconhecimento dos encargos a curto prazo:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo (P)	2.898,62
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	2.898,62

OBS.: 12 Parcelas (31/01/20X1 a 31/12/20X1)

Reconhecimento dos encargos a longo prazo:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.2.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Longo Prazo	1.101,38
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo (P)	1.101,38

OBS.: 12 Parcelas (31/01/20X2 a 31/12/20X2)

Execução do contrato pelo recebimento do bem

Natureza da informação: patrimonial

D 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais	20.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais	20.000,00

c. Apropriação Mensal dos Encargos ao Longo do Período

Ao longo do exercício o ente deverá transferir, mensalmente, o saldo das contas do passivo do longo prazo para curto prazo. Dessa forma, a título de demonstração de acordo com a tabela do arrendamento mercantil exposta anteriormente, em 28/02/20x2, a conta Empréstimos e Financiamentos a longo prazo deverá apresentar saldo de R\$ 9.215,79 (valor principal), já que a parcela (amortizável) de 28/02/X2, no valor de R\$ 847,73, passará a ser classificada no curto prazo. Ressalta-se que a reclassificação também deverá ser feita com as contas de Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo e de Encargos Financeiros a Apropriar Longo Prazo, conforme exemplificado abaixo.

Lançamentos:

Em 31/01/20x2:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.x.x.x.xx.xx	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	164,91
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo	164,91

Em 28/02/20x2:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.x.x.x.xx.xx	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	152,27
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo	152,27

A apropriação dos encargos mensais nos demais meses usará as mesmas contas contábeis.

## d. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

No momento do empenho da despesa orçamentária, correspondente aos encargos, deve-se observar que a classificação orçamentária destes é distinta da amortização do financiamento, pois os juros são classificados como despesa corrente e a amortização do principal da dívida é despesa de capital.

Lançamentos:

Em 31/01/20x1:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	302,62
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos A Curto Prazo (F)	302,62

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	302,62
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	302,62

Natureza da despesa: 3.2.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	302,62
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	302,62

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	302,62
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	302,62

Os lançamentos dos encargos mensais empenhados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

## e. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente aos encargos a pagar (despesa orçamentária corrente), e previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação.

Lançamentos:

Em 31/01/20x1:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	302,62
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	302,62

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	302,62
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	302,62

Os lançamentos dos encargos mensais liquidados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

f. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	302,62
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	302,62

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	302,62
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	302,62

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	302,62
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	302,62

Os lançamentos dos encargos mensais pagos nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

g. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Lançamentos:

Em 31/01/20x1:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	697,38
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	697,38

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	697,38
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	697,38

Natureza da despesa: 4.6.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	697,38
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado Em Liquidação	697,38

Natureza da informação: orçamentária

D 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	697,38
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	697,38

Os lançamentos das amortizações mensais empenhados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

## h. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente à parcela de amortização (despesa orçamentária de capital), previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação.

Lançamentos:

Em 31/01/20x1:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	697,38
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	697,38

Natureza da informação: orçamentária

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	697,38
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	697,38

Os lançamentos das amortizações mensais liquidados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

## i. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	697,38
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	697,38

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	697,38
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	697,38

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	697,38
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	697,38

Os lançamentos das amortizações mensais pagas nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

## j. Valor Residual

No arrendamento mercantil financeiro, é possível a existência de um valor residual a ser pago ao final do contrato, ratificando a opção de compra. A Resolução CFC nº 1.304/2010 define o valor residual da seguinte forma:

“Valor residual garantido é:

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

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

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

Em regra, o pagamento do valor residual será registrado contabilmente como a última parcela de amortização da dívida.

Lançamentos:

Em 01/01/X1, o reconhecimento da parcela referente ao valor residual garantido:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.2.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Longo Prazo	150,00
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo (P)	150,00

Em 31/12/20x1, a parcela referente ao valor residual garantido deverá ser reclassificada para o curto prazo, assim como a conta retificadora de encargos financeiros a apropriar:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.2.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo (P)	150,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	150,00

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo	150,00
C 2.2.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Longo Prazo	150,00

Em 31/12/20X2, o reconhecimento dos encargos referentes ao valor residual:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.x.x.x.xx.xx	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	150,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo	150,00

Em 31/12/20X2, o reconhecimento da despesa orçamentária correspondente ao valor residual:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	150,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos A Curto Prazo (F)	150,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	150,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	150,00

Natureza da despesa: 3.2.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	150,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	150,00

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	150,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	150,00

Ao final do contrato, em 31/12/20X2, a liquidação da despesa orçamentária correspondente ao valor residual:

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	150,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	150,00

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	150,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	150,00

Ao final do contrato, em 31/12/20X2, o pagamento da despesa orçamentária correspondente ao valor residual:

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	150,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	150,00

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	150,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	150,00

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	150,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	150,00

#### k. Opção de Devolução do Bem

No arrendamento mercantil financeiro, também é possível que o ente opte pela devolução do bem ao final do contrato. Nesse caso, deve ocorrer a baixa do valor correspondente no ativo não circulante da arrendatária em contrapartida a uma variação patrimonial diminutiva. A obrigação correspondente ao valor residual do bem também deve ser baixada, visto que a opção de compra não foi realizada.

Supondo que o bem esteja totalmente depreciado ao final do contrato e o valor residual do bem seja de \$100,00, seriam acrescentados os seguintes lançamentos:

Em 31/12/20X2:

Natureza da informação: patrimonial		
D 1.2.3.8.x.xx.xx	(-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas	19.900,00
C 1.2.3.1.1.xx.xx	Equipamentos	19.900,00

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar De Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	150,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros A Apropriar Curto Prazo	150,00

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.5.0.1.xx.xx	Desincorporação de Ativos - Consolidação	100,00
C 1.2.3.1.1.xx.xx	Equipamentos	100,00

### 3.3.4. Recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços

O recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços é considerado operação de crédito por disposição expressa do inciso III do art. 29 da LRF.

Exemplo:

Considere um recebimento antecipado de receita orçamentária em 01/11/20X1, no valor de R\$ 5.000,00, por serviços a serem prestados no dia 01/12/20X1.

#### a. Contratação

Lançamentos:

Registro da contratação da operação de crédito

Natureza da informação: controle

D 7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratuais	5.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – a Executar	5.000,00

#### b. Recebimento Antecipado dos Valores

Lançamentos:

Recebimento antecipado dos valores

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	5.000,00
C 2.1.8.1.x.xx.xx	Adiantamento de Clientes (P)	5.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	5.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	5.000,00

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	5.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	5.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – a Executar	5.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – a Executadas	5.000,00

c. Prestação do Serviço ou Entrega do Bem e Desincorporação do Passivo Correspondente

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.1.x.xx.xx	Adiantamento de Clientes (P)	5.000,00
C 4.3.x.x.x.xx.xx	Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos	5.000,00

d. Devolução do Adiantamento Devido ao Cancelamento da Operação

- i. Caso o serviço não seja prestado ou a mercadoria não seja entregue e a consequente restituição dos recursos antecipados ocorra no mesmo exercício financeiro do ingresso, a contabilidade deverá efetuar, na data em que os recursos forem restituídos, a dedução da receita orçamentária. Os procedimentos relativos à dedução da receita orçamentária são descritos na Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) do MCASP.
- ii. Caso a devolução ocorra em exercício posterior ao do ingresso, a restituição consistirá em pagamento de uma despesa orçamentária.

### 3.3.5. Assunção, Reconhecimento e Confissão de Dívidas

A assunção, o reconhecimento e a confissão de dívidas são equiparados a operação de crédito pelo § 1º do art. 29 da LRF. Há de se observar, no entanto, que tais operações devem ser entendidas como incorporações de passivos expressamente autorizadas ou previstas em lei, em respeito ao princípio da legalidade.

Em linhas gerais, os lançamentos pertinentes a essas operações podem ser efetuados de acordo com o roteiro a seguir. Para a correta classificação contábil, há de ser observado o caso específico referente à obrigação e ao prazo de exigibilidade.

Lançamentos:

a. Registro da dívida

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.4.x.x.xx.xx	Incorporação de Passivos
C 2.x.x.x.x.xx.xx	Obrigações de Curto ou Longo Prazo (P)

b. Pagamento da dívida

Os registros referentes aos pagamentos da dívida correspondem aos registros usuais para a execução de despesa orçamentária com existência de registro anterior do passivo.

c. Prescrição da dívida

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx	Obrigações de Curto ou Longo Prazo (P)
C 4.6.4.x.x.xx.xx	Desincorporação de Passivos

### 3.3.6. Parcelamento de Dívidas

Os parcelamentos de dívidas podem decorrer de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, e, portanto, equiparam-se a operações de crédito por força do § 1º do art. 29 da LRF.

Para a contabilidade, os parcelamentos são uma transferência de uma obrigação a curto prazo para outra a longo prazo.

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.x.x.x.xx.xx Obrigações a Curto Prazo (P)

C 2.2.x.x.x.xx.xx Obrigações a Longo Prazo (P)

## 4. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS)

### 4.1. INTRODUÇÃO

O art. 40<sup>35</sup> da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) estabelece que aos servidores titulares de cargos efetivos dos entes da Federação é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas. Este artigo foi regulamentado pela Lei nº 9.717/1998, que dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos servidores públicos, instituídos e organizados pelos respectivos entes federativos.

Dada a sua competência legal para estabelecer normas gerais aplicáveis aos RPPS, a Secretaria de Políticas de Previdência Social em harmonia com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), edita normatização específica<sup>36</sup> quanto aos procedimentos contábeis aplicados aos RPPS de forma complementar a este Manual, disponível na página <http://www.previdencia.gov.br/>.

O objetivo deste capítulo é normatizar o registro contábil das transferências de recursos a qualquer título dos entes a seus respectivos RPPS, do pagamento de benefícios previdenciários pelos RPPS, bem como da compensação previdenciária entre diferentes regimes previdenciários.

