

## ÍNDICE

1. Introdução .....	3
2. O GTCON/RJ .....	4
3. O Cronograma .....	8
4. Relatório dos Estudos e Procedimentos Contábeis / Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas.....	11
5. Relatório dos Estudos e Procedimentos Contábeis do Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência.....	60
6. Relatório do Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis. Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como: depreciação, amortização..	64
7. Relatório do Subgrupo nº 5 – Sistema de Custos.....	124
8. Relatório da Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais. ....	126
9. Relatório dos Procedimentos Patrimoniais Específicos.....	140
9.1 Análise dos Lançamentos do Regime Próprio de Previdência Social - RPPS.....	140
9.2 Operações de Crédito .....	148
9.3 Parceria Público-Privada – PPP .....	150
9.4 Dívida Ativa .....	155
9.5 Fundeb.....	172
10. Relatório – Estudo sobre Consolidação de Balanços .....	173
11. Relatório dos Estudos e Procedimentos Contábeis – Análise, desenvolvimento e operacionalização de procedimentos e rotinas para o controle contábil do planejamento desenvolvido no ERJ. ....	179
12. Considerações Finais.....	193

## 1. INTRODUÇÃO

Este relatório tem o objetivo de fornecer informações sobre o andamento do processo de implementação da contabilidade aplicada ao setor público, com base no Cronograma de Ações enviado ao Tribunal de Contas do Estado – TCE, em atendimento às Portarias STN nº 828 de 14 de dezembro de 2011 e nº 231/2012. Os trabalhos abaixo apresentados visam atender aos produtos que foram solicitados nas etapas definidas no Cronograma que, ao todo, consistia de: (i) Estudo e Procedimentos Contábeis; (ii) Adequação; (iii) Avaliação e (iv) Implementação. O relatório é composto pelos produtos solicitados com data de conclusão em 31/12/2012 e também por trabalhos não incluídos no Cronograma de Ações. O Grupo de Trabalho de Procedimentos Contábeis do Estado do Rio de Janeiro – GTCON-RJ participou ativamente dos estudos realizados e do processo de elaboração do relatório.

A Contadoria Geral do Estado vem envidando esforços na implantação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público desde julho de 2011, quando foi criado o GTCON/RJ, através do Decreto Nº 43.092 de 21/07/2011. O GTCON/RJ e seus respectivos subgrupos, divididos pelos temas trazidos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP 16, está desenvolvendo seus trabalhos através de reuniões periódicas do Grupo Geral e Subgrupos, abaixo relacionados disponibilizados no sítio da Contadoria-Geral do Estado, no item do GTCON/RJ:

- Subgrupo nº 1- Receita por Competência
- Subgrupo nº 2 - Imobilizado/Intangível
- Subgrupo nº 3 - Demonstrativos Contábeis
- Subgrupo nº 4 - Plano de Contas
- Subgrupo nº 5 - Sistema de Custos
- Subgrupo nº 6 - Controle Contábil do Planejamento

O relatório também inclui trabalhos que não foram explicitamente tratados no Cronograma, como por exemplo, a Contabilização do Plano Plurianual desenvolvido pelo Subgrupo nº 6 – Controle do Planejamento e Orçamento. Por fim, ressaltamos os

esforços de toda a equipe da Contadoria Geral do Estado e dos demais participantes do GTCON/RJ, materializados neste relatório e nos demais trabalhos que serão futuramente publicados. Cabe ressaltar também que, por força da Portaria STN nº 753 de 21 de dezembro de 2012 o prazo de implantação do PCASP foi prorrogado para até o término do exercício de 2014, porém a Contadoria implantou o plano de contas novo em 2013 e, conforme relatório de controle interno, a prorrogação favorece a Contadoria na mitigação de conflitos que possam ocorrer durante a implantação.

## **2. O GTCON/RJ**

O GTCON/RJ foi instituído através do Decreto nº 43.092, de 21/07/2011, com o objetivo de promover ações para:

- I - a revisão de rotinas operacionais e de controle dos atos e fatos praticados no âmbito da gestão pública estadual no sentido do fornecimento de informações para o adequado atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCASP no Estado do Rio de Janeiro;
- II - a adequação ou implantação de sistemas informatizados de gestão dos bens, dos créditos tributários e não tributários, da arrecadação, das obrigações e demais controle dos fatos que afetam o patrimônio público estadual;
- III- a conversão do Plano de Contas Único do Estado ao novo modelo de Plano de Contas Aplicável ao Setor Público - PCASP;
- IV- a adaptação da Tabela de Eventos Contábeis ao novo modelo de Plano de Contas Aplicável ao Setor Público - PCASP;
- V- a revisão e reformulação das rotinas operacionais e de registro contábil a serem desenvolvidas no Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios - SIAFEM/RJ ou outro que venha a substituí-lo; e
- VI - a adequação dos Balanços, Demonstrativos e Anexos previstos nos manuais e demais normas contábeis aplicadas ao setor público.

O GTCON/RJ é composto por representantes convidados da Secretaria de Estado de Fazenda e da Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão, indicados

por seus titulares através da Resolução SEFAZ/SEPLAG nº 131, de 29 de dezembro de 2011, sendo:

- a) 08 (oito) representantes da Contadoria Geral do Estado - CGE;
- b) 02 (dois) representantes da Auditoria Geral do Estado - AGE;
- c) 02 (dois) representantes da Subsecretaria de Finanças - SUBFIN;
- d) 02 (dois) representantes da Assessoria de Tecnologia da Informação - ATI;
- e) 02 (dois) representantes da Subsecretaria da Receita - SUBRE;
- f) 02 (dois) Analistas de Controle Interno do Quadro da Secretaria de Estado de Fazenda, lotados em Assessoria de Contabilidade Analítica ou setor equivalente de órgãos e entidades do Poder Executivo;
- g) 02 (dois) representantes da Subsecretaria de Planejamento - SUBPL;
- h) 02 (dois) representantes da Subsecretaria de Orçamento - SUBOR;
- i) 02 (dois) representantes da Subsecretaria Adjunta de Modernização da Gestão - SUMOG;
- j) 02 (dois) representantes da Subsecretaria de Recursos Logísticos - SUBLO;
- k) 02 (dois) representantes da Subsecretaria de Patrimônio - SUBPA;
- l) 02 (dois) representantes da Subsecretaria de Administração de Pessoal - SUBAP.

O regimento interno do GTCON/RJ foi aprovado através da Portaria CGE nº 153, de 17 de fevereiro de 2012. O GTCON/RJ é composto também por representantes do Tribunal de Contas do Estado, Ministério Público, ALERJ, Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro e contadores da administração direta e indireta. Atualmente sua composição é:



Os subgrupos de trabalho organizaram a metodologia de como deverão atuar observado as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. são realizados por temas específicos em cada subgrupo, como já citado na introdução, explicado pela planilha a seguir:

<b>Relação dos Trabalhos dos Subgrupos com as NBC Ts</b>						
<b>Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público</b>	<b>Subgrupos</b>					
	<b>Nº 1</b>	<b>Nº 2</b>	<b>Nº 3</b>	<b>Nº 4</b>	<b>Nº 5</b>	<b>Nº 6</b>
NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	x	x	x	x	x	x
NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.		x		x		
NBC T 16.3 - Planej. e seus Instrumentos sob Enfoque contábil.					x	x
NBC T 16.4 - Transações no Setor Público.				x		
NBC T 16.5 - Registro Contábil.	x			x	x	
NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.			x			
NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.			x			
NBC T 16.8 - Controle Interno.						
NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.		x				
NBC T - 16.10 - Aval. e Mens. Ativos e Passivos Ent. Setor Público.		x				
NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.					x	

Assim, os subgrupos vêm desenvolvendo seus trabalhos através de estudos das NBCASP 16 e também através do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, que atualmente já está na sua 5ª edição, além de observar os prazos definidos pelo Cronograma de Ações. O GTCON/RJ ao longo de 2013 realizou reuniões com todos os integrantes e os subgrupos também se encontraram paralelamente para discutir assuntos dentro de suas competências. O quadro a seguir contém o acompanhamento das reuniões realizadas:

Quadro de Acompanhamento das Reuniões

ATIVIDADES	GTCON/RJ	SUBGRUPO Nº 1 RECEITA POR COMPETÊNCIA	SUBGRUPO Nº 2 IMOBILIZADO INTANGÍVEL	SUBGRUPO Nº 3 DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS	SUBGRUPO Nº 4 PLANO DE CONTAS	SUBGRUPO Nº 5 SISTEMA DE CUSTOS	SUBGRUPO Nº 6 CONTROLE CONTÁBIL DO PLANEJAMENTO
Responsáveis	Carlos Adalberto P. Prata SEFAZ/CGE	José Valter Cavalcante SEFAZ/CGE	Stephanie Guimarães da Silva SEFAZ/CGE	Leonel Carvalho Pereira SEFAZ/CGE	David de Brito Dantas SEFAZ/CGE	David Lopes de Souza SEFAZ/CGE	Cristina Helena Marcelino SEFAZ/CGE
1ª Reunião	27/01/2012	08/03/2012	14/02/2012	15/02/2012	16/02/2012	22/03/2012	08/05/2012
2ª Reunião	10/04/2012	08/03/2012	16/04/2012	25/09/2012	03/04/2012	29/05/2012	31/05/2012
3ª Reunião	28/09/2012	25/05/2012	06/09/2012 17/09/2012	-	26/06/2012	-	21/09/2012
4ª Reunião	-	12/09/2012	08/11/2012	-	-	-	07/11/2012
5ª Reunião	-	30/10/2012	-	-	-	-	-

### 3. O CRONOGRAMA

Em atendimento às orientações gerais divulgadas pelo Tribunal de Contas do Estado – TCE, o Poder Executivo foi responsável por enviar o Cronograma Consolidado, que além de incluir seu próprio Cronograma, incluiria os Cronogramas dos demais poderes. Por isso, a Secretaria de Estado de Fazenda enviou, em 28 de junho de 2012, Of. SEFAZ/GAB Nº 387 ao TCE, contendo os anexos relativos aos Cronogramas de Implantação dos Poderes Executivo, Assembleia Legislativa, Tribunal de Justiça, Ministério Público e Tribunal de Contas. O Cronograma de Ações foi disponibilizado no site da Contadoria Geral do Estado, cumprindo com a exigência de divulgação em meio eletrônico de acesso público. O Cronograma foi elaborado de acordo o modelo disponibilizado no site do TCE.

A tabela abaixo tem o objetivo de demonstrar as ações realizadas até o momento, com referência ao cronograma, à etapa do cronograma, o produto elaborado e seus respectivos responsáveis.

