

Nota Técnica SEI nº 1/2018/GENOC/CCONF/SUCON/STN-MF

**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 (compensação entre ativos e passivos). É o caso, por exemplo, das compensações entre dívida ativa e precatórios ou das 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;
- Teto de gastos;
- 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 levantados por intermédio, 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 da receita, como educação e saúde.

6. Como fundamentação para o não registro orçamentário e em contas de controle, é comumente apresentado como argumento a ausência de 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 às implicações das transações no setor público bem como instrumentalizar a gestão pública, os órgãos 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 de compensação entre ativos e passivos que não envolvem fluxo de recursos financeiros.** A título de exemplo, o registro de uma operação em conformidade com estas orientações é apresentado como Anexo 1 da presente nota técnica.

8. Por fim, destaca-se que, em determinadas situações específicas, os registros orçamentários podem variar, como, por exemplo, nos casos: i) da anulação de despesa orçamentária quando do reconhecimento do crédito referente ao pagamento a maior realizado no mesmo exercício deste pagamento, caso em que inexistente registro de receita orçamentária; e ii) da execução de multas contratuais retidas no pagamento a fornecedor. Estas situações tiveram suas modelagens contábeis apresentadas, respectivamente, na forma dos Anexos 2 e 3 da presente Nota Técnica. Outras situações, derivadas da regra geral, também podem justificar roteiros contábeis específicos, como a compensação de créditos e obrigações tributárias ou mesmo os casos anteriormente já citados, como a dação em pagamento, o arrendamento mercantil financeiro ou mesmo o salário maternidade pago pelo empregador e posteriormente compensado junto ao INSS. Contudo, não é propósito da presente Nota esgotar as situações concretas que justificam variações ou adaptações de roteiros contábeis, mas apresentar o entendimento geral e sua fundamentação.

À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

ANA KAROLINA ALMEIDA DIAS

Gerente de Normas e Procedimentos Contábeis, Substituta

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação.

Documento assinado eletronicamente

BRUNO RAMOS MANGUALDE

Coordenador de Suporte às Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

De acordo. Encaminhe-se à Subsecretária de Contabilidade Pública.

Documento assinado eletronicamente

LEONARDO SILVEIRA DO NASCIMENTO

Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

De acordo. Publique-se.

Documento assinado eletronicamente

GILDENORA BATISTA DANTAS MILHOMEM

Subsecretária de Contabilidade Pública



Documento assinado eletronicamente por **Ana Karolina Almeida Dias, Gerente de Normas e Procedimentos Contábeis Substituto**, em 10/08/2018, às 16:03, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Leonardo Silveira do Nascimento, Coordenador(a)-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação**, em 17/08/2018, às 18:27, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Bruno Ramos Mangualde, Coordenador(a) de Suporte às Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação**, em 20/08/2018, às 12:20, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Gildenora Batista Dantas Milhomem, Subsecretário(a) de Contabilidade Pública**, em 31/08/2018, às 10:35, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **0998631** e o código CRC **ECE37A72**.

## **ANEXO 1 – Registro contábil de operação de compensação de créditos com obrigações: caso geral**

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:**

#### a) Registro da receita orçamentária

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	R\$ 100,00
Natureza de Receita: avaliar caso concreto (ex. restituição)	

Natureza da informação: patrimonial

D. 1.1.3.2.x.xx.xx Créditos junto ao INSS (F)	
C. 1.1.3.2.x.xx.xx Créditos junto ao INSS (P )	R\$ 100,00

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)	R\$ 100,00
Fonte XYZ	

#### b) Registro da despesa orçamentária

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	R\$ 100,00
Natureza de despesa: 3.1.90.xx	

Natureza da informação: patrimonial

D. 2.1.1.4.x.xx.xx Obrigações patronais junto ao INSS (P)	
C. 2.1.1.4.x.xx.xx Obrigações patronais junto ao INSS (F)	R\$ 100,00

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.1.xx.xx DDR	
C. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho	R\$ 100,00
Fonte XYZ	

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar	
C. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 100,00

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	R\$ 100,00

Fonte XYZ

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 R\$ 100,00

Natureza da informação: patrimonial

D. 2.1.1.4.x.xx.xx Obrigações patronais junto ao INSS (F)

C. 1.1.3.2.x.xx.xx Créditos junto ao INSS (F) R\$ 100,00

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 R\$ 100,00

Fonte XYZ

**ANEXO 2 – Registro contábil de operação de compensação de créditos com obrigações – reconhecimento do crédito no mesmo exercício financeiro do pagamento a maior, e realização da compensação no exercício seguinte**

Modelagem contábil aplicada a casos em que determinada entidade governamental, integrante do OFSS de um ente público, apura a existência de um crédito decorrente de recolhimento a maior ou indevido de contribuições previdenciárias no mesmo exercício do pagamento, realizando a compensação no exercício financeiro seguinte. Neste caso, não há receita, mas estorno de despesa e reconhecimento do ativo financeiro, não na forma de caixa, mas de crédito.