---

<sup>35</sup> Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

<sup>36</sup> As normas gerais de contabilidade aplicáveis ao RPPS, incluindo o nível de detalhamento do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), estão estabelecidas pela **Portaria MPS nº 509/2013**. Citamos trecho:

*Art. 1º Os procedimentos contábeis aplicados aos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão observar o previsto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, aprovado pela Secretaria do Tesouro Nacional.*

*Art. 2º Os RPPS adotarão as contas a estes aplicáveis, especificadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP estendido até o 7º nível de classificação, conforme a versão atualizada do Anexo III da Instrução de Procedimentos Contábeis no 00 (IPC 00) da Secretaria do Tesouro Nacional.*

*Art. 3º As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP dos RPPS devem seguir as regras e modelos definidos no MCASP, aprovado por Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional.*

*Art. 4º Os RPPS deverão adequar a sua contabilidade ao disposto nos arts. 2º e 3º desta Portaria nos mesmos prazos definidos na Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, publicada no DOU, de 21 de novembro de 2013.*

*Art. 5º A Secretaria de Políticas de Previdência Social adotará as medidas necessárias para a prestação de informações sobre a aplicação do PCASP e das DCASP pelos entes federativos detentores de RPPS.*

## 4.2. ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS

### 4.2.1. Consolidação das Contas

De acordo com a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) deste manual, operações intraorçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS) do mesmo ente federativo. Por isso, não representam novas entradas de recursos nos cofres públicos do ente, mas apenas movimentação de recursos entre seus órgãos. As receitas intraorçamentárias são a contrapartida das despesas classificadas na Modalidade de Aplicação “91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes do Orçamento Fiscal e do Orçamento da Seguridade Social” que, devidamente identificadas, possibilitam anulação do efeito da dupla contagem na consolidação das contas governamentais. Na classificação da receita orçamentária por natureza, as “Receitas Correntes Intraorçamentárias” e as “Receitas de Capital Intraorçamentárias” são representadas, respectivamente, pelos códigos 7 e 8 em suas categorias econômicas.

Dessa forma, a contribuição previdenciária “patronal” constitui uma despesa intraorçamentária para o ente e uma receita intraorçamentária para o RPPS. A transferência da contribuição dos servidores ao RPPS não constitui operação intraorçamentária, pois, neste caso, o ente atua como depositário, meramente repassando os recursos retidos dos servidores e beneficiários ao RPPS. A compensação previdenciária entre regimes não constitui uma operação intraorçamentária, uma vez que as entidades pertencem a orçamentos distintos, com exceção da compensação previdenciária entre o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e o RPPS da União, caso este venha a ser criado.

### 4.2.2. Reserva Orçamentária do RPPS

Caso as receitas previstas ultrapassem as despesas fixadas para o RPPS, gerando um superávit orçamentário, este constituirá a Reserva Orçamentária do RPPS, destinada a garantir desembolsos do RPPS em exercícios futuros.

Ressalta-se que não se trata de uma reserva contábil, como a Reserva Legal ou a Reserva de Lucros. Esses valores passam a constituir a carteira de investimentos dos RPPS, que acolhe os recursos previdenciários não utilizados no exercício financeiro.

Os Balanços Orçamentários, tanto do ente quanto do RPPS, devem ser acompanhados de notas explicativas esclarecendo que o superávit orçamentário decorre do RPPS.

Na constituição da Reserva Orçamentária do RPPS deve ser observado o disposto no artigo 8<sup>o</sup><sup>37</sup> da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, utilizando ações e detalhamentos específicos do RPPS, combinados com a natureza de despesa “9.9.99.99.99”.

Salienta-se que a Reserva do RPPS não pode ser executada orçamentariamente, pois esses recursos serão utilizados em exercícios futuros. Ela serve somente para elaboração das respectivas leis orçamentárias, quando as receitas previstas compõem montante maior que as despesas fixadas para o exercício. Essa diferença é representada pela Reserva Orçamentária do RPPS e servirá de fonte de recursos para custeio das despesas previdenciárias respectivas em exercícios futuros.

<sup>37</sup> Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001:

*Art. 8º A dotação global denominada Reserva de Contingência, permitida para a União no art. 91 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, ou em atos das demais esferas de Governo, a ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais e para o atendimento ao disposto no art. 5º, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 2000, sob coordenação do órgão responsável pela sua destinação, bem como a Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor - RPPS, quando houver, serão identificadas nos orçamentos de todas as esferas de Governo pelos códigos “99.999.9999.xxxx.xxxx” e 99.997.9999.xxxx.xxxx”, respectivamente, no que se refere às classificações por função e subfunção e estrutura programática, onde o “x” representa a codificação das ações correspondentes e dos respectivos detalhamentos.*

*Parágrafo único. As Reservas referidas no caput serão identificadas, quanto à natureza da despesa, pelo código “9.9.99.99.99”.*

#### 4.2.3. Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores - RPPS

Os recursos do RPPS acumulados ao longo do tempo para pagamento de benefícios previdenciários formarão um superávit financeiro que será utilizado quando as receitas orçamentárias do exercício não forem suficientes para cobrir todos os benefícios devidos no ano, situações demonstradas pelas projeções atuariais. Nesses casos, as leis orçamentárias conterão a rubrica de natureza de receita orçamentária “9.9.9.0.00.00” (codificação para estados e municípios) ou “9.9.9.0.00.0.0” (codificação para União), segundo a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001.

Ao se verificar a utilização desses recursos, os Balanços Orçamentários, tanto do ente quanto do RPPS, devem ser acompanhados de notas explicativas esclarecendo que o déficit orçamentário decorre do RPPS.

#### 4.2.4. Segregação de Massas

Segundo 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 compõe o Plano Financeiro e os integrantes do fundo com perspectiva de sustentabilidade ou de capitalização integram o Plano Previdenciário. 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. Esta separação poderá ser feita por meio de, por exemplo: contas bancárias ou contábeis distintas, mecanismo de fonte/destinação de recursos, criação de fundos contábeis específicos, dentre outros. O passivo atuarial, obrigatoriamente, será contabilizado nas contas patrimoniais de forma segregada.

### 4.3. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

#### 4.3.1. Contribuição Patronal

A Contribuição patronal é corresponde à contribuição previdenciária devida pelo ente ao RPPS em decorrência da sua condição de empregador.

Lançamentos:

a. No Ente

- i. Reconhecimento da obrigação patrimonial referente à contribuição patronal pela ocorrência do fato gerador (mês da competência encerrado)

Natureza da informação: patrimonial

D 3.1.2.1.2.xx.xx	Encargos Patronais – RPPS – Intra OFSS
C 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS (P)

ii. Empenho

Reclassificação do passivo

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS (P)
C 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível  
 C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da despesa: 3.1.91.13

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar  
 C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)  
 C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

### iii. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação  
 C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho  
 C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

### iv. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS (F)  
 C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar  
 C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias  
 C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

### b. No RPPS

O RPPS deverá registrar o crédito a receber por competência, ou seja, pela ocorrência do fato gerador da obrigação do ente devedor tendo como base a folha de pagamentos do mês findo, por meio dos seguintes lançamentos patrimoniais:

Registro por competência da contribuição patronal a receber

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.6.2.xx.xx Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo – Intra OFSS (P)  
 C 4.2.1.1.2.xx.xx Contribuições Sociais – RPPS – Intra OFSS

Arrecadação da contribuição previdenciária

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)<sup>38</sup>

C 1.1.3.6.2.xx.xx Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo - Intra OFSS (P)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da receita: 7210.29.xx (Codificação para estados e municípios até 2017) ou 7210.04.x.x (Codificação para União a partir de 2016).

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

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

#### 4.3.2. Contribuição do Servidor

Contribuição do servidor é a contribuição previdenciária devida pelo servidor e beneficiários (aposentados e pensionistas) ao RPPS, que é retida pelo ente no momento da obrigação pelo pagamento da remuneração ao servidor e posterior repasse ao RPPS e deste pelas retenções a seu cargo.

Lançamentos:

##### a. No Ente

##### i. Reconhecimento da obrigação

Natureza da informação: patrimonial

D 3.1.1.1.1.xx.xx Remuneração a Pessoal Ativo – Abrangidos pelo RPPS  
– Consolidação 1.000

C 2.1.1.1.1.xx.xx Pessoal a Pagar - Consolidação (P) 1.000

##### ii. Empenho

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível 1.000

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar 1.000

Natureza da despesa: 3.1.90.xx

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.1.x.xx.xx Pessoal a Pagar (P) 1.000

C 2.1.1.1.x.xx.xx Pessoal a Pagar (F) 1.000

<sup>38</sup> As contas detalhadas até o 7º nível a seguir constam do Anexo III da IPC 00, porém, seu uso é obrigatório para os RPPS, por força da Portaria MPS 509/2013.

1.1.1.1.1.06.01 – Bancos Conta Movimento – RPPS: utilizada por quem não faz segregação de massas.

1.1.1.1.1.06.02 – Bancos Conta Movimento – Plano Financeiro e 1.1.1.1.1.06.03 – Bancos Conta Movimento – Plano Previdenciário: utilizadas por quem faz segregação de massas.

1.1.1.1.1.06.04 – Bancos Conta Movimento – Taxa de Administração: utilizada para segregar os recursos referentes à taxa de administração.

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	1.000
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	1.000

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	1.000
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	1.000

### iii. Liquidação

No momento da liquidação ocorre a retenção dos valores a serem repassados ao RPPS a título de contribuição do servidor. Com isso, deve-se considerar que esse valor foi pago no que se refere a pessoal. Os valores em caixa e equivalentes de caixa passam para contas de depósitos restituíveis e valores vinculados e, com isso, as disponibilidades de recursos são utilizadas.

Contudo, esses valores retidos devem representar uma nova entrada de recursos já comprometidos por entradas compensatórias e na respectiva fonte de recursos, caso seja utilizada pelo ente. De toda forma, esses recursos são vinculados e devem ser controlados separadamente. Esse fato é representado pelo último lançamento da fase de liquidação.

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.5.x.xx.xx	Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados (F)	110
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	110

Reconhecimento da obrigação de transferir os recursos retidos ao RPPS

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.1.x.xx.xx	Pessoal a Pagar (F)	110
C 2.1.8.8.x.xx.xx	RPPS – Retenções sobre Vencimentos e Vantagens (F)	110

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	1.000
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	1.000

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	110
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago <sup>39</sup>	110

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	1.000
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	1.000

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	110
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	110

<sup>39</sup> Esse lançamento pode ser diferente de acordo com o entendimento quanto às retenções. Assim, o crédito orçamentário (ou mesmo intraorçamentário, a depender de como é considerada a devida obrigação) seria considerado pago somente no momento do repasse dos recursos ao RPPS.

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	110
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	110

iv. Pagamento do Salário

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.1.x.xx.xx	Pessoal a Pagar (F)	890
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	890

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	890
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago <sup>40</sup>	890

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias <sup>41</sup>	890
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	890

v. Recolhimento ao RPPS

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.8.x.xx.xx	RPPS – Retenções sobre Vencimentos e Vantagens (F)	110
C 1.1.3.5.x.xx.xx	Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados (F)	110

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	110
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	110

b. No RPPS

i. Reconhecimento do direito a receber

Registro por competência da Contribuição do Servidor a receber

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.6.x.xx.xx	Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo	110
C 4.2.1.1.1.02.xx	Contribuições do Segurado ao RPPS <sup>42</sup>	110

ii. Arrecadação da Contribuição Previdenciária

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	110
C 1.1.3.6.x.xx.xx	Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo	110

<sup>40</sup> Esse lançamento pode ser diferente de acordo com o entendimento quanto às retenções. Assim, o crédito orçamentário (ou mesmo intraorçamentário, a depender de como é considerada a devida obrigação) seria considerado pago somente no momento do repasse dos recursos ao RPPS.