Quadro 1 – Posicionamento nas Etapas do Cronograma do Poder Executivo

<b>Cronograma</b>	<b>Etapa do Cronograma</b>	<b>Produto</b>	<b>Responsável</b>
I-Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas.	Estudo e Procedimentos Contábeis	Relatório	Subgrupo nº 1 - Receitas por Competência
II - Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência.	Estudo e Procedimentos Contábeis	Relatório	Coordenação do GTCON/RJ

III - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis.	Estudo e Procedimentos Contábeis	Relatório	Subgrupo nº 2 Imobilizado/Intangível
IV - Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como: depreciação, amortização, exaustão.	Estudo e Procedimentos Contábeis	Relatório	Subgrupo nº 2 Imobilizado/Intangível
V - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura.	Estudo e Procedimentos Contábeis	Em estudo	DER
VI - Implementação do sistema de custos.	Estudo e Procedimentos Contábeis	Relatório	Subgrupo nº 5 Sistema de Custos
VII - Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais.	Implementação	Relatório	Subgrupo nº 4 - Plano de Contas
VIII - Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.	Estudo e Procedimentos Contábeis	Relatórios: FUNDEB, RPPS, PPP, Operações de Crédito e Dívida Ativa / Relatório sobre Consolidação de Balanços	GTCON/RJ e Subgrupo nº 3 – Demonstrativos Contábeis

O Quadro 2, apresentado a seguir, demonstra a posição de realização das etapas do Cronograma de Ações dos 6 Subgrupos.

**Quadro 2 – Etapas da Realização do Cronograma do Poder Executivo**

ATIVIDADES	SUBGRUPO Nº 1 RECEITA POR COMPETÊNCIA	SUBGRUPO Nº 2 IMOBILIZADO INTANGÍVEL	SUBGRUPO Nº 3 DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS	SUBGRUPO Nº 4 PLANO DE CONTAS	SUBGRUPO Nº 5 SISTEMA DE CUSTOS	SUBGRUPO Nº 6 PLANEJAMENTO E CONTABILIZAÇÃO
Responsáveis	José Valter Cavalcante SEFAZ/CGE	Stephanie Guimarães da Silva SEFAZ/CGE	Leonel Carvalho Pereira SEFAZ/CGE	David de Brito Dantas SEFAZ/CGE	David Lopes de Souza SEFAZ/CGE	Cristina Helena Marcelino SEFAZ/CGE
ESTUDO E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS	Análise, desenvolvimento e operacionalização de procedimentos e rotinas contábeis para reconhecimento, mensuração, evidenciação e registro dos direitos por competência, incluídos os ajustes para perdas, de acordo com os critérios no MCASP.					
Posição de Realização (%)	100%	100%	80%	100%	20%	70%
ADEQUAÇÃO	Adequação/desenvolvimento de sistema informatizado e adequação de procedimentos					
Posição de Realização (%)	50%	-	30%	100%	-	-
AVALIAÇÃO	Realização de testes para avaliação dos procedimentos e sistemas estabelecidos					
Posição de Realização (%)	-	-	30%	100%	-	-
IMPLEMENTAÇÃO	Aplicação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais					
Posição de Realização (%)	-	-	30%	100%	-	-

Dando prosseguimento a este documento, os relatórios apontados na tabela acima serão apresentados nos tópicos a seguir.

#### **4. RELATÓRIO DOS ESTUDOS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS / RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS CRÉDITOS, TRIBUTÁRIOS OU NÃO, POR COMPETÊNCIA, E A DÍVIDA ATIVA, INCLUINDO OS RESPECTIVOS AJUSTES PARA PERDAS.**

##### **Prefácio**

Este estudo tem como objetivo ajudar no desenvolvimento e na identificação de questões associadas à adoção do regime de competência para as receitas públicas e deve ser utilizado como uma fonte de informação sobre a adoção desse regime, sem a pretensão de esgotar o assunto.

O estudo contém uma descrição do regime de competência destaca os modelos conceituais de contabilização a serem aplicados e está dividido em três partes.

A primeira parte trata do reconhecimento das receitas tributárias sob o regime de competência, que são as transações sem contraprestação. São discutidas as questões do reconhecimento associados com essas receitas, além de exemplificar, através dos modelos de contabilização, os procedimentos que devem ser adotados, inclusive os relativos à dívida ativa e os ajustes para perdas prováveis nos créditos.

A segunda parte trata do reconhecimento das receitas não tributárias sob o regime de competência, que são as receitas com contraprestação (receitas originárias). Algumas transações do governo referem-se à receita com contraprestação. O tratamento das receitas originárias está bem próximo do que é conferido às receitas auferidas pelo setor privado. São estabelecidas regras para o reconhecimento e contabilização das receitas provenientes da prestação de serviços, da venda de mercadorias, da cessão remunerada a terceiros dos bens da entidade, das receitas de royalties e dividendos, além dos convênios de receita.

A terceira parte destaca o Portal da Transparência cujos objetivos são a transparência das receitas públicas e a instrumentalização do controle social visando à conscientização da participação da sociedade na Administração Pública.

## ÍNDICE

### **PARTE I – O Reconhecimento dos Créditos Tributários**

- I. Apresentação;
- II. Entendendo o Regime de Competência;
- III. Definições Básicas;
- IV. Estrutura Conceitual do Projeto;
- V. O Amparo Legal Para o Reconhecimento dos Créditos a Receber Pelo Regime de Competência;
- VI. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade;
- VII. A Questão Fundamental do Projeto: O Reconhecimento das Receitas Pelo Regime de Competência;
- VIII. Critérios de Mensuração;
- IX. Preparativos Para a Mudança;
- X. Critérios para o Reconhecimento dos Créditos Tributários a Receber:
  - o Contabilização do Saldo Inicial;
  - o Tratamento dos Créditos Tributários Durante o Exercício;
  - o As Repartições Tributárias;
  - o Modelo de Contabilização dos Créditos Tributários Durante o Exercício; As Transferências Constitucionais a Receber – Conceitos e Contabilização.
- XI. Suspensão dos Créditos Tributários:
  - o Reconhecimento dos Créditos Suspensos a Receber;
  - o Caso Especial: O Parcelamento de Débitos Fiscais.
- XII. Extinção dos Créditos Tributários;
- XIII. Ajustes Para Perdas Prováveis em Créditos Tributários – Reconhecimento e Reversão:
  - o Os Autos de Infração e os Ajustes Para Perdas
- XIV. A Dívida Ativa
  - o O Reconhecimento Contábil da Inscrição
  - o Atualização Monetária e Outros Ajustes e Valores
  - o Parcelamento da Dívida Ativa
  - o O Reconhecimento dos Créditos Suspensos na Dívida Ativa
  - o Casos de Extinção da Dívida Ativa
  - o O Ajuste Para Perdas Prováveis
  - o Caso Especial – O Relatório PGE 2011
- XV. A Restituição dos Indébitos Fiscais; e
- XVI. Evidenciação dos Créditos Tributários.

### **PARTE II – O Reconhecimentos dos Créditos Não Tributários**

- I. Resumo;
- II. Definição de Receita;
- III. A Questão Fundamental: O Reconhecimento das Receitas Não Tributárias sob o Regime de Competência;

- IV. Mensuração da Receita;
- V. Alcance;
- VI. Tratamento Contábil das Receitas Não Tributárias:
  - Receita da Prestação de Serviços;
  - Receita da Venda de Bens;
  - Receita da Utilização dos Ativos da Entidade Por Terceiros; e,
  - Caso Especial: Os Convênios de Receita
- VII. O Ajuste Para Perdas Prováveis em Créditos;
- VIII. Modelos de Contabilização;
- IX. Dívida Ativa não Tributária; e,
- X. Evidenciação.

### **PARTE III - O Portal da Transparência**

- Considerações Finais
- Referências Bibliográficas

#### **Apresentação**

O presente trabalho tem como objetivo subsidiar o desenvolvimento de uma metodologia para o reconhecimento dos créditos, tributários ou não, no processo de harmonização contábil deflagrado no Brasil, com a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Para alcançar esse objetivo, primeiramente, há a análise dos parâmetros que devem ser observados, representados por normas e demandas de informações de usuários da informação contábil. Em seguida, há o levantamento dos problemas a serem enfrentados no processo da convergência, quando da adoção do regime de competência e as respectivas propostas de soluções.

É necessário o adequado reconhecimento, mensuração e evidenciação patrimonial dos créditos, tributários ou não, anteriormente à sua arrecadação a fim de permitir a total transparência das receitas públicas e o accountability. Tais créditos não devem permanecer ocultos dos balanços contábeis, ao contrário, devem ser evidenciados pela contabilidade, permitindo assim o acompanhamento de sua realização.

Os órgãos que arrecadam receitas públicas devem evidenciar, mensalmente, em contas do ativo do Balanço Patrimonial, o estoque de créditos a receber, de natureza tributária e não tributária. O registro das receitas sob o regime de competência

permitirá informações mais realistas sobre os fluxos de caixa, demonstrando como o governo financia as suas atividades e as suas necessidades de caixa, além de mostrar, perante a sociedade, a sua responsabilidade na gestão dos tributos. Ainda, é útil na avaliação do desempenho do governo em termos de eficiência.

Sem o registro contábil dos créditos a receber, restará aos órgãos de controle auditar cada um dos diversos sistemas da administração pública que controlam os valores a receber das entidades que arrecadem receitas públicas. As auditorias são necessárias, pois não são raros os casos veiculados na imprensa sobre fraudes que podem estar ocorrendo em todo o Brasil de forma alheia ao controle contábil.

O controle na contabilidade por meio dos balancetes e demonstrações contábeis permite evidenciar os montantes de créditos baixados, e esta informação pode servir de ponto de partida para realização de auditorias mais precisas por parte dos tribunais de contas e controladorias.

É nítida a preocupação dos órgãos de controle para que o governo promova ações que melhorem a gestão dos créditos a receber. Tal melhoria passa necessariamente por garantir a integridade do sistema que controla os valores a receber com os registros contábeis.

Ressalte-se ainda que informações sobre receitas são fundamentais para a tomada de decisões, como por exemplo, avaliar o impacto da tributação na política fiscal do governo, inclusive sobre as necessidades de empréstimos.

Percebe-se então que é inegável a importância, para uma gestão eficiente, do controle patrimonial e da transparência dos créditos tributários a partir da fase do lançamento, e, dos demais créditos a partir da ocorrência do fato gerador.

Os objetivos principais deste trabalho são:

- I. O estabelecimento de novos procedimentos contábeis, no âmbito do processo de convergência, para o desenvolvimento de uma nova metodologia de reconhecimento dos créditos, tributários ou não, sob o regime de competência, ou seja, antes da efetiva arrecadação, de acordo com as Normas Brasileiras

de Contabilidade do Setor Público, sem infringir as regras exigidas pela Lei nº 4.320/64 e da Lei Complementar 101/01.

- II. Orientar sobre os procedimentos a serem adotados para:
  - a) O registro da apropriação dos créditos tributários a receber, em todas as fases do crédito tributário.
  - b) O registro dos créditos não tributários sob o regime de competência; e,
  - c) Constituição dos ajustes para perdas prováveis em créditos tributários e não tributários.
- III. Contribuir para a melhoria da informação contábil, a fim de que os novos procedimentos espelhem de modo fidedigno, a real situação patrimonial do ente público. No âmbito deste trabalho, o reconhecimento dos créditos, tributários ou não, a receber, com a constituição dos respectivos ajustes para perdas prováveis, permitirá a quantificação mais realista dos recursos controlados.

