

Nota Técnica nº XX/2018/GENOC/CCONF/SUCON/STN/MF-DF

Brasília, XX de Abril de 2018.

Assunto: Registros contábeis referentes a transações sem efetivo fluxo de caixa.

1. Trata-se de orientações acerca da contabilização de transações sem efetivo fluxo de caixa, bem como da análise de suas implicações contábeis e fiscais.
2. Transações desta natureza são comuns no setor público, e não raro são registradas na forma de “encontro de contas” (cancelamento de ativos e passivos), realizado, por exemplo, em compensações entre dívida ativa e precatórios ou em compensações de créditos previdenciários com obrigações previdenciárias. Tais transações também são observadas em situações como a “dação em pagamento de dívida ativa” (pagamento de dívida ativa por meio de ativo imobilizado, por exemplo), no arrendamento mercantil financeiro ou no registro de financiamentos diversos, dentre outras.
3. Nos casos acima relatados, é comum que os entes da federação executem apenas registros patrimoniais referentes às operações, tendo como principal justificativa o fato de inexistir fluxo financeiro, mais especificamente de caixa. Nestes casos, não é realizado qualquer registro orçamentário ou mesmo de contas de controle, mais especificamente as de Disponibilidade por Destinação de Recursos – DDR.
4. Destaca-se que, na dinâmica do setor público, grande parte dos controles e relatórios contábeis e fiscais são elaborados não apenas a partir dos registros patrimoniais, mas também dos registros orçamentários e de controle. Deste modo, a inexistência dos registros em contas orçamentárias e de controle acaba por ter implicações diversas, dentre as quais destacam-se distorções nos seguintes aspectos:
  - Resultado fiscal (primário e nominal) pela metodologia “acima da linha”;
  - Despesa de pessoal;
  - Regra de ouro;
  - Repartição tributária;
  - Observância de vinculações diversas, como saúde e educação.
5. Nos casos apresentados, o não registro de despesas orçamentárias, por exemplo, pode distorcer os indicadores e resultados que, conforme a metodologia atual de apuração, são apurados por meio, dentre outros, dos registros orçamentários. Como exemplo, a compensação de créditos previdenciários com obrigações patronais registrada na forma de encontro de contas sem registros orçamentários distorce o resultado primário e a despesa de pessoal, na medida em que não houve efetivamente o registro da despesa corrente de

pessoal. Outro exemplo corresponde à compensação de dívida ativa com precatórios, em que a não execução dos registros orçamentários e de controle deixa de evidenciar aspectos relevantes, como a obrigação da repartição tributária ou as vinculações legais, como educação e saúde.

6. Como fundamentação para o não registro orçamentário e em contas de controle, é comumente argumentado “não ter existido fluxo financeiro efetivo”. Destaca-se, contudo, que o conceito de financeiro, nos moldes da Lei nº 4.320/1964 não se limita a caixa, mas também a créditos, conforme apresentado a seguir:

*Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:*

*I - O Ativo Financeiro;*

*II - O Ativo Permanente;*

*III - O Passivo Financeiro;*

*IV - O Passivo Permanente;*

*V - O Saldo Patrimonial;*

*VI - As Contas de Compensação.*

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

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

*§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras pagamento independa de autorização orçamentária.*

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

*(Lei nº 4.320/1964, grifos nossos)*

7. Deste modo, e com vistas a dar transparência as implicações das transações no setor público bem como de instrumentalizar a gestão pública, as áreas de controle e a sociedade em geral, **orienta-se que o registro em contas orçamentárias e de controle seja realizado como regra geral nas transações em que sua não realização prejudique a qualidade da informação disponibilizada pela contabilidade.** A título de exemplo, o registro de uma operação em conformidade com estas orientações é apresentado como Anexo da presente nota técnica.

Brasília, XX de XX de 2018.

## **ANEXO – Registro contábil de operação de compensação de créditos com obrigações**

Com o propósito de ilustrar a contabilização conforme orientações da presente Nota, segue roteiro contábil resumido de uma operação de compensação de créditos previdenciários com obrigações patronais previdenciárias, em uma instituição do setor público:

### **Saldos Iniciais:**

Ativo

1. Créditos junto ao INSS (P) R\$ 100,00

Passivo

2. Obrigações patronais junto ao INSS (P) R\$ 100,00

### **Execução da operação de compensação de créditos com recebíveis:**

Registro da receita

D. 6. Receita a realizar

C. 6. Receita realizada R\$ 100,00

Natureza de Receita: avaliar caso concreto (ex. restituição)

D. 1. Créditos junto ao INSS (F)

C. 1. Créditos junto ao INSS (P) R\$ 100,00

D. 7. Disponibilidade de Recursos

C. 8. Disponibilidade por Destinação de Recursos R\$ 100,00

Fonte XYZ

Registro da Despesa

D. 6. Crédito disponível

C. 6. Crédito empenhado a liquidar R\$ 100,00

Natureza de despesa: 3.1.90.xx

D. 2. Obrigações patronais junto ao INSS (P)

C. 2. Obrigações patronais junto ao INSS (F) R\$ 100,00

D. 8. DDR

C. 8. DDR comprometida por empenho R\$ 100,00

Fonte XYZ

D. 6. Crédito empenhado a liquidar

C. 6. Crédito empenhado liquidado a pagar R\$ 100,00

D. 8. DDR comprometida por empenho

C. 8. DDR comprometida por liquidação R\$ 100,00

Fonte XYZ

D. 6. Crédito empenhado liquidado a pagar

C. 6. Crédito empenhado liquidado pago R\$ 100,00

D. 2. Obrigações patronais junto ao INSS (F)

C. 1. Créditos junto ao INSS (F) R\$ 100,00

D. 8. DDR comprometida por liquidação

C. 8. DDR paga

Fonte XYZ

R\$ 100,00

MINUTA