<sup>41</sup> O detalhamento desta conta pode diferenciar as DDR comprometidas por liquidação das por entradas compensatórias. Neste momento, deve haver mudança de uma conta para outra, pois os recursos passar a representar uma entrada compensatória.

<sup>42</sup> Conforme citado anteriormente, pode haver registro distinto como intraorçamentário a depender da forma de contabilização das retenções.

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar 110

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada 110

Natureza da receita: 1210.29.xx (Codificação para estados e municípios até 2017) ou 7210.04.x.x (Codificação para União a partir de 2016).

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos 110

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR) 110

#### 4.3.3. Encargos sobre Contribuições Patronais Recolhidas Fora do Prazo

As contribuições patronais recolhidas pelo ente ao RPPS fora do prazo podem ser acrescidas de encargos moratórios (multas, juros e atualização monetária), de acordo com a legislação específica de cada ente.

Lançamentos:

a. No Ente

i. Reconhecimento dos juros, multas e atualização monetária

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.2.x.x.xx.xx Juros e Encargos de Mora

C 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS (P)

Observação: O lançamento relativo ao reconhecimento patrimonial de juros, multas e atualização monetária será sempre o mesmo, ainda que efetuado em exercício posterior à execução orçamentária da despesa ou dos restos a pagar.

ii. Empenho

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da despesa: 3.1.91.xx

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS (P)

C 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: controle

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

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

iii. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação  
C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho  
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

iv. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS (F)  
C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar  
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias  
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

b. No RPPS

- i. O recebimento dos encargos deverá ser registrado por competência, por meio dos seguintes lançamentos patrimoniais:

Registro por competência dos encargos

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.6.x.xx.xx Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo  
C 4.4.2.x.x.xx.xx Juros e Encargos de Mora

Arrecadação dos encargos

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)  
C 1.1.3.6.x.xx.xx Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo

Natureza da informação: orçamentária

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

Natureza da receita: 7912.29.01 (Codificação para estados e municípios até 2017) ou 7210.04.1.2 (Codificação para União a partir de 2016).

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

#### 4.3.4. Parcelamento de Débitos do Ente com o RPPS

No caso de parcelamento de débitos do ente com o RPPS, deve haver o reconhecimento de um passivo patrimonial no ente. Mais informações sobre o tema poderão ser obtidas no Capítulo 3 – Operações de Crédito da Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos (PCE) deste manual.

Caso as contribuições patronais sejam recolhidas de forma parcelada, o RPPS deverá efetuar os registros a seguir.

Lançamentos no RPPS:

Registro por competência da Contribuição Patronal Parcelada a receber

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.6.x.xx.xx Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo

C 4.2.1.1.2.xx.xx Contribuições Sociais – RPPS – Intra OFSS

Pelo parcelamento;

Registro por competência da Contribuição Patronal Parcelada a receber

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.6.x.xx.xx Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo

C 1.1.2.1.2.xx.xx Créditos Tributários a Receber – Intra OFSS

Arrecadação de Contribuição Patronal Parcelada (pelo valor líquido da parcela. Saliendo a necessidade de registro somente dos encargos recebidos)

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C 1.2.1.1.1.01.71 Créditos Previdenciários Parcelados

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da receita: 7210.29.15(Codificação para estados e municípios até 2017) ou 7210.04.8.1 (Codificação para União a partir de 2016).

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

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

#### 4.3.5. Cobertura de Déficits Previdenciários

Os déficits previdenciários correspondem a insuficiências projetadas ou imediatas para o pagamento de benefícios previdenciários. Os déficits podem ser atuariais, quando representam valores necessários ao equilíbrio financeiro futuro do regime, ou financeiros, quando correspondem a insuficiências financeiras presentes para o pagamento dos benefícios previdenciários de cada mês.

De acordo com o § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717/1998<sup>43</sup>, os entes são responsáveis pela cobertura dos déficits financeiros.

<sup>43</sup> Art. 2º [...] ]

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários.

(Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

De acordo com os arts. 18 a 20 da Portaria MPS nº 403/2008<sup>44</sup>, caso o ente possua déficit atuarial deverá apresentar plano de amortização que poderá consistir no estabelecimento de alíquota de contribuição suplementar, ou em aportes periódicos para cobertura do déficit atuarial. Na hipótese de inviabilidade do plano de amortização por esses dois métodos, a segregação da massa de segurados e beneficiários poderá ser adotada como medida extrema de busca do equacionamento do déficit atuarial.

#### 4.3.5.1. Estabelecimento de Alíquota de Contribuição Suplementar

No caso do estabelecimento de alíquota de contribuição suplementar, o ente deverá registrar uma despesa intraorçamentária (natureza de despesa: 3.1.91.13) e o RPPS uma receita intraorçamentária (natureza de receita: 7210.29.13 ou 7210.04.7.1).

Lançamentos:

##### a. No Ente

##### i. Reconhecimento da obrigação

Natureza da informação: patrimonial

D 3.1.2.1.2.xx.xx Encargos Patronais – RPPS – Intra OFSS

C 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (P)

##### ii. Empenho

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da despesa: 3.1.91.13

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (P)

C 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: controle

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

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

---

<sup>44</sup> Art. 18. No caso da avaliação indicar déficit atuarial deverá ser apresentado no Parecer Atuarial plano de amortização para o seu equacionamento. [...]

Art. 19. [...]

§ 1º O plano de amortização poderá consistir no estabelecimento de alíquota de contribuição suplementar ou em aportes periódicos cujos valores sejam preestabelecidos. [...]

Art. 20. Na hipótese da inviabilidade do plano de amortização previsto nos art. 18 e 19 para o equacionamento do déficit atuarial do RPPS, será admitida a segregação da massa de seus segurados, observados os princípios da eficiência e economicidade na realocação dos recursos financeiros do RPPS e na composição das submassas, e os demais parâmetros estabelecidos nesta Portaria. (Redação dada pela Portaria MPS nº 21, de 16/01/2013)

iii. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação  
C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho  
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

iv. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (F)  
C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar  
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias  
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

b. No RPPS

O aporte suplementar para cobertura do déficit atuarial deverá ser registrado por competência, por meio dos seguintes lançamentos patrimoniais:

Registro por competência da contribuição patronal suplementar a receber

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.6.2.xx.xx Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo – Intra OFSS  
C 4.2.1.1.2.xx.xx Contribuições Sociais – RPPS – Intra OFSS

Arrecadação da contribuição suplementar

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)  
C 1.1.3.6.2.xx.xx Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo – Intra OFSS

Natureza da informação: orçamentária

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

Natureza da receita: 7210.29.13 (Codificação para estados e municípios até 2017) ou 7210.04.7.1 (Codificação para União a partir de 2016).

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

4.3.5.2. Aportes Periódicos para Cobertura do Déficit Atuarial

No caso dos aportes periódicos para cobertura do déficit atuarial, o ente deverá registrar uma despesa intraorçamentária (natureza de despesa: 3.3.91.97) e o RPPS uma receita intraorçamentária (natureza de receita: 7940.00.00 ou 7990.01.1.1).

O grupo da despesa com aportes periódicos é Outras Despesas Correntes – grupo 3. Isso pode gerar um incentivo para que os entes realizem os aportes, pois os recursos impactarão as despesas de pessoal (grupo 1), segundo os critérios da Lei de Responsabilidade Fiscal, somente quando os benefícios previdenciários forem pagos.

Lançamentos:

a. No Ente

i. Empenho

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.1.3.2.xx.xx Transferências Concedidas para Aportes de Recursos para o RPPS – Intra OFSS

C 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (P)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da despesa: 3.3.91.97

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (P)

C 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: controle

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

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

ii. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

iii. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.2.2.xx.xx	Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada

b. No RPPS

Os aportes periódicos para cobertura do déficit atuarial deverão ser registrados por competência, por meio dos seguintes lançamentos patrimoniais:

Registro por competência dos encargos

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.6.2.xx.xx	Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo – Intra OFSS
C 4.5.1.3.2.xx.xx	Transferências Recebidas para Aportes de Recursos para o RPPS – Intra OFSS

Arrecadação dos encargos

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 1.1.3.6.2.xx.xx	Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo – Intra OFSS

Natureza da 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 Receita: 7940.00.00 (Codificação para estados e municípios até 2017) ou 7990.01.1.1 (Codificação para União a partir de 2016).

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

4.3.5.3. Aporte para Cobertura de Déficit Financeiro

No caso do aporte para cobertura de déficit financeiro não há execução orçamentária pela transferência de recursos do ente ao RPPS.

Lançamentos:

a. No Ente

i. No reconhecimento da obrigação

Transferência do Aporte para Cobertura de Déficit Financeiro

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.1.3.2.xx.xx Transferências Concedidas para Aportes de Recursos para o RPPS –  
Intra OFSS

C 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (F)

ii. No repasse dos recursos

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (F)

C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: controle

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

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

b. No RPPS

i. No reconhecimento do direito

Recebimento do Aporte para Cobertura de Déficit Financeiro

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.6.2.xx.xx Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo – Intra OFSS

C 4.5.1.3.2.xx.xx Transferências Recebidas para Aportes de Recursos para o RPPS –  
Intra OFSS

ii. Arrecadação dos recursos

Recebimento do Aporte para Cobertura de Déficit Financeiro

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C 1.1.3.6.2.xx.xx Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo – Intra OFSS

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

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

#### **4.3.6. Pagamento de Benefícios Previdenciários**

O registro contábil do pagamento de benefícios previdenciários pelo RPPS aos segurados e seus dependentes deverá ser realizado conforme apresentado a seguir.

Lançamentos:

a. No RPPS

i. Reconhecimento inicial dos benefícios previdenciários

Natureza da informação: patrimonial

D 3.2.x.x.x.xx.xx Benefícios Previdenciários e Assistenciais

C 2.1.1.x.x.xx.xx Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (P)

ii. Empenho

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da despesa: 3.1.90.xx

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.x.x.xx.xx Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (P)

C 2.1.1.x.x.xx.xx Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: controle

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

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

iii. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

iv. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.x.x.xx.xx Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (F)

C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx      DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias  
 C 8.2.1.1.4.xx.xx      DDR Utilizada

#### 4.3.7. Compensação Previdenciária entre Regimes

A compensação financeira entre regimes previdenciários decorre da previsão constitucional<sup>45</sup> de contagem recíproca do tempo de contribuição e tem a finalidade de evitar que o regime instituidor (responsável pela concessão do benefício) seja prejudicado financeiramente por ser obrigado a aceitar o tempo de contribuição do regime de origem sem ter recebido as correspondentes contribuições previdenciárias.