Ao serem atingidos os objetivos deste trabalho, espera-se que os novos procedimentos permitam, dentre outros:

- I. A melhoria da transparência das receitas públicas em todos os seus desdobramentos, evitando assim, práticas de má gestão dos recursos públicos;
- II. O Accountability;
- III. O atendimento ao disposto no art., 48, item II, da Lei Complementar 131/2009.
- IV. Aos órgãos de controle do Estado, Interno e Externo, o acompanhamento do registro contábil dos créditos a receber de natureza tributária, em todas as fases do crédito tributário;
- V. Aos órgãos responsáveis efetuar a conciliação periódica, até o fechamento mensal, entre os saldos contábeis dos créditos, de natureza tributária e não tributária registrada no Ativo, com os valores de estoque de créditos dos sistemas de informação dos órgãos que arrecadam receitas públicas.
- VI. O suporte para o Controle Interno, permitindo o aprimoramento da metodologia de planejamento e execução de auditoria governamental.

- VII. Auditar os sistemas que controlam os valores a receber dos órgãos que arrecadam receitas públicas;
- VIII. A avaliação da eficácia do processo de arrecadação; e,
- IX. Ampliar o nível de informações gerenciais confiáveis para a tomada de decisão.

Para a consecução desses objetivos será necessário a integração do sistema contábil com os sistemas de informações dos órgãos que arrecadam receitas públicas, com vistas ao registro tempestivo e automático dos créditos a receber, considerando a relação custo/benefício dessa integração.

-----  
**Paradigma:** Governança Corporativa no Setor Público. Accountability.

**Princípios contábeis.** Competência. Oportunidade. Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público.

**Palavras Chaves:** Receita Pública. Controle. Transparência. Evidenciação.

### **Entendendo o Regime de Competência**

O regime de competência pode ser visto como uma das maiores “criações” da inteligência contábil. Trata-se de uma ferramenta gerencial, haja vista os potenciais impactos da adoção desse regime no processo de tomada de decisão dos gestores públicos, bem como os ganhos de accountability.

Preliminarmente, em contabilidade, o termo "competência" é associado ao reconhecimento de uma transação ou outro evento em determinado período. Daí porque também costuma ser chamado de "regime de competência de períodos".

Em inglês, a contabilidade pelo regime de competência é conhecida por accrual basis accounting. O substantivo accrual deriva do verbo to accrue que significa a adição, crescimento, incremento, aumento ou **ganho em um determinado período**.

No passado, quando a agricultura era uma das principais atividades econômicas, era mais fácil compreender o sentido do regime de competência. O agricultor percebia que estava mais rico conforme sua cultura (plantação ou criação - qualquer ativo biológico) crescia. Portanto, mesmo que ele não realizasse qualquer transação de venda ou colheita, ele podia mensurar o seu desempenho como a variação de seu patrimônio durante o período. Afinal, à luz do conceito de "renda" apresentado por Hicks em 1939, o desempenho da entidade em determinado período pode ser medido pela comparação do valor de seu patrimônio entre o início e o final de tal período. Portanto, conforme a cultura cresce, o agricultor pode reconhecer o ganho periódico. Como o agricultor mede o crescimento de sua cultura periodicamente (por exemplo, todo mês), costuma-se dizer que o crescimento da cultura no mês de janeiro dá origem ao ganho que **compete** àquele mês. Caso o agricultor adotasse o regime de caixa, só reconheceria o ganho quando recebesse o dinheiro da venda do produto derivado da colheita (Borges, Mario, Pueri Cardoso e Aquino, 2010).

Para compreender o regime de competência, é necessário conhecer o objetivo da contabilidade. O IFAC apresenta que o objetivo das demonstrações contábeis é "oferecer informações sobre a posição financeira, o desempenho e fluxos de caixa das entidades a uma vasta gama de usuários que não têm condições de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades informacionais". Para o IFAC, o regime de competência é um regime de Contabilidade em que as operações de outros eventos e condições, são reconhecidas quando ocorrem, e não apenas quando o dinheiro ou o seu equivalente é recebido ou pago. O IFAC relata que, no momento em que as declarações financeiras são realizadas pelo regime de competência, é possível obter o desempenho financeiro, a posição financeira e a posição dos ativos líquidos e do capital próprio, enquanto quando feito pelo regime de caixa, a principal situação financeira é o fluxo de recebimentos e pagamentos.

A posição financeira apresentada pelo IFAC consiste na situação do patrimônio da entidade em determinado momento, e o desempenho é medido conforme sugerido por Hicks, como a variação do patrimônio entre duas datas. Portanto, o conceito de patrimônio é fundamental para se compreender o regime de competência. As transações e eventos são registrados na Contabilidade e reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos a que se referem. Os elementos

reconhecidos no âmbito da Contabilidade são os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas.

Ao se questionar como o regime de competência se aplica às entidades públicas, é razoável supor que a principal fonte de financiamento de estados não seja, por exemplo, uma atividade agrícola, mas o recolhimento de tributos.

Quando o Estado calcula o valor do IPVA, identifica os contribuintes e emite os boletos de cobrança (no jargão do direito tributário, o Estado "lança o tributo" – lançamento de ofício), nesse momento, o patrimônio do Estado cresce, pois tem o direito de receber o tributo dos contribuintes em razão desse lançamento. Logo, o Estado já teria condições de reconhecer a receita (pelo regime de competência) decorrente desse tributo, pois é capaz de individualizar o crédito e mensurar o valor que tem a receber. Como nenhum dinheiro entrou em caixa ainda, o Estado precisa reconhecer o acréscimo patrimonial como tributos a receber. Se o Estado adotasse o regime de caixa, só reconheceria o tributo quando o contribuinte efetivamente pagasse sua dívida. (Borges, Mario, Pueri Cardoso e Aquino, 2010).

O contribuinte de ICMS, ao vender, seja à vista ou a prazo, dá origem ao fato gerador do ICMS e é obrigado a enviar tais informações a SEFAZ (obrigações acessórias), além de recolher (pagar) o ICMS até a data do vencimento (normalmente, no mês subsequente à data da venda). Assim que o Estado tiver conhecimento que tal transação ocorreu (no jargão do direito tributário – lançamento por homologação), o Estado identifica que seu patrimônio está maior que antes, pois tem o direito de receber o tributo do contribuinte. Portanto, deve reconhecer o acréscimo patrimonial (tributos a receber) e a receita respectiva, antes mesmo que o contribuinte pague sua dívida. (Borges, Mario, Pueri Cardoso e Aquino, 2010).

Assim, o regime de competência é um regime contábil abrangente e que tem por finalidade fornecer informações detalhadas sobre as transações realizadas, tendo em vista a aferição do desempenho e da saúde financeira das entidades. Para tanto, ele registra não apenas os fluxos de entrada e saída de recursos no caixa, mas também as operações que implicam variação do seu patrimônio.

A Resolução CFC nº. 1.111/2007 interpretou os princípios contábeis sob a perspectiva do setor público. Com relação ao Princípio Contábil da Competência, objeto desse trabalho, o Conselho Federal de Contabilidade dispôs:

“O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público”.

#### **Comentário:**

Fato gerador é aquele que dá origem ao ato ou fato administrativo, a partir dos quais, mediante adequado processo de mensuração, são feitos o reconhecimento e o registro na Contabilidade. Como exemplo, no caso das receitas tributárias, entende-se como fato gerador o momento em que ocorre o lançamento do crédito tributário conforme o Código Tributário Nacional.

O princípio da competência determina que o momento de reconhecimento das alterações no ativo ou no passivo, das quais resultam um aumento ou diminuição no patrimônio líquido, coincide com a ocorrência do fato gerador e não quando há entrada ou saída nas disponibilidades da entidade.

A Resolução CFC, nº. 1.121/2008 estabelece conceitos para a preparação e apresentação das demonstrações contábeis sob o regime de competência, as quais devem informar aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações de pagamento e recursos que serão recebidos no futuro. Dessa forma, estas demonstrações apresentam informações sobre transações passadas e outros eventos que são as mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas.

Em resumo, os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados pelo regime de competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

Ressalte-se que, quando comparado ao método baseado no regime de caixa para medir os resultados fiscais, o regime de competência apresenta a vantagem de ser menos vulnerável a procedimentos que podem gerar resultados mais favoráveis, a

exemplo da venda de patrimônio público (privatização), da antecipação de receitas tributárias e da postergação de pagamentos.

Finalmente, este estudo considera o regime de competência como o método que melhor reflete o desempenho econômico no resultado do exercício, reconhecendo as receitas e despesas independentemente da entrada ou saída de recursos financeiros no caixa da entidade.

Os pontos positivos da adoção do regime de competência podem ser resumidos como: melhoria na qualidade da informação; accountability; melhoria na gestão; e, aumento da transparência.

É necessário que o setor público adote o regime de competência. Sua adoção é parte de uma reforma abrangente na administração pública, voltada para promover a eficiência das organizações governamentais mediante a utilização de métodos de gestão semelhantes aos adotados pelas organizações privadas, em vez de insistir nas tradicionais, e muitas vezes ultrapassadas, abordagens da Administração Pública. As mudanças observadas na gestão pública fazem parte de um processo denominado Nova Gestão Pública ou Nova Administração Pública que, em inglês, é conhecida como New Public Management (NPM).

#### Definições Básicas

Os termos são usados neste trabalho com os seguintes significados:

**Ajustes de Exercícios Anteriores** são considerados os decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis, devendo serem reconhecidos à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas;

**Ativos** são definidos como os recursos controlados por uma entidade em consequência de eventos passados e dos quais se esperam que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço fluam para a entidade;

**Controle de um ativo** ocorre quando a entidade pode usar, ou de outra forma, beneficiar-se do ativo em busca de seus objetivos e pode excluir, ou regular o acesso de outras partes àquele benefício;

**Créditos tributários a receber** são aqueles cujos lançamentos encontram-se gravados no sistema informatizado utilizado para administrar os créditos tributários a receber de determinada unidade;

**Evento passado** que origina o controle de um ativo, podendo ser uma compra, um fato gerador tributável ou uma transferência. As transações ou os eventos previstos para ocorrer no futuro não geram ativos por si próprios – por exemplo, uma intenção de arrecadar a tributação não é um evento passado que gere um ativo sob a forma de um direito sobre um contribuinte;

**Fato gerador** é o evento que, por determinação do governo, poder legislativo ou outra autoridade, será sujeito à cobrança de impostos (ou qualquer outra forma de tributo);

**Receita** é definida como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos;

**Regime de Competência** é um princípio contábil, que deve ser, na prática, estendido a qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem. Por esse princípio, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento;

**Registro dos créditos tributários a receber** pelo regime de competência é o registro contábil de todos os créditos tributários a receber que já foram lançados;

**Taxa efetiva de juros** é o método utilizado para calcular o custo amortizado de ativo ou de passivo financeiro (ou grupo de ativos ou de passivos financeiros) e de alocar a receita ou a despesa de juros no período que, aplicada na forma de desconto sobre os pagamentos ou recebimentos futuros estimados ao longo da expectativa de vigência do instrumento financeiro resultam no valor contábil líquido do ativo ou passivo financeiro;

**Transação com contraprestação** é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos, e entrega valor aproximadamente igual (prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos) a outra entidade na troca;

**Transações sem contraprestação** são caracterizadas quando uma entidade recebe recursos sem nada entregar, ou entregando um valor irrisório em troca. Por exemplo, os contribuintes pagam impostos porque a lei tributária assim determina. Embora o governo tributante forneça uma variedade de serviços públicos aos contribuintes, ele não o faz em retribuição ao pagamento dos impostos;

**Transferências** são ingressos de benefícios econômicos ou potenciais de serviços futuros provenientes de transações sem contraprestação, diferente de tributos. Ressalte-se que transferências não compulsórias às entidades do governo ou do setor público como as doações e o pagamento de taxas não são tributos, embora possam ser o resultado de transações sem contraprestação;

**Tributos** são benefícios econômicos ou potenciais de serviços compulsoriamente pagos, ou a pagar às entidades do setor público, de acordo com leis e/ou regulamentos, estabelecidos para gerar receita para o governo. Tributos não incluem multas ou outras penalidades aplicadas em caso de infrações legais;

**Valor de mercado ou valor justo** é o valor pelo qual pode ser intercambiado um ativo ou cancelado um passivo, entre partes conhecidas ou interessadas, que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

## ESTRUTURA CONCEITUAL DO PROJETO

### A Questão da Pesquisa (Problema)

Inexistência de informações sobre os créditos a receber, tributários ou não, no sistema contábil estadual, em total descumprimento ao regime de competência.