**Estorno da despesa e reconhecimento do crédito no mesmo exercício do pagamento a maior:**

Estorno da Despesa

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.04.xx Crédito empenhado liquidado pago

C. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito empenhado liquidado a pagar R\$ 20,00

Natureza de despesa: 3.1.90.xx

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.4.xx.xx DDR utilizada

C. 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias

R\$ 20,00

Fonte XYZ

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito empenhado liquidado a pagar

C. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar R\$ 20,00

Natureza de despesa: 3.1.90.xx

Natureza da informação: patrimonial

D. 1.1.3.2.x.xx.xx Créditos junto ao INSS (F)

C. 3.1.2.2.x.xx.xx VPD R\$ 20,00

Momento deste registro pode variar conforme o caso específico

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias

C. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho R\$ 20,00

Fonte XYZ

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar

C. 6. 2.2.1.1.xx.xx Crédito disponível R\$ 20,00

Natureza de despesa: 3.1.90.xx

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho

C. 8.2.1.1.1.xx.xx DDR R\$ 20,00

Fonte XYZ

## Compensação de créditos com recebíveis, realizado no exercício seguinte

### Registro da Despesa

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 R\$ 100,00

Natureza de despesa: 3.1.90.xx

Natureza da informação: patrimonial

D. 2.1.1.4.x.xx.xx Obrigações patronais junto ao INSS (P)

C. 2.1.1.4.x.xx.xx Obrigações patronais junto ao INSS (F) R\$ 100,00

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.1.xx.xx DDR

C. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho R\$ 100,00

Fonte XYZ

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar

C. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito empenhado liquidado a pagar R\$ 100,00

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 R\$ 100,00

Fonte XYZ

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 R\$ 100,00

Natureza da informação: patrimonial

D. 2.1.1.4.x.xx.xx Obrigações patronais junto ao INSS (F)

C. 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa (F) R\$ 80,00

C. 1.1.3.2.x.xx.xx Créditos junto ao INSS (F) R\$ 20,00

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 R\$ 100,00

Fonte XYZ

### ANEXO 3 – Multas contratuais retidas em pagamento a fornecedor

Modelagem contábil aplicada a casos de contratos em que o ente público aplica multa ao fornecedor, sendo realizada despesa orçamentária no valor integral da parcela do contrato, que é paga em parte pelo crédito referente à própria multa. Destaca-se o registro de ativo financeiro (multa) concomitante ao registro de receita, mesmo sem o efetivo fluxo de caixa.

Reconhecimento do crédito referente à multa

Natureza da informação: patrimonial

D. 1.1.3.8.x.xx.xx Créditos a receber - Multas (F)

C. 4.x.x.x.x.xx.xx VPA R\$ 30,00

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 R\$ 30,00

Natureza de Receita: multas e juros

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) R\$ 30,00

Fonte XYZ

Natureza da informação: orçamentária

Execução da despesa referente ao pagamento de parcela do contrato

D. 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito disponível

C. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar R\$ 100,00

Natureza de despesa: 3.3.90.xx

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.1.xx.xx DDR

C. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho R\$ 100,00

Fonte XYZ

Natureza da informação: patrimonial

D. 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e contas a pagar (P)

C. 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e contas a pagar (F) R\$ 100,00

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar

C. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito liquidado a pagar R\$ 100,00

Natureza de despesa: 3.3.90.xx

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 R\$ 100,00

Fonte XYZ

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito liquidado a pagar

C. 6.2.2.1.3.04.xx Crédito liquidado pago R\$ 100,00

Natureza de despesa: 3.3.90.xx



Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida liquidação e entradas compensatórias		
C. 8.2.1.1.4.xx.xx DDR utilizada		R\$ 100,00
Fonte XYZ		

Natureza da informação: patrimonial

D. 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e contas a pagar (F)		
C. 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa (F)	R\$ 70,00	
C. 1.1.3.8.x.xx.xx Créditos a receber - Multas (F)		R\$ 30,00