Apesar de a 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.

Exemplo:

Suponha que em determinado mês:

- O RPPS possui servidores que migraram para o RGPS com contribuições que somam R\$ 1.000,00.
- O RGPS possui servidores que migraram para o RPPS com contribuições que somam R\$ 700,00.

Lançamentos:

a. No RPPS

- i. Reconhecimento pelo RPPS da obrigação junto ao RGPS no valor de R\$ 1.000

Natureza da informação: patrimonial

D 3.9.9.1.x.xx.xx	Compensação Financeira entre RGPS/RPPS	1.000
C 2.1.1.2.x.xx.xx	Benefícios Previdenciários a Pagar (P)	1.000

- ii. Reconhecimento pelo RPPS do crédito junto ao RGPS no valor de R\$ 700,00

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.6.x.xx.xx	Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo (P)	700
C 4.9.9.1.x.xx.xx	Compensação Financeira entre RGPS/RPPS	700

- iii. Encontro de Contas e Realização da Transferência Financeira

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.2.x.xx.xx	Benefícios Previdenciários a Pagar (P)	700
C 1.1.3.6.x.xx.xx	Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo (P)	700

<sup>45</sup> Art. 201 [...]

§ 9º Para efeito de aposentadoria, é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, hipótese em que os diversos regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

## iv. Empenho (pelo valor bruto)

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	1.000
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	1.000
Natureza da despesa: 3.3.90.98		

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.1.2.x.xx.xx	Benefícios Previdenciários a Pagar (P)	300
C 2.1.1.2.x.xx.xx	Benefícios Previdenciários a Pagar (F)	300

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	1.000
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	1.000

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	1.000
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	1.000

## v. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	1.000
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	1.000

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	1.000
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	1.000

## vi. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.1.2.x.xx.xx	Benefícios Previdenciários a Pagar (F)	300
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	300

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	1.000
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	1.000

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	1.000
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	1.000

## vii. Reconhecimento da receita orçamentária pelo valor bruto

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	700
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	700
Natureza de receita: 1922.10.01(Codificação para estados e municípios até 2017) ou 1990.03.1.1 (Codificação para União a partir de 2016).		

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	700
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	700

b. No RGPS

i. Reconhecimento pelo RGPS do crédito junto ao RPPS no valor de R\$ 1.000,00

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.6.x.xx.xx	Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo (P)	1.000
C 4.9.9.1.x.xx.xx	Compensação Financeira entre RGPS/RPPS	1.000

ii. Reconhecimento pelo RGPS da obrigação junto ao RPPS no valor de R\$ 700

Natureza da informação: patrimonial

D 3.9.9.1.x.xx.xx	Compensação Financeira entre RGPS/RPPS	700
C 2.1.1.2.x.xx.xx	Benefícios Previdenciários a Pagar (P)	700

iii. Encontro de Contas e Recebimento da Transferência Financeira

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.2.x.xx.xx	Benefícios Previdenciários a Pagar (P)	700
C 1.1.3.6.x.xx.xx	Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo (P)	700

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	300
C 1.1.3.6.x.xx.xx	Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo (P)	300

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	1.000
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	1.000

Natureza de receita: 1922.10.01(Codificação para estados e municípios até 2017) ou 1990.03.1.1 (Codificação para União a partir de 2016).

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	1.000
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	1.000

iv. Empenho (pelo valor bruto)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	700
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	700

Natureza da despesa: 3.3.90.98

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	700
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	700

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	700
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	700

## v. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	700
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	700

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	700
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	700

## vi. Pagamento

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	700
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	700

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	700
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	700

## 5. DÍVIDA ATIVA

### 5.1. INTRODUÇÃO

Dívida ativa é o conjunto de créditos tributários e não tributários em favor da Fazenda Pública, não recebidos no prazo para pagamento definido em lei ou em decisão proferida em processo regular, inscrito pelo órgão ou entidade competente, após apuração de certeza e liquidez. É uma fonte potencial de fluxos de caixa e é reconhecida contabilmente no ativo. Não se confunde com a dívida pública, uma vez que esta representa as obrigações do ente público com terceiros e é reconhecida contabilmente no passivo.

O art. 39 da Lei nº 4.320/1964 dispõe:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735/1979).

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735/1979).

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições

estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)

§ 3º - O valor do crédito da Fazenda Nacional em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional à taxa cambial oficial, para compra, na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da Dívida Ativa, incidindo, a partir da conversão, a atualização monetária e os juros de mora, de acordo com preceitos legais pertinentes aos débitos tributários. (Parágrafo incluído pelo decreto Lei nº 1.735/1979).

§ 4º - A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o art. 1º do Decreto-lei nº 1.025/1969 e o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.645/1978. (Parágrafo incluído pelo Decreto-lei nº 1.735/1979).

§ 5º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735/1979).

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) distingue a dívida ativa quanto à origem, conforme previsto na Lei nº 4.320/1964:

- a. Dívida Ativa Tributária<sup>46</sup>: é proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas.
- b. Dívida Ativa Não Tributária: é proveniente dos demais créditos da Fazenda Pública, decorrentes de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

No âmbito federal, a competência para a gestão administrativa e judicial da dívida ativa é da Advocacia Geral da União (AGU)<sup>47</sup>, sendo a dívida ativa tributária gerida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)<sup>48</sup> e a dívida ativa das autarquias e fundações públicas federais geridas pela Procuradoria-Geral Federal<sup>49</sup>. As demais esferas governamentais – estados, Distrito Federal e municípios – disporão sobre a competência de seus órgãos e entidades para a gestão administrativa e judicial de sua dívida ativa<sup>50</sup>.

<sup>46</sup> O crédito tributário é regulamentado pelo art. 139 e seguintes do Código Tributário Nacional (CTN).

<sup>47</sup> Constituição Federal de 1988 art. 131.

<sup>48</sup> Constituição Federal de 1988 art. 131 § 3º e Lei Complementar nº 73/1993 art. 12.

<sup>49</sup> Lei Complementar nº 73/1993 art. 17.

<sup>50</sup> Lei nº 6.830/1980

*Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.*

*Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.*

*§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.*

*§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.*

*§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.*

*§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional. [...]*

*Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.*

O objetivo deste capítulo é estabelecer os procedimentos contábeis para registro e controle da inscrição, movimentação dos créditos inscritos, atualização, baixa, reclassificação e ajuste para perdas da dívida ativa.

## 5.2. CONTABILIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

Verificado o não recebimento do crédito no prazo de vencimento, cabe ao órgão ou entidade de origem do crédito encaminhá-lo ao órgão ou entidade competente para sua inscrição em dívida ativa, com observância dos prazos e procedimentos estabelecidos.

A inscrição do crédito em dívida ativa configura fato contábil permutativo, pois não altera o valor do patrimônio líquido do ente público. No órgão ou entidade de origem é baixado o crédito a receber contra uma variação patrimonial diminutiva (VPD) e no órgão ou entidade competente para inscrição é reconhecido um crédito de dívida ativa contra uma variação patrimonial aumentativa (VPA). Dessa forma, considerando-se o ente como um todo, há apenas a troca do crédito a receber não inscrito pelo crédito inscrito em dívida ativa, sem alteração do valor do patrimônio líquido.

Quanto à expectativa de realização, há troca do crédito a receber no ativo circulante (registrado no órgão ou entidade de origem do crédito) pelo crédito de dívida ativa no ativo não circulante (registrado no órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa), tendo em vista que o inadimplemento torna incerto o prazo para realização do crédito.

Ainda, junto ao crédito encaminhado, devem acompanhá-lo os ajustes para perdas. Isso devido ao registro da Dívida Ativa ser pelo valor bruto do crédito a receber. No órgão ou entidade de origem, é baixado o ajuste para perdas referente ao crédito a receber contra uma VPA, reversão de perdas, e no órgão ou entidade competente para inscrição é reconhecido o ajuste para perdas referente ao crédito de dívida ativa contra uma VPD.

Destaca-se que, a depender de limitações operacionais ou de sistemas, os entes da Federação poderão adotar metodologia distinta da apresentada neste Manual para a contabilização da Dívida Ativa e de seus ajustes para perdas. Nestes casos, contudo, a motivação e a metodologia de contabilização deverão ser apresentadas em Notas Explicativas. Ademais, a política contábil de registro deverá ser consistente, dando transparência a eventuais mudanças em metodologias que justifiquem a sua revisão.

### 5.2.1. Inscrição

A inscrição em dívida ativa deverá ser realizada por meio de um dos dois procedimentos a seguir, conforme o nível de controle desejado pelo ente:

- a. Procedimento de Registro 1. Utiliza contas de controle para acompanhar todo o processo de inscrição do crédito em dívida ativa, desde o inadimplemento até a efetiva inscrição. Requer uma maior integração entre as diversas etapas e unidades envolvidas.
- b. Procedimento de Registro 2. Haverá registro contábil apenas no momento da efetiva inscrição dos valores em dívida ativa, dispensando o uso de contas de controle. Este procedimento deve ser utilizado quando houver dificuldade de integração entre as diversas unidades participantes do processo.

Caso o ente da Federação não aplique o procedimento de Registro 1, porém, registre processos de inscrição em contas de natureza de informação de controle (7.3.x.x.x.xx.xx e 8.3.x.x.x.xx.xx), deverá seguir o padrão de desdobramento definido pelo PCASP aplicado à Federação, até o nível detalhado pelo mesmo. Neste caso, será facultativo o desdobramento destas contas em nível inferior, conforme previsto na parte IV deste manual.

Os entes que não segregam a unidade de origem do crédito da unidade competente para sua inscrição deverão efetuar as devidas adaptações dos lançamentos.

5.2.1.1. Procedimento de Registro 1

a. Registro do crédito vencido a ser encaminhado para inscrição em dívida ativa

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Registro do crédito a ser encaminhado para inscrição em dívida ativa.

Natureza de informação: controle

D 7.3.1.x.x.xx.xx      Controle do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa

C 8.3.1.1.x.xx.xx      Créditos a Encaminhar para a Dívida Ativa

b. Encaminhamento do crédito vencido para inscrição em dívida ativa

Este registro deverá ser efetivado simultaneamente no órgão ou entidade de origem do crédito e órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa.

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Encaminhamento do crédito para inscrição em Dívida Ativa.

Natureza da informação: controle

D 8.3.1.1.x.xx.xx      Créditos a Encaminhar para a Dívida Ativa

C 8.3.1.2.x.xx.xx      Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa:

Recebimento do crédito para inscrição em Dívida Ativa.