(Feijó, 2011) destaca, porém, que esta prática, não impediu até o momento que os balanços patrimoniais de todos os entes da federação (União, Estados, DF e Municípios) fossem aprovados mesmo sem o registro de todos os ativos (direitos a receber) na contabilidade. Isto, porém, não deverá ocorrer no futuro.

Um sistema de créditos a receber estadual atende ao objetivo contábil, na medida em que é base para as contabilizações dos fatos relacionados aos processos de gestão

dos tributos. Atende também à tomada de decisões, pois fornece informações vitais à sua gestão física, dentre as quais podemos citar:

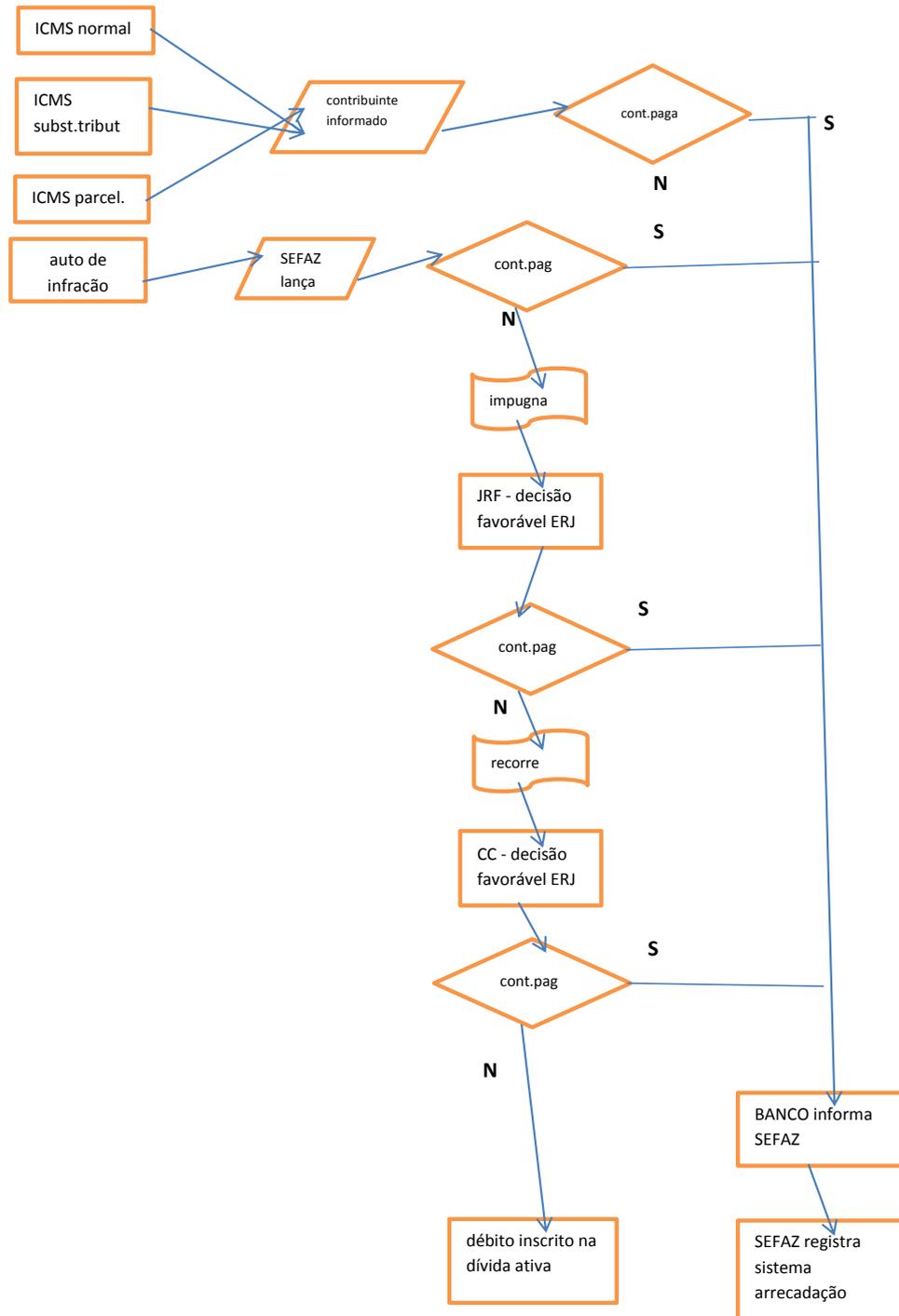
- Oferta da tomada de decisões sobre dados oficiais, componentes das demonstrações contábeis do Estado, sendo, portanto, validadas e assinadas pelo Governador;
- Registro dos créditos a receber antes da dívida ativa, antecipando a gestão sobre as perdas prováveis;
- Acréscimo de subsídios para a gestão da arrecadação.

Para que sejam identificados os fatos a serem contabilizados, os seguintes dados devem compor o Sistema de Créditos a Receber Estaduais conforme abaixo:

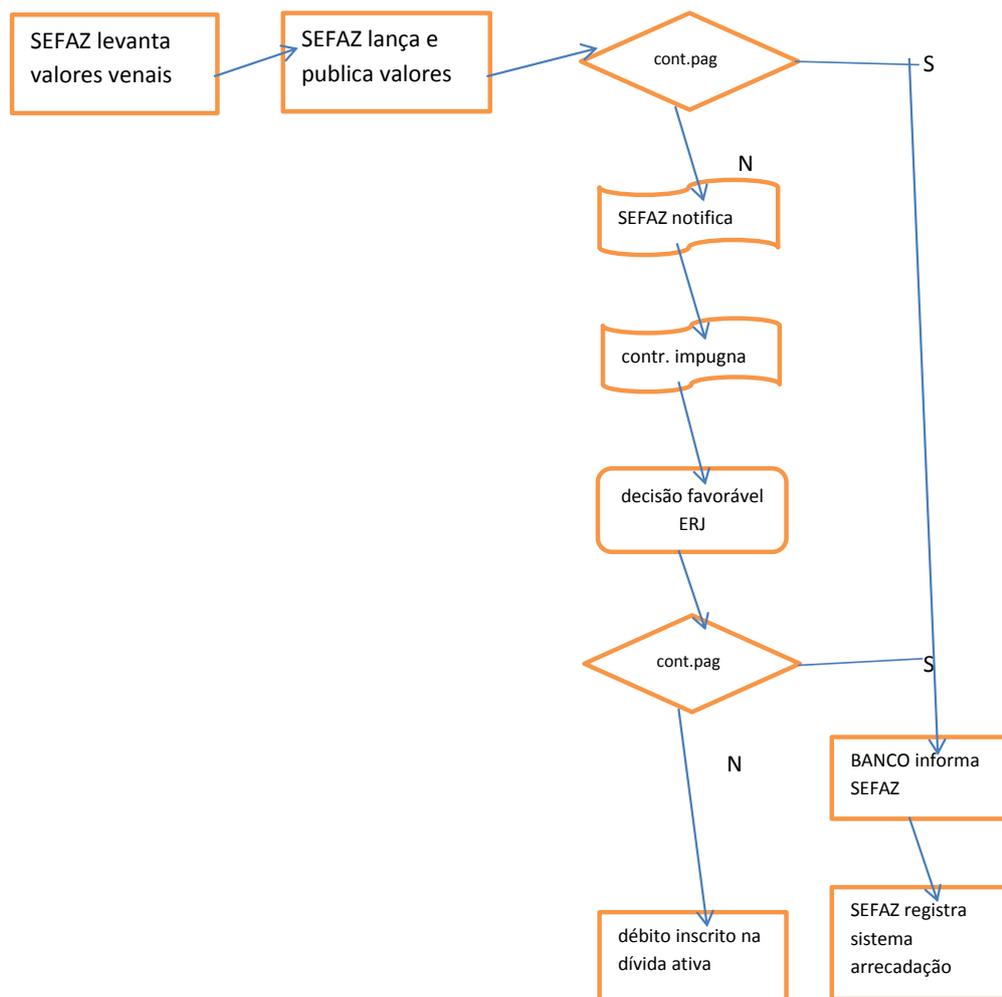
- O sistema do estado conhece o tributo a receber, compondo a primeira informação do fluxo da gestão do tributo nos sistemas do estado;
- O sistema reconhece a arrecadação efetuada pelo contribuinte, operando a baixa no sistema de créditos a receber pelo recebimento;
- Pode haver a reclassificação para a conta “créditos suspensos” prevista no Código Tributário Nacional (CTN);
- A inadimplência dos contribuintes ocasionará a reclassificação para dívida ativa, momento em que haverá a abertura de processo administrativo tributário para posterior encaminhamento à Procuradoria Geral do Estado.
- Nos casos de impossibilidade de recebimento como é o caso da remissão, da decisão administrativa irreformável favorável ao contribuinte e da sentença transitada em julgado a favor do contribuinte, haverá a reclassificação para perdas.

Os fatos a serem contabilizados, conforme descrito acima, estão sintetizados nos fluxogramas dos processos, e são necessários para detectar as ações que devem ser registradas.