Natureza da informação: 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

O órgão ou entidade de origem do crédito deve encaminhar para inscrição o valor do principal acrescido de atualização monetária, juros, multas e outros encargos moratórios até a data do encaminhamento.

c. Rejeição da inscrição em dívida ativa

Encaminhado o processo administrativo para inscrição em dívida ativa, cabe ao órgão competente a apuração da certeza e liquidez do crédito e verificação das condições gerais que permitam proceder à inscrição. O resultado dessa análise será a inscrição em dívida ativa ou a rejeição da inscrição. Caso o resultado seja a rejeição, o órgão competente para inscrição registra nas contas de controle a devolução, e o crédito volta à condição inicial no órgão originalmente responsável, aguardando a conclusão do processo administrativo ou a solução das pendências ou providências necessárias para permitir a inscrição.

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Baixa de créditos encaminhados para inscrição em dívida ativa pela rejeição da inscrição.

Natureza da informação: controle

D 8.3.1.2.x.xx.xx      Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa

C 8.3.1.3.x.xx.xx      Cancelamento de Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em Dívida Ativa:

Devolução de créditos encaminhados para inscrição em dívida ativa.

Natureza da informação: controle

D 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa
C 8.3.2.2.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos

Contornados os entraves para a inscrição e persistindo o inadimplemento, é reiniciado o procedimento.

d. Inscrição em dívida ativa

Este registro deverá ser efetivado simultaneamente no órgão ou unidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa e no órgão ou entidade de origem do crédito.

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Transferência do crédito em virtude da inscrição em dívida ativa.

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.1.2.2.xx.xx	Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária – Intra OFSS
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a Curto Prazo

Pela reversão do ajuste de perdas, referente ao crédito tributário.

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.9.1.xx.xx	(-) Ajuste de perdas de créditos a curto prazo
C 4.9.7.2.1.xx.xx	Reversão de ajustes de perdas

Baixa de créditos encaminhados para inscrição em dívida ativa pela efetiva inscrição.

Natureza da informação: controle

D 8.3.1.2.x.xx.xx	Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa
C 8.3.1.4.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa:

Recebimento do crédito decorrente da inscrição em dívida ativa.

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.1.x.x.xx.xx	Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa
C 4.5.1.2.2.xx.xx	Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária – Intra OFSS

Registro do ajuste de perdas, referente ao crédito tributário.

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.1.7.1.xx.xx	Ajuste de Perdas de Créditos e de Investimentos e Aplicações Temporários
C 1.2.1.1.1.99.xx	(-) Ajuste de perdas de créditos a longo prazo

Baixa dos créditos a inscrever em dívida ativa pela efetiva inscrição.

Natureza da informação: controle

D 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa
C 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber

e. Encerramento das contas de controle

As contas de controle de dívida ativa visam a acompanhar o processo de inscrição e execução ao longo de determinado exercício. No encerramento do exercício algumas contas deverão ter os saldos zerados, a fim de evitar o acúmulo de informações referentes a exercícios anteriores e permitir o correto acompanhamento do processo no exercício seguinte. Deverão permanecer registrados apenas os valores referentes a créditos pendentes de providências.

No órgão ou entidade de origem de crédito deverão ser encerrados os valores dos créditos que já foram inscritos ou tiveram a inscrição rejeitada. Permanecerão registrados os créditos ainda pendentes de encaminhamento para inscrição (conta 8.3.1.1.x.xx.xx) e os créditos já encaminhados, mas pendentes de análise pelo órgão competente pela inscrição (conta 8.3.1.2.x.xx.xx).

Os órgãos ou unidades competentes para inscrição deverão zerar os saldos já executados (inscritos e baixados por recebimento, abatimento ou anistia, cancelamento ou compensação). Permanecerão registrados os créditos ainda pendentes de análise sobre a inscrição definitiva (conta 8.3.2.1.x.xx.xx) e os valores inscritos e ainda não recebidos (conta 8.3.2.3.x.xx.xx).

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Encerramento do saldo dos créditos inscritos em Dívida Ativa

Natureza da informação: controle

D 8.3.1.4.x.xx.xx           Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa

C 7.3.1.x.x.xx.xx           Controle do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa

Encerramento do saldo dos créditos cuja inscrição foi rejeitada

Natureza da informação: controle

D 8.3.1.3.x.xx.xx           Cancelamento de Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa

C 7.3.1.x.x.xx.xx           Controle do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa:

Encerramento da conta de Créditos Devolvidos

Natureza da informação: controle

D 8.3.2.2.x.xx.xx           Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos

C 7.3.2.x.x.xx.xx           Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa

Encerramento da conta de Créditos Recebidos

Natureza da informação: controle

D 8.3.2.4.x.xx.xx           Créditos Inscritos em Dívida Ativa Recebidos

C 7.3.2.x.x.xx.xx           Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa

Encerramento da conta de Baixa de Créditos

Natureza da informação: controle

D 8.3.2.5.x.xx.xx           Baixa de Créditos Inscritos em Dívida Ativa

C 7.3.2.x.x.xx.xx           Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa

5.2.1.2. Procedimento de Registro 2

No procedimento de registro 2 haverá registro contábil apenas no momento da efetiva inscrição dos valores em dívida ativa.

A inscrição deverá ser comunicada pelo órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa ao órgão ou entidade de origem do crédito, para que este registre a baixa do direito anteriormente contabilizado.

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Transferência do crédito em virtude da inscrição em dívida ativa

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.1.2.2.xx.xx Transferências Concedidas Independentes de Execução  
Orçamentária – Intra OFSS

C 1.1.2.x.x.xx.xx Créditos a Curto Prazo

Pela reversão do ajuste de perdas, referente ao crédito tributário.

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.9.1.xx.xx (-) Ajuste de perdas de créditos a curto prazo

C 4.9.7.2.1.xx.xx Reversão de ajustes de perdas

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa:

Recebimento do crédito decorrente da inscrição em dívida ativa

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.1.1.x.xx.xx Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa

C 4.5.1.2.2.xx.xx Transferências Recebidas Independentes de Execução  
Orçamentária – Intra OFSS

Transferência do ajuste de perdas, referente ao crédito tributário.

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.1.7.1.xx.xx Ajuste de Perdas de Créditos e de Investimentos e  
Aplicações Temporários

C 1.2.1.1.1.99.xx (-) Ajuste de perdas de créditos a longo prazo

## 5.2.2. Atualização Monetária, Juros, Multas e Outros Encargos

A atualização monetária, juros, multas e outros encargos moratórios incidentes sobre os créditos inscritos em dívida ativa, previstos em contratos ou normativos legais, devem ser incorporados ao valor original inscrito, de acordo com o regime de competência.

Lançamentos:

Registro dos juros e encargos de mora incidentes sobre o crédito inscrito em dívida ativa

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.1.1.x.xx.xx Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa

C 4.4.2.x.x.xx.xx Juros e Encargos de Mora

Os lançamentos contábeis referentes à atualização monetária, multas e outros encargos moratórios seguem a mesma estrutura, diferenciando-se quanto às respectivas contas de variação patrimonial aumentativa (VPA).

Caso o ente utilize o procedimento de registro 1, deverá efetuar, além do registro patrimonial, o lançamento a seguir:

Atualização dos valores inscritos em dívida ativa

Natureza da informação: controle

D 7.3.2.x.x.xx.xx      Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa

C 8.3.2.3.x.xx.xx      Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber

### 5.2.3. Reclassificação da Dívida Ativa do Ativo Não Circulante para o Ativo Circulante

Os créditos referentes à dívida ativa devem ser inicialmente registrados como dívida ativa do ativo circulante, tendo em vista que o inadimplemento torna incerto o prazo para realização do crédito.

Caso o ente tenha condições de estimar com razoável certeza o montante de créditos inscritos em dívida ativa com expectativa de recebimento em até 12 meses da data das demonstrações contábeis, esta parcela poderá ser reclassificada para o ativo circulante.

É o caso, por exemplo, dos acordos de parcelamento ou renegociação da dívida ativa, efetuados pelo órgão ou entidade competente, que possibilitem a fixação de datas e valores para os recebimentos futuros. Neste caso, a parcela que se espera realizar em até 12 meses após a data das demonstrações contábeis poderá ser reclassificada para a dívida ativa do ativo circulante, permanecendo a parcela restante no ativo não circulante.

Lançamento:

Reclassificação da dívida ativa

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.x.x.xx.xx      Créditos a Curto Prazo – Dívida Ativa

C 1.2.1.1.x.xx.xx      Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa

A atualização monetária, juros, multas e outros encargos moratórios incidentes sobre os créditos inscritos em dívida ativa e respectivos ajustes para perdas devem considerar a segregação da atualização tanto no ativo circulante quanto no ativo não circulante.

### 5.2.4. Baixa

A baixa da Dívida Ativa pode ocorrer por:

- a. Recebimento em espécie, bens ou direitos;
- b. Abatimento ou anistia;
- c. Cancelamento administrativo ou judicial da inscrição; ou
- d. Compensação de créditos inscritos em dívida ativa com créditos contra a Fazenda Pública.

#### 5.2.4.1. Recebimento em Espécie

O recebimento de dívida ativa corresponde a uma receita sob a ótica orçamentária, com simultânea baixa do crédito registrado anteriormente no ativo contra as contas de disponibilidades, sob a ótica patrimonial. Observe-se que, conforme o item 5.3.1, o acréscimo patrimonial em virtude de uma VPA se deu em momento anterior, quando do reconhecimento do direito do ente público perante o sujeito passivo devedor.

As receitas orçamentárias oriundas do recebimento da dívida ativa, tanto do principal quanto da atualização monetária, juros, multas e outros encargos moratórios, deverão observar as vinculações do crédito original, ainda que realizadas em natureza de receita relacionada à dívida ativa.

Exemplo:

Considere um crédito cujo pagamento em atraso pelo devedor, ainda junto ao órgão de origem do crédito, acarretaria o reconhecimento de receitas orçamentárias com as seguintes classificações quanto à natureza:

- 1112.01.00 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
- 1911.08.00 Multas e Juros de Mora do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

Nova codificação para União, a partir de 2016, e para Estados, DF e Municípios a partir de 2018.

- 1.1.1.2.01.1.1 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - Municípios Conveniados – Principal
- 1.1.1.2.01.1.2 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - Municípios Conveniados - Multas e Juros

Caso este crédito venha a ser inscrito em dívida ativa, seu recebimento acarretará o reconhecimento de receitas orçamentárias com as seguintes classificações:

- 1931.04.00 Receita da Dívida Ativa do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
- 1913.08.00 Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

Nova codificação para União, a partir de 2016, e para Estados, DF e Municípios a partir de 2018.

- 1.1.1.2.01.1.3 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - Municípios Conveniados – Dívida Ativa
- 1.1.1.2.01.1.4 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - Municípios Conveniados - Dívida Ativa - Multas e Juros

No caso da antiga classificação da natureza da receita, as receitas orçamentárias classificadas nos códigos 1931.04.00 e 1913.08.00 devem observar as mesmas vinculações que lhes seriam aplicáveis caso classificadas nos códigos 1112.01.00 e 1911.08.00.