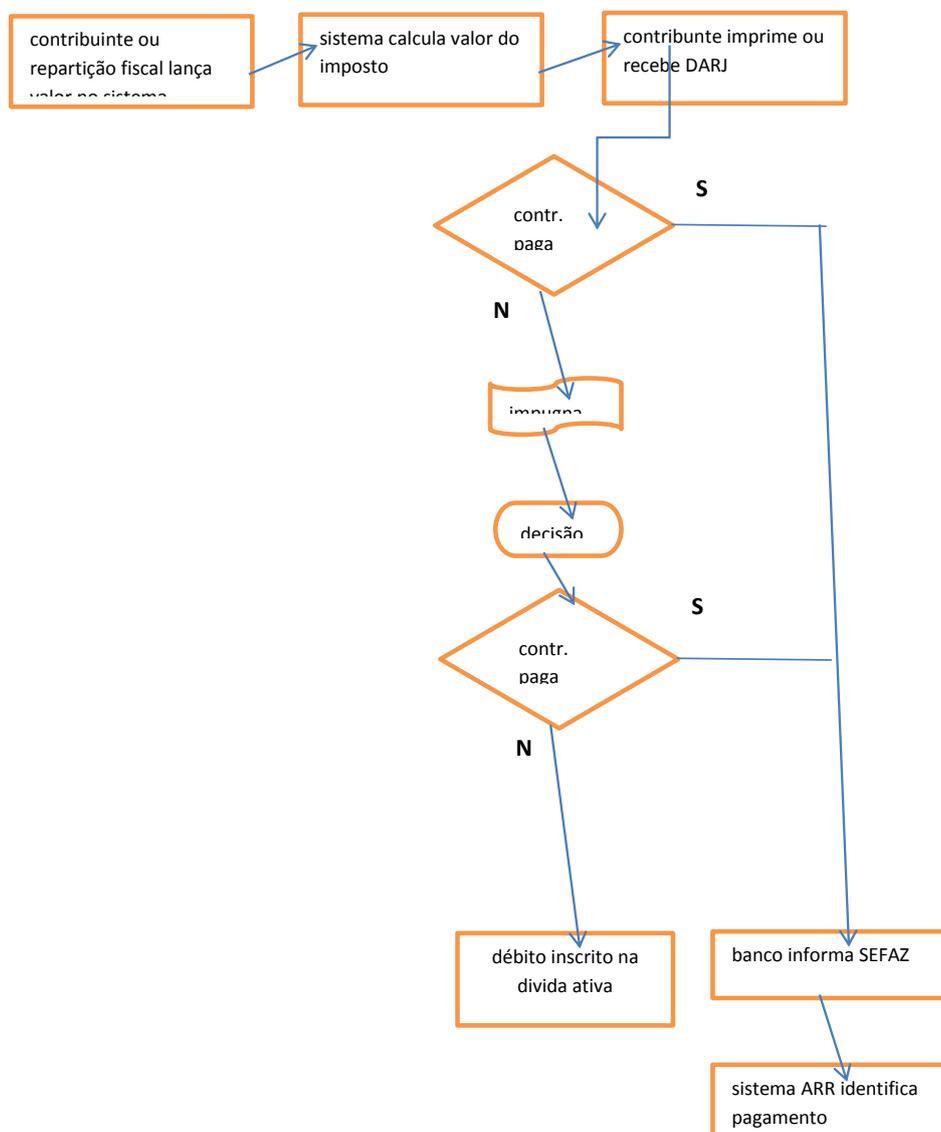
## FLUXOGRAMA ICMS



## FLUXOGRAMA IPVA



## FLUXOGRAMA ITCMD



As informações sobre os créditos a receber (tributários e não tributários) devem ser obtidas através da integração total entre todos os sistemas que arrecadam receitas públicas, inclusive a dívida ativa.

Essa proposta passa pela criação das funcionalidades para processar as informações, ou seja, a conversão das informações tributárias e não tributárias obtidas pela integração entre os diversos sistemas, permitindo registros contábeis automáticos (tempestivos), para que seja possível:

- a) Registrar e contabilizar os créditos a receber na fase do lançamento (constituição do crédito tributário);
- b) Registrar e contabilizar as outras fases do crédito tributário (suspensão e extinção), inclusive a dívida ativa, além dos créditos de natureza não tributária;
- c) Registrar e contabilizar os ajustes para perdas prováveis em créditos a receber;
- d) Adequação de rotinas de registro de receitas em função da baixa dos créditos a receber: e
- e) Registro e contabilização de incentivos e renúncias fiscais.

Para melhor evidenciação das informações contábeis, os tributos devem ter conta corrente do tipo (ANO+MÊS+CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA) sendo que cada subsistema deverá apresentar, quando cabível, as seguintes informações.

- Informações do mês;
- Informações em atraso do ICMS;
- Adicional de ICMS;
- Benefícios/Renúncias Fiscais;
- Créditos vencidos e não pagos;
- Suspensão e Extinção dos Créditos;
- Atualização Monetária;
- Valor total dos parcelamentos;
- Valor dos créditos que formaram a base para o parcelamento;
- Parcelamentos vencidos e não pagos;
- Valor total dos autos de infração;
- Valor total da inscrição da dívida ativa;
- Valor dos créditos que formaram a base para a inscrição;
- Data do Fato Gerador;
- Data do Vencimento; e,
- Data do Pagamento

## Observações

- a) A data do fato gerador da apuração pelo contribuinte é importante para atendimento ao regime de competência.
- b) A data do vencimento é importante para o controle das reclassificações contábeis.
- c) A data do pagamento é importante para o controle dos cumprimentos dos prazos.
- d) Outras informações poderão ser adicionadas ao sistema, sobretudo para atender às necessidades da gestão dos créditos a receber.

## A integração

A proposta é obter em tempo hábil as informações distribuídas em vários sistemas e consolidar contabilmente utilizando a mesma linguagem, banco de dados e plataforma do SIAFEM.

Para atender a demanda de contabilização da receita por competência deverá ser criada uma tabela de integração das receitas para alimentação das informações das receitas tributárias pela SEFAZ, com o objetivo de subsidiar a contabilização dos créditos a receber através de lançamentos automáticos. Assim, a alimentação das informações dos créditos a receber será efetuada através dessas integrações.

A contabilização dos créditos a receber deve estar em sintonia com a arrecadação, para que não gere falta de saldo, quando do efetivo recebimento, (baixas dos créditos a receber), casos em que o sistema deverá gerar mensagem de falta de saldo.

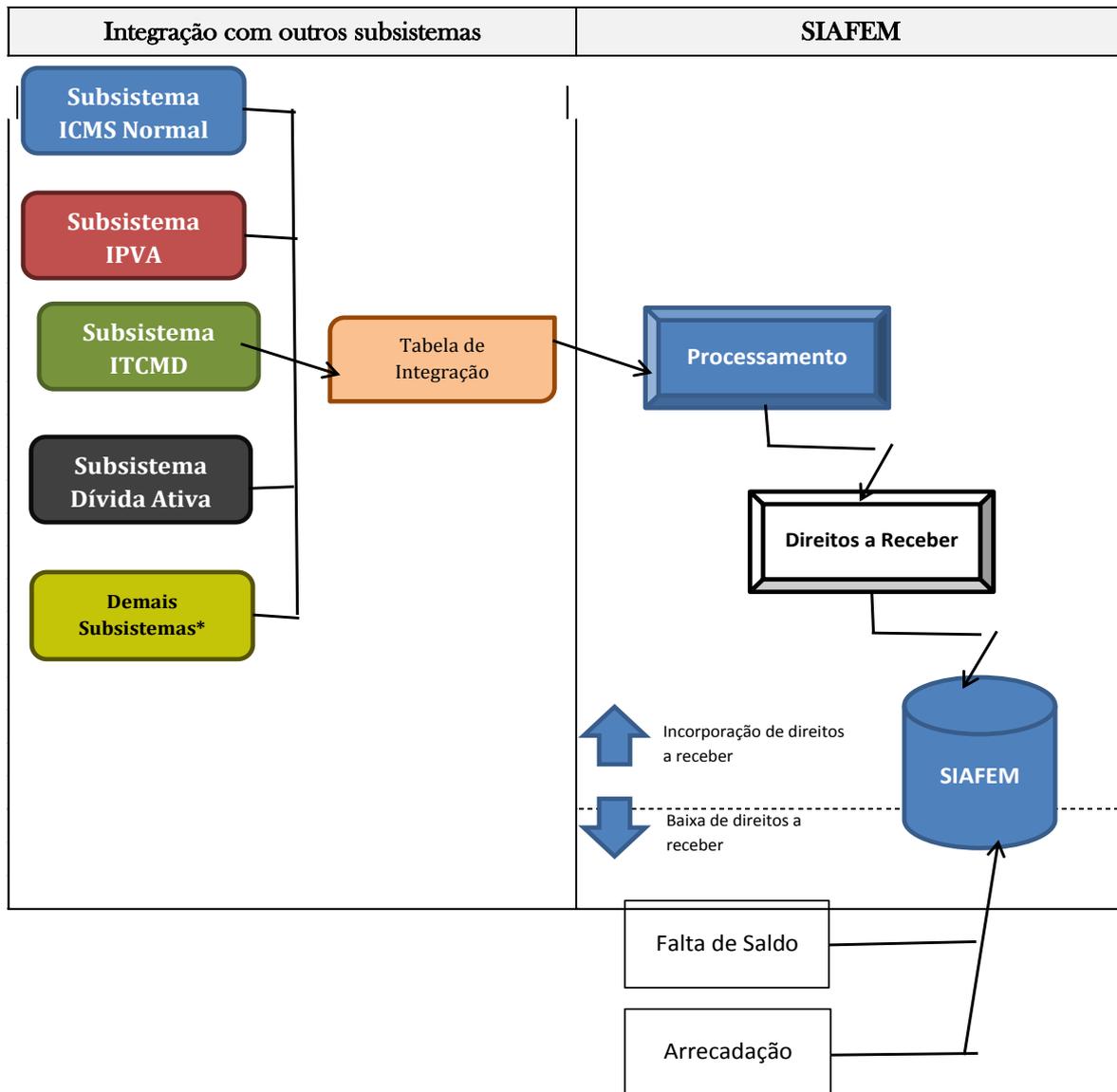
Os dados de direitos a receber recebido pela integração devem ser alinhados com os dados orçamentários. Ainda, as informações geradas pelo processamento, devem permitir a análise dos dados gerados pelo sistema integrado.

No caso de registro de receitas que não integram o sistema, será permitida a contabilização através da NL (Nota de Lançamento).

Para atender a demanda de contabilização dos incentivos fiscais e renúncias fiscais, como dedução da receita, deverá ser criada uma tabela de integração para alimentação das informações pela SEFAZ que serão contabilizadas por meio do documento GIA-ICMS. Assim, a alimentação das informações dos incentivos fiscais e renúncias fiscais, serão efetuadas através dessas integrações.

Os dados dos direitos a receber, inclusive os incentivos e as renúncias fiscais deverão ser atualizados constantemente.

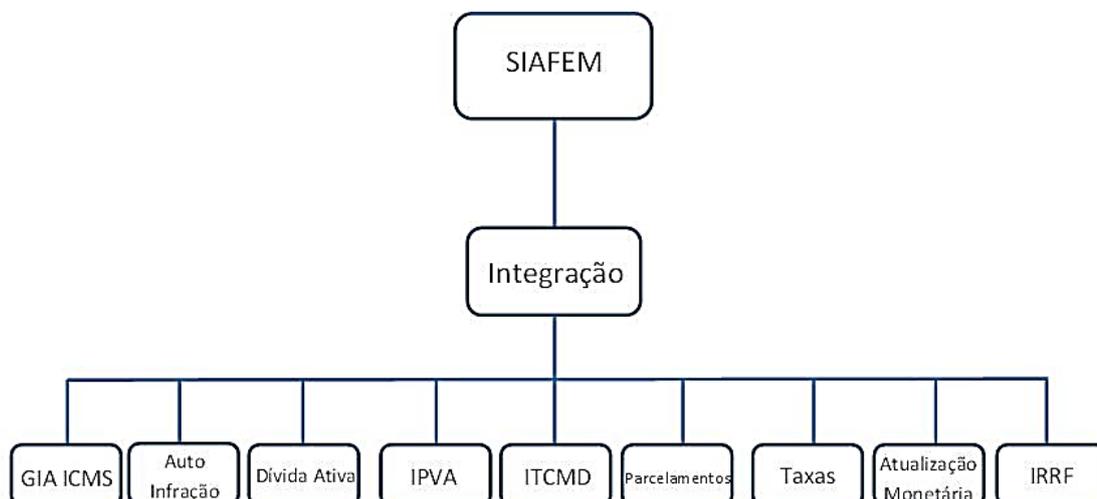
## Sistema de Arrecadação Estadual – Visão da Integração



### Obs. Demais Subsistemas:

- Auto de Infração.
- Parcelamentos.
- Taxas.
- IRRF.