Já no caso da nova classificação da natureza da receita, as receitas orçamentárias classificadas nos códigos 1.1.1.2.01.1.t manterão a vinculação, pois altera-se o código “t – tipo”, indicando se é: principal, multas e juros, dívida ativa ou “dívida ativa – multas e juros”.

Lançamentos:

Registro da receita orçamentária referente ao recebimento da dívida ativa

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

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

Registro da baixa do crédito a receber inscrito em dívida ativa

Natureza da informação: patrimonial

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

C 1.x.x.x.x.xx.xx Créditos a Receber – Dívida Ativa

Caso o ente utilize o procedimento de registro 1 deverá registrar o recebimento em contas de controle, por meio do lançamento a seguir:

Natureza da informação: controle

D 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber
C 8.3.2.4.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa Recebidos

#### 5.2.4.2. Recebimento em Bens ou Direitos

O recebimento em bens ou direitos acarreta:

- O reconhecimento de uma receita orçamentária, do ponto de vista orçamentário, com baixa do direito inscrito em dívida ativa, do ponto de vista patrimonial; e
- A incorporação do bem ou direito, do ponto de vista patrimonial, com reconhecimento de uma despesa orçamentária, caso esta transação esteja especificamente consignada no orçamento do ente.

O registro deverá ser feito pelo valor do bem ou direito recebido, nos termos do auto de arrematação ou adjudicação, na hipótese de leilão, ou do laudo de avaliação, na hipótese de dação em pagamento.

Qualquer que seja a forma de recebimento da dívida ativa, não poderá haver prejuízos à repartição tributária e demais vinculações das correspondentes receitas orçamentárias.

Lançamentos:

Registro da receita orçamentária referente ao recebimento da dívida ativa

Natureza da informação: orçamentária

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

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

Registro da baixa de dívida ativa

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.x.x.xx.xx	Imobilizado
C 1.x.x.x.x.xx.xx	Créditos a Receber – Dívida Ativa

Caso o valor do bem recebido seja superior ao valor inscrito em dívida ativa, a diferença a maior deverá ser lançada como ganho pela incorporação de ativos.

Registro do ganho patrimonial

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.x.x.xx.xx	Imobilizado
C 4.6.3.9.x.xx.xx	Outros Ganhos com Incorporação de Ativos

Caso o ente utilize o procedimento de registro 1 deverá registrar o recebimento da dívida ativa em contas de controle, por meio do lançamento a seguir:

Natureza da informação: controle

D 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber  
 C 8.3.2.4.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa Recebidos

Registro da despesa orçamentária correspondente à incorporação do bem

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível  
 C. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)  
 C. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar  
 C. 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação  
 C. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho  
 C. 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar  
 C. 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias  
 C. 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

#### 5.2.4.3. Abatimentos, Anistias e Remissões

O ente deverá registrar a baixa do crédito inscrito, em contrapartida a uma variação patrimonial diminutiva (VPD) específica para o tipo de baixa.

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.5.x.x.xx.xx Desincorporação de Ativos  
 C 1.1.2.x.x.xx.xx Créditos a Curto Prazo – Dívida Ativa (\*)  
 ou  
 C 1.2.1.1.x.xx.xx Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa

(\*) Para reclassificação da Dívida Ativa, veja o item 5.3.3.

Caso o ente utilize o procedimento de registro 1 deverá registrar a baixa em contas de controle, por meio do lançamento a seguir:

Natureza da informação: controle

D 8.3.2.3.x.xx.xx      Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber  
 C 8.3.2.5.x.xx.xx      Baixa de Créditos Inscritos em Dívida Ativa

#### 5.2.4.4.      Cancelamento da Dívida Ativa

Os lançamentos de cancelamento da dívida ativa são iguais aos da baixa por abatimento, anistia e remissões.

O detalhamento das contas de controle a partir do 5º nível poderá ser utilizado para identificar a forma de baixa do crédito inscrito em dívida ativa.

#### 5.2.4.5.      Compensação

A compensação de créditos da dívida ativa com valores devidos pela Fazenda Pública não poderá prejudicar a repartição tributária e demais vinculações das correspondentes receitas orçamentárias.

A despesa orçamentária referente aos valores devidos pela Fazenda Pública deverá ser registrada como se a Fazenda houvesse efetuado o pagamento ao credor pelo valor integral da dívida.

A receita orçamentária referente aos créditos da dívida ativa deverá ser registrada como se o devedor houvesse efetuado o pagamento à Fazenda em sua integralidade, de acordo com o item 5.3.3.1.

A diferença positiva entre o valor do precatório e o valor da dívida ativa, caso exista, deverá ser entregue ao credor junto à Fazenda Pública. Caso o valor inscrito em dívida ativa supere o valor do crédito junto à Fazenda, a diferença continuará inscrita, na forma da lei ou acordo específico.

Exemplo:

Considere a seguinte situação:

- Um particular tem uma dívida tributária com determinado ente no valor de R\$ 50.000.
- A dívida do particular foi inscrita como dívida ativa pelo órgão A.
- O ente tem uma dívida com o particular na forma de precatório no valor de R\$ 200.000.
- O pagamento do precatório está previsto no orçamento do ente e deve ser realizado pelo órgão B.

Nesse caso, o órgão B deverá registrar uma despesa orçamentária pelo valor total do precatório. No momento do pagamento, o órgão B deverá entregar R\$ 50.000 ao órgão A e R\$ 150.000 ao particular. O órgão A deverá registrar uma receita orçamentária no valor de R\$ 50.000 e efetuar a baixa do crédito inscrito em dívida ativa.

Lançamentos:

- a. No órgão B (responsável pelo pagamento do precatório):

Empenho do valor integral para pagamento do precatório

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.1.00.xx	Crédito Disponível	200.000
C. 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	200.000

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx	Passivo – Precatórios (P)	200.000
C 2.x.x.x.x.xx.xx	Passivo – Precatórios (F)	200.000

Natureza da informação: controle		
D. 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	200.000
C. 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	200.000

Natureza da informação: orçamentária		
D. 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	200.000
C. 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	200.000

Liquidação do valor integral para pagamento do precatório		
Natureza da informação: orçamentária		
D. 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	200.000
C. 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	200.000

Natureza da informação: controle		
D. 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	200.000
C. 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	200.000

Pagamento do precatório		
Natureza da informação: orçamentária		
C. 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	200.000
C. 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	200.000

Natureza da informação: controle		
D. 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	200.000
C. 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	200.000

Pagamento do precatório ao credor		
Natureza da informação: patrimonial		
D 2.x.x.x.x.xx.xx	Passivo – Precatórios (F)	150.000
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F) – pagamento ao credor	150.000

Compensação do valor referente à dívida ativa		
Natureza da informação: patrimonial		
D 2.x.x.x.x.xx.xx	Passivo – Precatórios (F)	50.000
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F) – pagamento ao órgão A	50.000

b. No órgão A (responsável pela gestão da dívida ativa):

Registro da baixa de dívida ativa		
Natureza da informação: patrimonial		
D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F) – recebimento do órgão B	50.000
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a Curto Prazo – Dívida Ativa (*)	
ou		
C 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa (P)	50.000

(\*) Para reclassificação da Dívida Ativa, veja o item 5.3.3.

Registro da receita orçamentária referente ao recebimento da dívida ativa

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	50.000
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	50.000

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	50.000
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	50.000

Caso o ente utilize o procedimento de registro 1 deverá registrar o recebimento da dívida ativa em contas de controle, por meio do lançamento a seguir:

Natureza da informação: controle

D 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber	50.000
C 8.3.2.4.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa Recebidos	50.000

### 5.2.5. Ajuste para Perdas da Dívida Ativa

Os créditos inscritos em dívida ativa, embora gozem de prerrogativas jurídicas para sua cobrança, apresentam significativa probabilidade de não realização em função de cancelamentos, prescrições, ações judiciais, entre outros.

Assim, as perdas esperadas referentes à dívida ativa devem ser registradas por meio de uma conta redutora do ativo.

A responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste para perdas é do órgão ou entidade competente para a gestão da dívida ativa.

Este Manual não especifica uma metodologia para o cálculo do ajuste para perdas, tendo em vista a diversidade da origem dos créditos e dos graus de estruturação das atividades de cobrança nos entes da Federação. Caberá a cada ente a escolha da metodologia que melhor retrate a expectativa de recebimento dos créditos inscritos.

A metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas deverão ser divulgadas em Notas Explicativas.

A mensuração do ajuste para perdas deve basear-se em estudos especializados que delineiem e qualifiquem os créditos inscritos, de modo a não superestimar e nem subavaliar o patrimônio real do ente público. Tais estudos poderão considerar, entre outros aspectos, o tipo de crédito (tributário ou não tributário), o prazo decorrido desde sua constituição, o andamento das ações de cobrança (extrajudicial ou judicial), dentre outros.

O ajuste para perdas deverá ser registrado no ativo em contrapartida a uma variação patrimonial diminutiva (VPD), independentemente da metodologia utilizada para sua mensuração.

Lançamentos:

Constituição do ajuste para perdas<sup>51</sup>

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.1.7.x.xx.xx Ajuste de Perdas de Créditos e de Investimentos e Aplicações Temporários

C 1.1.2.9.1.xx.xx (-) Ajuste de perdas de créditos a curto prazo

Ou

C 1.2.1.1.1.99.xx (-) Ajuste de Perdas de Crédito a Longo Prazo

O valor do ajuste para perdas deve ser revisto ao menos anualmente, para fins de elaboração das demonstrações contábeis.

No momento da revisão do valor do ajuste, caso o valor das perdas esperadas seja maior do que o registrado anteriormente, a diferença deverá ser registrada mediante lançamento idêntico ao da constituição. Caso o novo valor seja menor do que o registrado anteriormente, a diferença deverá ser revertida mediante registro de uma variação patrimonial aumentativa (VPA).

Reversão da provisão

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.9.1.xx.xx (-) Ajuste de perdas de créditos a curto prazo

Ou

D 1.2.1.1.1.99.xx (-) Ajuste de Perdas de Crédito a Longo Prazo

C 4.9.7.2.x.xx.xx Reversão de Ajuste de Perda

## 6. PRECATÓRIOS EM REGIME ESPECIAL

### 6.1. INTRODUÇÃO

Precatórios são requisições de pagamento contra a Fazenda Pública decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, disciplinados pelo art. 100 da CF/1988.

A Emenda Constitucional nº 62/2009 acrescentou o § 15º ao art. 100 da CF/1988, prevendo o estabelecimento de regime especial de precatórios para estados, Distrito Federal e municípios por meio de lei complementar. Até que fosse editada a lei complementar, o regime especial de precatórios deveria ser regido pelo art. 97 do ADCT.

Pelo regime especial, os entes que se encontravam em mora<sup>52</sup> na quitação de precatórios vencidos na data da referida emenda, devem centralizar os pagamentos dos precatórios nos Tribunais de Justiça locais, optando por um dos dois critérios abaixo:

**Regime mensal:** depósito mensal em conta especial de valor baseado em percentual variável de 1% a 2% sobre 1/12 da Receita Corrente Líquida (RCL) apurada no segundo mês anterior ao pagamento;

**Regime anual:** adoção do regime especial, pelo prazo de até 15 anos, que consiste em depósito em conta especial correspondente, anualmente, ao saldo total de precatórios somado à atualização

<sup>51</sup> Os efeitos do reconhecimento inicial do Ajuste a Valor Recuperável, para os entes que ainda não adotam tal procedimento, deverá ser lançado diretamente no patrimônio líquido, evitando distorções na Demonstração da Variação Patrimonial (DVP). A adoção inicial desse procedimento deverá ser divulgada em Notas Explicativas.

<sup>52</sup> A Resolução nº 115/2010 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) definiu que “a mora é caracterizada pelo atraso de qualquer natureza no pagamento de precatórios consolidado até 9 de dezembro de 2009, proveniente de depósitos insuficientes ou não pagamento de verba anual orçamentária de 2008 ou das parcelas das moratórias concebidas pelos Arts. 33 e 78 do ADCT e, uma vez instaurado, abarca os novos débitos formados durante a vigência do regime especial.”

prevista, sendo diminuído das amortizações e dividido pelo número de anos restantes no regime especial de pagamento.

Para os entes que não fizessem a opção pelo regime mensal ou anual no prazo de 90 dias, estipulado pelo art. 3º da Emenda Constitucional nº 62/2009, seriam cobrados os depósitos no regime anual, de acordo com o art. 18 da Resolução nº 115/2010 do CNJ.

Os referidos depósitos devem ser realizados a crédito de uma conta especial de propriedade do ente, porém administrada pelo Tribunal de Justiça, conforme o § 4º do art. 97 do ADCT.

Em março de 2015, o Supremo Tribunal Federal, ao concluir julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 4357 e 4425, manifestou-se pela inconstitucionalidade da EC 62/2009. No entanto, com a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, o regime especial criado pela emenda foi mantido parcialmente pelo período de 5 (cinco) anos, contados a partir de 1º de janeiro de 2016.

Assim, apesar de o regime especial de pagamento de precatórios ter prazo certo para se extinguir, é necessário que se discipline os procedimentos para seu adequado registro contábil.

O objetivo deste capítulo é estabelecer as normas para a contabilização dos precatórios submetidos ao regime especial estabelecido pelo § 15º do art. 100 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) e pelo art. 97 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), aplicado aos estados, Distrito Federal e municípios que se encontravam em mora com seus precatórios na data da publicação da Emenda Constitucional nº 62/2009.

## **6.2. CONTABILIZAÇÃO DOS PRECATÓRIOS EM REGIME ESPECIAL**

A contabilização dos precatórios em regime especial dar-se-á de forma distinta nos municípios e nos estados e Distrito Federal, uma vez que no primeiro caso o ente devedor (município) não pertence à esfera do Tribunal de Justiça e no segundo caso o ente devedor (estados e Distrito Federal) pertence à esfera do Tribunal de Justiça.

Incentiva-se a utilização do mecanismo de fonte / destinação de recursos com o objetivo de explicitar que os recursos da conta especial são vinculados ao pagamento de precatórios em regime especial.

### **6.2.1. Provisão para Demandas Judiciais**

A provisão para riscos trabalhistas, fiscais, cíveis, entre outros, deverá ser feita de acordo com o Capítulo 10 da Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) deste Manual.

Quando o ente tiver constituído a provisão, antes de efetuar os lançamentos específicos relativos aos precatórios, descritos nos itens seguintes, tal provisão deverá ser baixada em contrapartida à obrigação de precatórios ou por meio de sua reversão, quando aplicável<sup>53</sup>.

Lançamentos:

Reconhecimento da provisão

Natureza da informação: patrimonial

D 3.9.7.x.x.xx.xx      VPD de Constituição de Provisões

C 2.x.7.x.x.xx.xx      Provisões (P)

---

<sup>53</sup> As hipóteses em que caberá reversão da provisão são descritas no Capítulo 10 da Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) deste Manual.

Baixa da Provisão por meio de Constituição da Obrigação

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões (P)  
C 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo – Precatórios (P)

Reversão da provisão

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões (P)  
C 4.9.7.x.x.xx.xx Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas

### 6.2.2. Ente Devedor não pertence à Esfera do Tribunal de Justiça – Municípios

Nos casos em que o ente (município) não pertença à esfera do Tribunal de Justiça não haverá qualquer registro contábil pelo Tribunal de Justiça. Todos os lançamentos descritos a seguir serão efetuados pelo município.

Destaca-se que os lançamentos a seguir contemplam a hipótese de não ter sido realizada previamente uma provisão referente aos precatórios. Caso o ente tenha constituído a provisão, primeiramente deverá seguir o disposto no item 6.3.1 deste capítulo.

#### a. No trânsito em julgado da sentença:

No momento do trânsito em julgado da sentença o município deverá reconhecer a variação patrimonial diminutiva (VPD) por competência em contrapartida ao reconhecimento do passivo referente ao precatório. A VPD e o passivo registrados deverão refletir a obrigação objeto da sentença judicial.

Lançamentos:

Natureza da Informação: patrimonial

D 3.x.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva (VPD)  
C 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo – Precatórios (P)

Exemplo:

Natureza da Informação: patrimonial

D 3.1.1.1.1.xx.xx Remuneração a Pessoal Ativo Civil – Abrangidos pelo RPPS – Consolidação – Sentenças Judiciais  
C 2.1.1.1.1.xx.xx Precatório de Pessoal (P)

#### b. Na movimentação de recursos pelo município para sua conta especial:

Destaca-se que no momento do empenho há necessidade de se classificar a despesa orçamentária. Para isso, recomenda-se buscar junto ao Tribunal de Justiça a informação sobre qual será o passivo/precatório a ser extinto, por exemplo, de pessoal, de fornecedores, etc.

Lançamentos:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível  
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar  
Natureza da Despesa: 3.1.90.91

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo – Precatórios (P)

C 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo – Precatórios (F)

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.5.1.xx.xx Depósitos restituíveis e valores vinculados – conta especial (F)

C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalente de caixa em moeda nacional

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

Natureza da informação: controle<sup>54</sup>

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da disponibilidade de recursos

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

c. No pagamento do precatório do município pelo Tribunal de Justiça:

No pagamento do precatório do município pelo Tribunal de Justiça o ente deverá baixar o passivo em contrapartida à redução do saldo contábil da conta especial. Esse lançamento apenas poderá ser realizado após a comunicação pelo Tribunal de Justiça ao município sobre os pagamentos de precatórios efetuados.

---

<sup>54</sup> Esse lançamento reflete a entrada do recurso na conta especial, com fonte específica referente a pagamento de precatórios (caso o ente adote a metodologia de fonte / destinação de recursos), proveniente da retirada do recurso de outra(s) conta(s) do ente.

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.xx.xx Passivo – Precatórios (F)

C 1.1.3.5.x.xx.xx Depósitos restituíveis e valores vinculados – conta especial (F)

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

### **6.2.3. Ente Devedor Pertencente à Esfera do Tribunal de Justiça – Estados e Distrito Federal**

Se a entidade devedora pertencer à mesma esfera do Tribunal de Justiça poderá optar por:

- a. descentralização orçamentária para que o próprio Tribunal de Justiça realize a execução orçamentária do precatório; ou
- b. execução orçamentária na própria entidade devedora do precatório.

No primeiro caso, a descentralização orçamentária para o Tribunal de Justiça deverá ser acompanhada de uma descentralização financeira. Desse modo, além do pagamento do precatório, também a execução orçamentária será realizada pelo próprio Tribunal de Justiça.

No segundo caso, o Tribunal de Justiça fica responsável apenas pelo pagamento dos precatórios a partir dos recursos disponibilizados na conta especial e pela notificação das entidades após o pagamento, aplicando-se o disposto no item 6.3.2.

### **6.2.4. Rendimentos das Aplicações Financeiras dos Recursos Disponibilizados na Conta Especial**

Uma vez que a conta especial pertence ao ente devedor do precatório, sendo apenas administrada pelo Tribunal de Justiça, os rendimentos decorrentes das aplicações financeiras dos depósitos nessa conta também pertencem a esse mesmo ente. Como tais rendimentos são utilizados, em geral, para o pagamento de precatórios, deverão ser reconhecidos como receita orçamentária – que acompanha o registro da variação patrimonial aumentativa financeira – e como despesa orçamentária – que evidencia a execução orçamentária para o pagamento dos precatórios, seguindo a mesma dinâmica apresentada anteriormente, com a ressalva da não necessidade de registro da transferência do recurso das disponibilidades do ente para a sua conta especial, uma vez que tais recursos já se encontram sob a gestão do tribunal.

Assim, os registros contábeis relacionados à situação em que o ente devedor não pertença à mesma esfera do Tribunal de Justiça deverão apresentar tanto os aspectos patrimoniais quanto os aspectos orçamentários desses rendimentos, conforme a seguir.

- a. Reconhecimento da Receita Orçamentária Decorrente da Aplicação Financeira

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.5.x.xx.xx Depósitos restituíveis e valores vinculados – Conta especial (F)

C 4.4.5.1.x.xx.xx Remuneração de depósitos bancários

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da disponibilidade de recursos

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

b. Apropriação da Despesa Orçamentária Decorrente da Disponibilização dos Rendimentos para Pagamento dos Precatórios

Natureza da informação: orçamentário

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar

Natureza da informação: orçamentário

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito empenhado em liquidação

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx Precatórios (P)

C 2.x.x.x.x.xx.xx Precatórios (F)

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR – Comprometida por empenho

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito empenhado em liquidação

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito empenhado liquidado a pagar

Natureza da informação: patrimonial

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR – Comprometida por empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito empenhado liquidado a pagar

C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito empenhado liquidado pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR – Utilizada Código da Conta Título da Conta

D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidades por destinação

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias

c. Baixa do Passivo de Precatórios por meio do Uso dos Recursos de Rendimentos

O registro contábil, no ente devedor, segue a mesma dinâmica que a do pagamento usual dos precatórios, ou seja:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx Precatórios (F)

C 1.1.3.5.x.xx.xx Depósitos restituíveis e valores vinculados – Conta especial (F)

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR – Utilizada

Ressalta-se aqui a distinção entre a necessidade de recebimento da informação do Tribunal de Justiça para a baixa do passivo e do reconhecimento orçamentário da receita decorrente dos rendimentos dos recursos presentes na conta especial. A baixa do passivo só pode ser realizada a partir do momento em que o Tribunal de Justiça informa ao ente quais foram os credores que tiveram pagos os precatórios que detinham. O reconhecimento da receita dos rendimentos, por sua vez, já pode ser realizado quando da identificação dos mesmos por parte do ente (por exemplo, por meio de consulta ao extrato da conta).