## I. Visão holística do sistema integrado proposto



### O Amparo Legal Para o Reconhecimento dos Créditos a Receber Pelo Regime de Competência

Inicialmente, é importante ressaltar que as mudanças propostas neste trabalho estão em conformidade com a Lei nº 4.320/64, a Lei Complementar nº 101/00, a Lei Complementar nº 131/09 e com as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade do Setor Público, e, visam tão somente à evidenciação do patrimônio público de maneira adequada.

Para que se proceda à correta evidenciação da composição do patrimônio público, ressalte-se o disposto no art. 85 da Lei nº 4.320/1964:

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

O conhecimento da composição patrimonial a que se refere o art. 85 somente será possível quando da adoção do reconhecimento integral de todos os ativos e passivos, isto é, sob o regime de competência. Isso inclui o reconhecimento do ativo referente aos créditos tributários e não tributários a receber.

Contudo, no Brasil, o entendimento é que as receitas são reconhecidas sob o regime de caixa e as despesas registradas de acordo com o regime de competência, conforme o art. 35 da Lei nº 4.320/1964:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Observe-se que o dispositivo acima citado apenas diz que receitas e despesas pertencem ao exercício financeiro, porém não determinam em qual regime contábil tais receitas e despesas públicas devem ser registradas.

Nesse sentido, há que se diferenciar o conceito patrimonial do conceito orçamentário. Os créditos são reconhecidos sob o aspecto patrimonial e, portanto, não ampliam a capacidade de gastar. Na medida em que são arrecadados e se tornam “caixa”, são escriturados como receita orçamentária no respectivo exercício (aspecto orçamentário), em conformidade com o artigo 35, da Lei nº 4320/1964. Vale salientar que tal procedimento segue o mesmo rito da inscrição em dívida ativa, que somente se “transforma” em receita orçamentária depois que o contribuinte liquida sua obrigação junto à Fazenda Pública.

Por sua vez, da leitura do art. 39 da citada lei, verifica-se a existência prévia de créditos da Fazenda Pública anteriormente à arrecadação, sejam eles inscritos ou não em dívida ativa:

“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.

§ 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.

A grande diferença das mudanças a serem introduzidas é que a contabilidade passa a evidenciar o direito a receber em momento anterior ao da inscrição em dívida ativa, permitindo o acompanhamento dos fatos em todas as fases do crédito tributário posteriores, como a arrecadação e a própria baixa do crédito que porventura venha a ocorrer.

Ainda, o art. 104 da mesma lei indica que as alterações verificadas no patrimônio podem decorrer de forma independente da execução orçamentária:

“Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, **resultantes ou independentes** da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”

Os artigos da Lei nº 4.320/1964, acima transcritos, dão suporte ao entendimento quanto à necessidade do adequado reconhecimento, mensuração e evidenciação patrimonial dos créditos, inscritos ou não em dívida ativa, anteriormente à sua arrecadação.

Apesar de tudo, as informações sobre os créditos a receber ainda não têm a devida transparência nos balanços do setor público, pois não está registrado na contabilidade o crédito cobrado e não pago. As mudanças propostas visam evidenciar o montante dos créditos lançados pela fazenda pública e ainda não arrecadados, similarmente ao que acontece com os créditos inscritos em dívida ativa.

Isto parece ter sido a preocupação do legislador quando, através da Lei Complementar nº 101/2000 - LRF, alterada pela Lei Complementar nº 131/2009, no art. 48-A, item II, obriga todos os entes da federação a dar transparência aos créditos gerados pelo lançamento da receita.

"Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

I -...

II - quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

Ainda com respeito à LRF, a não evidenciação de todos os ativos pelo princípio da competência faz com que o setor público tenha um patrimônio líquido subestimado. Em consequência, o demonstrativo da evolução do patrimônio líquido previsto no seu art. 4º, § 2º, inciso III, que é parte integrante do Anexo de Metas Fiscais, não demonstra a real posição do patrimônio do setor público.

Apesar disso, ressalte-se que as práticas atuais baseadas na cultura orçamentária, não impediram **até o momento** que os balanços patrimoniais de todos os entes da federação (União, Estados, DF e Municípios) fossem aprovados, mesmo sem o registro de todos os ativos e passivos, inclusive os direitos a receber na contabilidade, ainda que em desacordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

#### Os Princípios Fundamentais de Contabilidade

Um dos grandes desafios da contabilidade governamental brasileira é a adoção do chamado regime de competência integral, que decorre da observância dos princípios da oportunidade e da competência. O regime de competência integral significa o registro das receitas e despesas pelo regime de competência.

A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público vai além do reconhecimento de receitas e despesas sob o regime de competência. Ela busca expandir o alcance dos registros contábeis, por exemplo, aos bens públicos de qualquer natureza, aos ativos intangíveis, considerando os respectivos ajustes de depreciação, amortização e exaustão (Nascimento, 2007).

A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público abrange o registro contábil, pelo tradicional método das partidas dobradas, de todos os elementos patrimoniais e do impacto econômico de quaisquer alterações na composição desses elementos, no tempo e na extensão corretos, trazendo para o setor público a aplicação concreta dos princípios contábeis da competência e da oportunidade (Nascimento, 2007).

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP trazem consigo o arcabouço conceitual para o reconhecimento de todos os ativos e passivos quando da ocorrência do fato gerador e seguindo os princípios fundamentais de contabilidade. No sentido de adequar a Contabilidade Governamental Brasileira, a NBC T 16.5 – Registro Contábil, que estabelece os critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, enuncia o seguinte:

*20. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente, no momento em que ocorrerem.*

*21. As transações no setor público, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser registradas, mesmo na hipótese de existir somente razoável certeza de sua ocorrência.*

*22. As transações no setor público devem ser contabilizadas e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos exercícios financeiros com os quais se relacionam, reconhecidas, portanto, pelos respectivos fatos geradores.*

*23. Os registros contábeis das transações das entidades públicas devem ser efetuados considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma.*

*24. A entidade pública deve aplicar métodos de mensuração dos ativos e passivos, possibilitando o reconhecimento dos ganhos e perdas patrimoniais, inclusive aqueles decorrentes de ajustes de valores recuperáveis de ativo (impairment), em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.*

*27. Havendo conflito entre dispositivos da legislação e os preceitos das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o profissional de contabilidade deve observar, para a elaboração das demonstrações contábeis, as diretrizes estabelecidas nestas Normas, e deve evidenciar, em notas explicativas, as disposições conflitadas da legislação específica.*

Em análise aos itens transcritos, vê-se que as NBCASP preocuparam-se em trazer à Contabilidade Governamental a observância do princípio da oportunidade e seus desdobramentos.

Com isso, as Normas caminham para a adequação da informação contábil às necessidades dos gestores públicos, e à total convergência às normas internacionais vigentes.

O princípio da oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e de suas mutações. Segundo a norma, o registro deve ser feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

O princípio da oportunidade está intimamente ligado ao postulado ambiental da “essência sobre a forma”, pois o registro contábil deve ser realizado, independente de uma norma que o autorize ou que defina regras as quais não correspondam ao impacto econômico do fato contábil observado.

O CFC define que, como consequência do princípio da oportunidade, desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência.

Complementarmente ao princípio da oportunidade, tem-se o princípio da competência.

Eis o enunciado do princípio da competência, segundo a Resolução CFC nº 750/1993, alterada pela Resolução CFC nº 1.282/10:

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

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

Atualmente, os critérios atualmente utilizados para o registro das transações da Administração Pública têm deixado a Contabilidade restrita ao processo de prestação de contas. Assim é necessário pensar o registro como ponto de partida para inserção da Contabilidade na área gerencial do Setor Público, com a utilização de indicadores de acompanhamento, análise e avaliação patrimonial.

### A Questão Fundamental do Projeto: O Reconhecimento das Receitas Pelo Regime de Competência

Inicialmente, devemos ressaltar que o IFAC – International Federation of Accountants, que é o órgão responsável pela emissão de normas contábeis para o setor público mundial, define rendimentos, conforme abaixo:

Rendimentos são aumentos nos benefícios econômicos durante um período contábil na forma de aumento de ativos ou diminuições do passivo que resultem em aumento do patrimônio líquido.

A definição de rendimento engloba tanto as receitas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades normais das entidades enquanto os ganhos podem surgir ou não surgir das atividades normais e não são tratadas diferentemente das receitas.

Portanto, o organismo internacional, optou por utilizar o termo “receita” para incluir tanto as receitas como os ganhos.

A questão fundamental desse trabalho é estabelecer a contabilização, sob o regime de competência, das receitas públicas. As receitas das entidades do setor público se originam tanto das transações com contraprestação, quanto das transações sem contraprestação.

Para tanto, é necessário que a entidade reconheça:

#### I. Um Ativo

Quando a entidade ganha o controle de recursos que se enquadram na definição de um ativo e satisfazem os critérios de reconhecimento. Ganhar o controle de um ativo

significa ter capacidade de excluir ou de regular o acesso de outros aos benefícios de um ativo. As características fundamentais de um ativo são:

- a) A existência de potencial de serviço ou benefícios econômicos futuros;
- b) Que os serviços potenciais ou benefícios econômicos futuros resultem de transações ou eventos passados; e.
- c) Os serviços potenciais ou benefícios econômicos futuros devem ser controlados pela entidade.

Uma entrada de recursos de uma transação que se enquadre na definição de um ativo **deve ser reconhecida como um ativo quando, e somente quando:**

(a) *seja provável* que os benefícios econômicos futuros e o potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade; e,

(b) o valor justo do ativo pode ser mensurado de maneira confiável.

## II. Uma Receita Patrimonial

A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade, e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados.

Quando, como resultado de uma transação, uma entidade reconheceu um ativo, ela também reconhecerá a receita equivalente ao montante do ativo mensurado, exceto na medida em que um passivo também seja reconhecido pela mesma entrada de recursos.

## III. Um passivo

Em alguns casos, o ganho do controle do ativo pode também trazer consigo obrigações que a entidade reconhecerá como passivo, ou seja, os tributos são arrecadados e os ativos são transferidos às entidades do setor público em transações sem contraprestação conforme leis, regulamentos ou outros acordos obrigatórios que impõem especificações para que sejam utilizados em finalidades específicas. Assim,

as condições sobre um ativo transferido originam uma obrigação presente no reconhecimento inicial que será reconhecida como passivo.

Uma obrigação presente é um dever de agir ou proceder de uma determinada forma e pode originar um passivo relativo a qualquer transação sem contraprestação. As obrigações presentes podem ser impostas por determinações em leis ou regulamentos ou acordos obrigatórios, estabelecendo as bases de transferências. Pode, também, originar-se do ambiente normal de operações, tal como o reconhecimento de recebimentos antecipados.

Uma obrigação presente derivada de uma transação sem contraprestação que se enquadre na definição de um passivo deve ser reconhecida como um passivo quando e somente quando:

- (a) seja provável que uma saída de recursos que incorpora benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços seja exigida para pagar a obrigação; e
- (b) uma estimativa confiável do montante das obrigações possa ser realizada.

O montante reconhecido como um passivo deverá ser a melhor estimativa do montante necessário para pagar a obrigação presente.

Ressalte-se que as receitas tributárias a serem tratadas neste trabalho são os impostos estaduais, as taxas e as transferências constitucionais e legais, conforme abaixo:

- a) **ICMS**, Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e intermunicipal e de Comunicação.

O ICMS é um imposto não cumulativo, cujo lançamento, normalmente, se dá por homologação. Contudo, o ICMS também pode ser **lançado de ofício** caso haja omissão ou inexatidão em sua apuração ou que, mesmo corretamente apurado em livros específicos, o pagamento seja menor do que o devido, ou não se concretize.

Foi determinado, ainda, que 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pertencem aos municípios;

- b) **IPVA** - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores cuja norma legal que o institui estabeleceu a competência da tributação para os Estados e o Distrito Federal,

O IPVA foi instituído tendo como fato gerador a propriedade de veículos automotores, sendo determinado, ainda, que do produto da sua arrecadação, 50% (cinquenta por cento) constituiria receita do Estado e 50% (cinquenta por cento) do município onde estiver licenciado o veículo, remetendo a uma lei federal a forma de transferência financeira para esses últimos. O lançamento se dá por **ofício ou direto**;

- c) **ITCMD** - Imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação de quaisquer bens e direitos tem sua incidência prevista na Constituição Federal de 1988 e posterior Emenda Constitucional em 1993, como um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. É devido por pessoas físicas ou jurídicas quando realiza transmissão de bens ou direitos como herança, diferença de partilha ou doação. O lançamento se dá **por declaração**.

- d) **Taxas pelo Exercício de Poder de Polícia.**

- e) **Transferências Constitucionais ou Legais.**

Comentário:

As taxas de serviços prestados continuarão a ser contabilizadas quando do efetivo recebimento (regime de caixa).

Critérios de Mensuração

Os critérios de mensuração desenvolvidos seguem as orientações da NBCT SP 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, e pela Lei 4.320/64.

Os critérios estabelecidos pela NBCT SP 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público são:

1. Os direitos e os títulos de créditos são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial;
2. Os riscos de recebimento de dívidas são reconhecidos em conta de ajuste (provisões), a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram;
3. As provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos;
4. As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado;
5. Os direitos e os títulos de crédito são ajustados a valor presente; e
6. Os direitos e os títulos de crédito são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento do balanço.

Os critérios estabelecidos pela Lei 4.320/64 são:

Art. 106 - A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas seguintes:

I - os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;

II - os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

§ 1º Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.

§ 2º As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.

§ 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

## Preparativos para a mudança

É necessário que os mecanismos utilizados para mensuração e reconhecimento dos créditos e respectivos ajustes para perdas prováveis sejam fontes íntegras e seguras dos valores a serem registrados, os quais deverão constar de um relatório mensal de conciliação dos créditos tributários a receber. Ressalte-se que não devem ser utilizados mecanismos que não garantam confiabilidade à informação.

## CrITÉRIOS para o reconhecimento dos créditos tributários a receber

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), na parte que trata dos procedimentos contábeis patrimoniais, é fundamental que se identifique o evento tributável ou fato gerador:

Evento tributável é o evento que, por determinação do governo, poder legislativo ou outra autoridade, será sujeito à cobrança de impostos (ou qualquer outra forma de tributo). Também conhecido como fato gerador.

Para fazer surgir a obrigação principal, é necessário que ocorra o fato gerador definido em lei. De acordo com o texto do art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece o surgimento da obrigação tributária principal a ser cumprida pelo contribuinte perante os entes públicos, na ocorrência do fato gerador.

*“Art. 113”. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§”1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”*

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário **pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”*

Tal aspecto é reforçado pela Lei nº 4.320/64:

*Art. 52. São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.*

*Art. 53. O lançamento da receita, o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.*

Para apontar alternativas para a solução do impasse no registro das receitas governamentais derivadas, é necessário definir as modalidades de lançamento tributário, aplicáveis no Brasil, que se constitui como a principal receita da Administração Pública.

**O lançamento por homologação** é o lançamento realizado quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa. É exemplo, o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços.

**O lançamento de ofício ou direto** é realizado por iniciativa da autoridade administrativa independente de qualquer colaboração do sujeito passivo (ex: imposto sobre a propriedade territorial urbana e sobre a propriedade de veículos automotivos).

E, finalmente, **o lançamento por declaração ou misto**, ocorre quando o lançamento é feito em face de declaração fornecida pelo contribuinte ou, por terceiros, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações quanto à matéria de fato indispensável à sua efetivação (Código Tributário Nacional - CTN, art. 14), cujo

exemplo é o imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação de quaisquer bens e direitos.

Assim, **o crédito tributário é constituído por meio de lançamento**, que é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Desse modo, o ponto fundamental desta parte do trabalho é o reconhecimento das transações sem contraprestação sob o regime de competência. Uma entidade deve reconhecer um ativo e receita referente a tributos ou mesmo das multas aplicadas pelos órgãos de fiscalização e que ainda não foram arrecadadas, quando:

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

Em resumo, os critérios para o reconhecimento dos ativos previsto acima, só se dão quando:

- *Ocorrer o lançamento tributário, que é o ato pelo qual o poder público identifica o devedor e o montante devido (momento de reconhecimento);*

É neste momento que os recursos oriundos dos tributos satisfazem os critérios para o reconhecimento além de ser provável que a entrada dos recursos ocorra e o seu valor justo é mensurado de maneira confiável. Ressalte-se que os créditos tributários devem ser contabilizados em todas as suas fases, isto é, desde a constituição dos créditos, passando pela fase da suspensão até extinção dos créditos tributários.

Assim, uma entidade deve reconhecer um ativo em relação a tributos quando o fato gerador tributável (ou fato imponible) ocorre, e os critérios de reconhecimento do ativo são satisfeitos.

Os registros destes créditos a receber possibilitarão, ainda, a observância da Lei Complementar 101/2000 (LRF), que prevê a divulgação do lançamento e do recebimento de toda a receita das unidades gestoras, em meio eletrônico de acesso público. Dessa forma, realizando o registro dos créditos tributários a receber será cumprida a exigência de registro por meio do regime de competência, exigido pela LRF.

Esses registros também constarão do Portal de Transparência cujo objetivo é aumentar a transparência da gestão pública e contribuir para o aumento da conscientização da importância da participação da sociedade na Administração Pública (controle social), e o combate à corrupção.

Também deverá haver evidenciação em notas explicativas às demonstrações contábeis os critérios de avaliação adotados para o reconhecimento de créditos tributários a receber.

### **Contabilização do Saldo Inicial**

Inicialmente, por se tratar de uma mudança no critério contábil e esses procedimentos nunca terem sido realizados, será necessário realizar ajustes de exercícios anteriores, efetuando lançamentos cuja contrapartida será o patrimônio líquido. Isso vale tanto para o registro dos créditos tributários a receber, bem como para o registro da constituição dos ajustes dos créditos registrados, visto que se referem a fatos geradores anteriores que não foram tempestivamente registrados. Os registros em ajustes de exercícios anteriores impactam diretamente no patrimônio líquido e devem ser evidenciado em notas explicativas.

Em resumo, os lançamentos referentes a exercícios anteriores não devem influir no resultado do exercício sendo que somente os lançamentos referentes ao atual exercício devem ser reconhecidos como receita patrimonial (VPA).

No caso, o primeiro reconhecimento dos créditos tributários referentes a exercícios anteriores serão contabilizadas conforme abaixo:

#### **1. Reconhecimento inicial do crédito tributário a receber com ajuste de exercícios anteriores e repartições tributárias no curto e no longo prazo.**

DB: Créditos Tributários a Receber – Tributo “X” (Ativo Circulante)

DB: Créditos Tributários a Receber – Tributo “X” (Ativo Não Circulante)

CR: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

## **2. Reconhecimento Inicial da Provisão Para as Repartições Tributárias**

DB: Ajustes de Exercício Anteriores (PL)

CR: Provisão Para Repartições Tributárias (Circulante) Inter OFSS - Municípios

CR: Provisão Para Repartições Tributárias (Não Circulante) Inter OFSS - Municípios

## **3. Reconhecimento inicial dos ajustes para perdas prováveis em créditos tributários a receber com ajuste de exercícios anteriores, no curto e no longo prazo:**

DB: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

CR: (-) Ajustes para Perdas em Créditos (Ativo Circulante)

CR: (-) Ajustes para Perdas em Créditos (Ativo Não Circulante)

Os saldos iniciais dos créditos tributários a receber também incluem créditos suspensos em qualquer modalidade e, como citados anteriormente, os lançamentos referentes a exercícios anteriores não devem influir no resultado do exercício, sendo lançados à conta de Patrimônio Líquido. A contabilização será:

## **4. Reconhecimento inicial dos créditos tributários suspensos a receber com ajuste de exercícios anteriores, no curto e no longo prazo.**

DB: Créditos Suspensos a Receber – Tributo “X” (Ativo Circulante)

DB: Créditos Suspensos a Receber – Tributo “X” (Ativo Não Circulante)

CR: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

## **5. Reconhecimento inicial dos ajustes para perdas prováveis em créditos suspensos a receber com ajuste de exercícios anteriores, no curto e no longo prazo:**

DB: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

CR: (-) Ajustes para Perdas em Créditos (Ativo Circulante)

CR: (-) Ajustes para Perdas em Créditos (Ativo Não Circulante)

### **Tratamento dos Créditos Tributários Durante o Exercício**

Os valores a serem registrados como créditos tributários a receber devem corresponder aos totais dos lançamentos efetuados por natureza de receita.

No caso do ICMS, se o Estado encerra a contabilização do mês antes do conhecimento dos créditos a receber de impostos, faz-se necessária a utilização do recurso da estimativa, para o atendimento aos princípios da competência e da oportunidade. Isso é necessário devido ao fato no qual as informações relativas à apuração do contribuinte só serão conhecidas pelo Estado após o encerramento do mês, impossibilitando sua contabilização do mês de competência. No entanto, esse recurso só deverá ser utilizado se houver suficiente certeza da integridade e fidedignidade dos valores estimados. Desse modo, para apurar os valores por natureza de receita, é aceitável que os valores lançados sejam discriminados com base no histórico das arrecadações em períodos anteriores.

Caso o Estado proceda ao encerramento das contabilizações do mês após o conhecimento dos créditos citados, a estimativa é desnecessária, em virtude de já se ter os dados reais para contabilização.

Verifica-se então que é necessária a atuação do contribuinte e/ou da Fazenda Estadual para verificação da ocorrência do fato gerador, da base de cálculo, da alíquota aplicável e do valor do ICMS, quando são identificados os momentos em que se pode reconhecer e contabilizar o crédito tributário, independentemente do recebimento que são:

- a) O momento da informação econômico-fiscal prestada pelo contribuinte relativa a operações sujeitas de ICMS, contendo o valor do imposto a ser pago, apurado em livros fiscais específicos. Trata-se de lançamento por homologação (auto lançamento).
- b) O momento a partir do qual se apura o ICMS a ser pago pelo contribuinte mediante procedimentos administrativos preparatórios ao lançamento de ofício;
- c) O momento em que o contribuinte espontaneamente confessa o débito, antes de quaisquer medidas administrativas tendentes a apurar infração à legislação do ICMS.
- d) O momento do lançamento de ofício que se consubstancia com o auto de infração ou auto de apreensão cujo imposto é apurado por meio de procedimento regular de fiscalização. Nesse caso, há de se ressaltar que o reconhecimento contábil do crédito tributário a receber dar-se-á se procedente o processo administrativo tributário, total ou parcial, seja com a anuência do contribuinte, seja com a decisão favorável à Fazenda Estadual na esfera administrativa, na hipótese de impugnação.