### 6.2.5. Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)

Uma vez que a conta especial é administrada pelo Tribunal de Justiça, este é responsável por realizar as retenções decorrentes do pagamento dos precatórios.

Entretanto, o inciso I do art. 157 e o inciso I do art. 158 da CF/1988 dispõem que pertencem aos estados, Distrito Federal e municípios o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos por eles pagos.

Dessa forma, quando forem efetuadas as retenções pelo Tribunal de Justiça, estas deverão ser informadas ao ente para que este reconheça a receita orçamentária decorrente do IRRF incidente sobre precatórios pagos.

Lançamentos:

Retenção do IRRF

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx      Precatórios (F)

C 4.1.1.2.x.xx.xx      VPA – Impostos sobre patrimônio e a renda

Recolhimento do IRRF

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx      Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

C 1.1.3.5.x.xx.xx      Depósitos restituíveis e valores vinculados – Conta Especial (F)

Recolhimento do IRRF

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx      Receita a realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx      Receita realizada

Recolhimento do IRRF

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx      Controle da disponibilidade de recursos

D 8.2.1.1.1.xx.xx      Disponibilidade por destinação de Recursos

## **7. CONSÓRCIOS PÚBLICOS**

### **7.1. INTRODUÇÃO**

Consórcios públicos são parcerias formadas por dois ou mais entes da Federação para a gestão associada de serviços públicos, bem como para a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos, conforme artigo 241 da Constituição Federal/1988, regulamentado pela Lei nº 11.107/2005 e pelo Decreto nº 6.017/2007.

Os consórcios públicos e os entes públicos que contratarem consórcios públicos, na condição de entes consorciados, deverão aplicar as normas deste Manual no que se refere à contabilização e evidenciação de suas informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais, conforme as regras da Portaria STN nº 274/2016.

### **7.2. RECURSOS DOS CONSÓRCIOS PÚBLICOS**

O contrato de rateio é o instrumento pelo qual os entes da Federação consorciados comprometem-se a transferir recursos financeiros para a realização das despesas do consórcio público, consignados em suas respectivas leis orçamentárias anuais (LOA).

O contrato de rateio será formalizado em cada exercício financeiro e seu prazo de vigência não será superior ao das dotações que o suportam, com exceção dos contratos que tenham por objeto exclusivamente projetos consistentes em programas e ações contemplados em plano plurianual (PPA) ou a gestão associada de serviços públicos custeados por tarifas ou outros preços públicos.

Os consórcios públicos podem também ser contratados diretamente pelos entes para a prestação de serviços, independentemente de esses serem consorciados ou não.

Além dos recursos financeiros transferidos pelos entes da Federação consorciados com base no contrato de rateio, constituem recursos dos consórcios públicos:

- a. Bens móveis ou imóveis recebidos em doação;
- b. Transferências de direitos operadas por força de gestão associada de serviços públicos;
- c. Tarifas e outros preços públicos;
- d. Auxílios, contribuições e subvenções sociais ou econômicas de outras entidades e órgãos do governo que não compõem o consórcio público;
- e. Receita de prestação de serviços;
- f. Outras receitas próprias.

### **7.3. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS**

#### **7.3.1. Orçamento do Ente Consorciado**

Para o atendimento dos objetivos estabelecidos para o consórcio público, cada ente da Federação consorciado consignará em sua lei orçamentária anual (LOA) ou em créditos adicionais, por meio de programações específicas, dotações suficientes para suportar as despesas com transferências a consórcio público.

A LOA e as leis de créditos adicionais do ente da Federação consorciado deverão discriminar as transferências a consórcio público quanto à natureza, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza e modalidade de aplicação, conforme definido na Portaria STN/SOF nº 163/2001.

### **7.3.2. Classificação Orçamentária das Transferências a Consórcios Públicos Referentes ao Contrato De Rateio**

Na execução da LOA do ente consorciado, este deverá seguir, no mínimo, a seguinte classificação quanto à natureza da despesa relativa a transferências a consórcios públicos em virtude de contrato de rateio:

C . G . MA . 70

a. Categoria econômica (C):

- 3. Corrente
- 4. Capital

b. Grupo de natureza da despesa (G):

- 1. Pessoal e Encargos Sociais
- 3. Outras Despesas Correntes
- 4. Investimentos
- 5. Inversões Financeiras

c. Modalidade de aplicação (MA):

- 71. Transferências a Consórcios Públicos mediante Contrato de Rateio
- 72. Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos
- 73. Transferências a Consórcios Públicos mediante Contrato de Rateio à Conta de Recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
- 74. Transferências a Consórcios Públicos mediante Contrato de Rateio à Conta de Recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012

d. Elemento de despesa:

- 70. Rateio pela Participação em Consórcio Público

Os parcelamentos em decorrência de obrigações assumidas pelos consórcios públicos devem utilizar a classificação orçamentária disposta neste tópico.

### **7.3.3. Classificação Orçamentária dos Pagamentos a Consórcios Públicos Referentes a Contratação Direta**

Caso ocorra a contratação direta de consórcios públicos por ente da Federação, essa será identificada por meio de modalidade de aplicação específica distinguindo-se, ainda, se a contratação direta ocorre com consórcio público do qual o ente participa (modalidade de aplicação 93) ou não participa (modalidade de aplicação 94):

- 93. Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Participe.
- 94. Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Não Participe.

Maiores informações a respeito das classificações orçamentárias das despesas de ente consorciado com consórcio público são encontradas na Parte I deste Manual.

#### **7.3.4. Orçamento do Consórcio Público**

As receitas de transferências recebidas pelos consórcios públicos em virtude do contrato de rateio deverão ser classificadas em códigos de fonte / destinação de recursos, desenvolvidos pelos consórcios, que reflitam as finalidades da transferência.

Os recursos recebidos mediante contrato de rateio, quando utilizados em exercícios seguintes, deverão atender ao objeto de sua vinculação, conforme parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 101/2000. Caso a não utilização desses recursos no exercício em que foram recebidos implique o não atendimento aos limites mínimos anuais previstos no § 2º do art. 198 e no art. 212 da Constituição Federal (ações e serviços públicos de saúde e manutenção e desenvolvimento de ensino, respectivamente) a diferença será acrescida ao montante mínimo do exercício subsequente, sem prejuízo da base anual de impostos e transferências previstas constitucionalmente.

#### **7.3.5. Classificação Orçamentária das Transferências Recebidas pelo Consórcio Público**

No consórcio público, os recursos recebidos deverão ser classificados como receita orçamentária de transferência, conforme o ente transferidor, nas seguintes naturezas de receita:

Codificação anterior:

- 1721.37.00 – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
- 1722.37.00 – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
- 1723.37.00 – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios.
- 2421.37.00 – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
- 2422.37.00 – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
- 2423.37.00 – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios.

Codificação nova:

- 1.7.1.8.07.1.0 - Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
- 1.7.2.8.04.1.0 - Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
- 1.7.3.8.02.1.0 - Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios;
- 2.4.1.8.01.1.0 - Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
- 2.4.2.8.xx.x.x - Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
- 2.4.3.8.01.1.0 - Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios.

### 7.3.6. Classificação Orçamentária das Despesas Executadas pelo Consórcio Público

O consórcio público deverá elaborar o seu próprio documento orçamentário, entendendo-se esse como sendo um instrumento não legislativo que dispõe sobre a previsão de receitas e despesas necessárias à consecução dos fins do consórcio público, inclusive as relativas ao contrato de rateio, aprovado pelos entes consorciados.

O orçamento do consórcio público deverá discriminar as despesas a serem executadas, observando os critérios de classificação funcional, programática, por natureza de despesa e por fonte / destinação de recursos. Os consórcios públicos que executam ações de saúde poderão utilizar, além da modalidade de aplicação 90 (aplicação direta), as modalidades de aplicação 95 e 96 descritas na Parte I deste Manual:

- 95. Aplicação Direta à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
- 96. Aplicação Direta à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

É de suma importância ressaltar que a classificação por função (não abrange a classificação por subfunção) e por grupo de natureza de despesa do consórcio público deverá ter a mesma classificação do ente consorciado transferidor. Dessa forma, o consórcio público deve executar a despesa seguindo os mesmos objetivos originalmente estabelecidos pela transferência realizada pelo ente consorciado.

Além disso, o consórcio público registrará a execução orçamentária da despesa nos respectivos códigos de fonte / destinação de recursos, criados no âmbito do consórcio público, para a gestão orçamentário-financeira, de forma a vincular o ingresso de recursos recebidos dos entes consorciados à respectiva aplicação.

É vedada a aplicação dos recursos entregues por meio de contrato de rateio para o atendimento de despesas genéricas, inclusive transferências ou operações de crédito.

O consórcio público deverá prestar as informações necessárias para subsidiar a elaboração das leis orçamentárias anuais dos entes consorciados pelo menos trinta dias antes do menor prazo para encaminhamento dos respectivos projetos de lei ao Poder Legislativo .

## 7.4. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

Considerando que a assembleia do consórcio público é soberana quanto às decisões relativas à repartição de ativos e passivos, o reconhecimento do ativo patrimonial no consórcio público e do passivo patrimonial no ente consorciado ocorre no início da vigência do contrato de rateio. Contudo, o passivo patrimonial não é encerrado com a saída do ente consorciado, a menos que a assembleia delibere em contrário.

Na data de elaboração das demonstrações contábeis, os entes consorciados reconhecem no ativo suas parcelas correspondentes ao patrimônio líquido do consórcio, utilizando a metodologia de apropriação proporcional patrimonial. Para utilização dessa metodologia, as participações no consórcio público são precificadas por 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 e os eventuais ajustes, reconhecidos no resultado.

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. Entretanto, o consórcio pode registrar as transferências de ativos por meio de variações patrimoniais diminutivas (VPD) e aumentativas (VPA), quando atender a um ente externo (não consorciado) ou mesmo a um ente consorciado numa contratação direta, na condição de cliente.

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.

Em caso de exclusão de ente consorciado ou de extinção do consórcio público, o instrumento previsto no art. 12 da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005 e ratificado por lei de todos os entes consorciados deverá prever as relações jurídicas decorrentes, inclusive as relativas à repartição de ativos e passivos.