Caso o imposto não seja pago, ou tenha sido pago a menor pelo contribuinte relativamente às hipóteses “a” e “b”, e dependendo de como o Estado discipline seu Processo Administrativo Tributário, far-se-á necessário o lançamento *de ofício*, ou não, para que o crédito tributário a receber se revista de certeza e liquidez a fim de que se possa inscrevê-lo em dívida ativa. Nesse caso há um fato permutativo, cuja contabilização seria a transferência de uma conta para outra do mesmo grupo do ativo.

É importante ressaltar que os valores de créditos tributários a receber não podem incluir créditos já inscritos em dívida ativa.

Os valores a serem registrados em créditos tributários a receber deverão ser mensais. Assim, ao final de cada mês, o setor contábil deverá verificar o montante de créditos tributários a receber lançados em cada natureza de receita e confrontar com o valor registrado na conta contábil de créditos tributários a receber. Caso o valor registrado seja menor, deverá haver apropriação da diferença. Caso o valor registrado seja maior, deverá ser baixada a diferença.

## As Repartições Tributárias

Conforme visto anteriormente, uma entidade reconhecerá um ativo e uma receita através de uma transação sem contraprestação quando ganha o controle de recursos que se enquadram na definição de um ativo e satisfazem os critérios de reconhecimento. Em alguns casos, o ganho do controle do ativo pode também trazer consigo obrigações que a entidade reconhecerá como passivo. Desse modo, quando uma entidade inicialmente reconhece um ativo sujeito a uma condição, que é uma obrigação presente, ela também incorre em um passivo.

Para satisfazer ao critério de reconhecimento como um passivo é necessário que uma saída de recursos seja provável e que o desempenho conforme a condição seja exigida e capaz de ser avaliada.

O montante reconhecido como um passivo deverá ser a melhor estimativa do montante necessário para pagar a obrigação presente na data de apresentação das demonstrações contábeis.

A estimativa leva em consideração os riscos e incertezas que cercam os eventos que fazem com que o passivo seja reconhecido. Quando o valor do dinheiro no tempo é material, o passivo será mensurado pelo valor presente que se espera ser necessário para pagar a obrigação. Esta exigência está de acordo com os princípios estabelecidos na NBC TSP 19, “Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes”.

Em resumo, quando a entidade reconhece um ativo referente a créditos tributários, deve reconhecer também uma obrigação presente que é o valor referente às repartições tributárias. A IPSAS 19 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes determina que:

Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;

- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação;
- e,
- (c) possa ser feita uma estimativa confiável do montante da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Desse modo, a norma determina que o ponto de reconhecimento das despesas com transferências seja no momento do reconhecimento dos créditos tributários, isto é, quando do reconhecimento dos ativos referentes a tais créditos.

Os municípios adquirem o direito a receber as repartições tributárias quando da **arrecadação tributária** conforme determina a Constituição Federal, em seu artigo 158.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

III - cinquenta por cento do produto da **arrecadação** do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da **arrecadação** do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O FUNDEB é composto, na quase totalidade, por recursos dos próprios Estados, Distrito Federal e Municípios, e é constituído de:

**Contribuição de Estados, DF e Municípios de 20%, sobre:**

- Fundo de Participação dos Estados – FPE;
- Fundo de Participação dos Municípios – FPM (alínea b do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal);
- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS;
- Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações – IPI-EXP;

- Desoneração de Exportações (LC 87/1996);
- Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD;
- Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA;
- Quota Parte de 50% do Imposto Territorial Rural devida aos Municípios – ITR;
- e
- Receitas da dívida ativa e de juros e multas, incidentes sobre as fontes acima relacionadas.

Além desses recursos, ainda compõe o FUNDEB, a título de complementação, uma parcela de recursos federais de 10% do valor total do Fundo, sempre que, no âmbito de cada estado, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente.

O art. 160 veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Concluindo, as transferências governamentais concedidas devem ser reconhecidas nas demonstrações financeiras públicas como despesa que deram origem à transferência ocorre, ou seja, no momento da arrecadação.

**Ressalte-se**, porém que, estritamente do ponto de vista orçamentário, a transferência poderá ser realizada por meio de despesa ou como dedução de receita. Do ponto de vista patrimonial, as respectivas contas devem registrar o fenômeno sempre como dedução de variação patrimonial aumentativa.

## **Modelos de Contabilização dos Créditos Tributários Durante o Exercício**

### **1. Reconhecimento dos créditos tributários a receber**

DB: Créditos Tributários a Receber – Tributo “X” (Ativo Circulante)

CR: Receita Patrimonial – VPA (inclusive multas e juros se forem o caso)

### **2. Registro da Constituição dos Ajustes Para Perdas**

DB: Ajuste Para Perdas em Créditos – Tributo “X” (VPD)

CR: (-) Ajuste para Perdas em Créditos – Tributo “X” (Ativo Circulante - Retificadora)

### **3. Constituição da Provisão para Repartições Tributárias**

DB: Distribuição Const. De Receitas – VPD.

CR: Provisão Para Repartições Tributárias (Circulante) Inter OFSS – Municípios

### **4. Pela arrecadação e repartições tributárias**

#### **Arrecadação Diária**

Pela arrecadação diária informada pelo banco arrecadador

DB: Agente Arrecadador - (Ativo Circulante)

CR: Créditos Tributários a Receber - (Ativo Circulante)

#### **Execução Orçamentária da Receita**

Registro no Sistema Orçamentário

DB: Receita a Realizar - (Controle Orçamentário)

CR: Receita Realizada - (Controle Orçamentário)

DB: Disponibilidades de Recursos (Controle Ativo)

CR: Disponibilidades p/Destinação de Recursos (Controle Passivo)

#### **Registro da Transferência ao FUNDEB**

- a) Pelo recebimento – contabilização de 100%

DB: Caixa ou equivalentes (Ativo Circulante)

CR: Créditos Tributários a Receber (Ativo Circulante)

DB: Receita a Realizar

CR: Receita Realizada

b) Parte do Fundeb – 20%

DB: Transferências ao Fundeb – VPD

CR: Caixa ou equivalentes (Ativo Circulante)

DB: Dedução da Receita Realizada

CR: Receita a Realizar

**Transferência aos municípios – ICMS e IPVA - (execução da despesa orçamentária)**

DB: Provisão Para Repartições Tributárias (Circulante) Inter OFSS – Municípios

CR: Obrigações de Repartições a outros entes (Passivo Circulante)

**Pagamento da Despesa**

DB: Obrigações de repartição a outros entes (Passivo Circulante) (F) Inter OFSS- Municípios

CR: Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única - (Ativo Circulante)

**As Transferências Constitucionais a Receber – Conceitos e Contabilização**

Para os **entes recebedores**, estas transferências devem satisfazer a definição e os critérios para o reconhecimento das receitas. Os critérios de reconhecimento são os mesmos para as demais receitas tributárias, ou seja, os recebedores deverão **reconhecer um ativo e uma receita patrimonial (VPA) referente a tais créditos.**

Em resumo, as transferências governamentais devem ser reconhecidas nas demonstrações financeiras públicas como receitas no período em que os eventos que deram origem à transferência ocorrem, ou seja, pelo regime de competência, desde que:

- a) A transferência seja autorizada;
- b) Os critérios de elegibilidade, se houver, foram cumpridos pelo beneficiário; e,
- c) Uma estimativa razoável do valor possa ser feita.

O modelo conceitual de contabilização será:

### **1. Reconhecimento das Transferências a Receber**

DB: Créditos de Transferências a Receber (Circulante) Inter OFSS – União

CR: VPA – Transferências Intergovernamentais – Inter OFSS União

### **2. Pela arrecadação**

DB: Caixa e Equivalentes

CR: Créditos de Transferências a Receber (Circulante) Inter OFSS – União

### **Registro no Sistema Orçamentário**

Execução Orçamentária da Receita

DB: Receita a Realizar - (Controle Orçamentário)

CR: Receita Realizada - (Controle Orçamentário)

DB: Disponibilidades de Recursos (Controle Ativo)

CR: Disponibilidades p/Destinação de Recursos (Controle Passivo)

### **Suspensão dos Créditos Tributários**

É a paralisação temporária da exigibilidade do crédito tributário, por meio de norma tributária. No direito brasileiro, de acordo com o Art.151 do CTN, as modalidades de suspensão admitidas são:

- Moratória;
- O depósito do montante integral;
- As reclamações e os recursos administrativos;
- A concessão de medida liminar em mandado de segurança;

- A concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; e,
- O parcelamento

Os créditos suspensos também podem retornar à conta de “créditos tributários a receber” no ativo circulante, no caso em que algumas modalidades sejam decididas a favor da Fazenda Pública. Trata-se de fatos permutativos, porém, em caso de decisões favoráveis ao contribuinte, as quais serão discutidas em item específico, haverá a extinção do crédito tributário.

### **Reconhecimento dos créditos suspensos a receber**

DB: Créditos Suspensos a Receber – Tributo “X” (Ativo)

CR: Créditos Tributários a Receber – Tributo “X” (Ativo Circulante)

CR: Créditos Tributários a Receber – Tributo “X” (Ativo Não Circulante)

### **Caso Especial – O Parcelamento de Débitos Fiscais Com Base na Lei Complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001.**

A inclusão de valores referentes a créditos tributários em Programas de Recuperação de Dívidas legalmente instituídos, ou renegociações administrativas efetuadas pelo órgão ou entidade competente, que possibilitem a fixação de datas e valores de recebimentos futuros deverá ser expressa em termos contábeis. A parcela com vencimento determinado para datas até o encerramento do exercício subsequente deverá ser reclassificada para a Dívida Ativa de curto prazo, permanecendo a parcela restante no longo prazo.

Nesse caso, a contabilização será:

DB: Parcelamento de Dívidas (Ativo Circulante)

DB: Parcelamento de Dívidas (Ativo Não Circulante)

CR: Créditos Tributários – Suspensos ou Não

Extinção dos Créditos Tributários

Além do pagamento do crédito tributário, existem outras causas de extinção do crédito tributário que estão previstas no artigo 156 do CTN, a saber:

- Compensação;
- Transação;
- Remissão;
- Decadência;
- Prescrição;
- Conversão do Depósito em Renda;
- Homologação do Pagamento Antecipado;
- Consignação em Pagamento:
- Decisão Administrativa irreformável favorável ao contribuinte;
- Decisão Judicial Transitada em Julgado;
- Dação em Pagamento com Bens Imóveis;
- Novação; e,
- Confusão.

Os valores a serem baixados à conta de “créditos tributários a receber – suspensos ou não”, deverão ser registrados como baixa de créditos, em conta de Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) específica para cada tipo de baixa.

O modelo conceitual de contabilização será:

DB: VPD

CR: Créditos Tributários – Suspensos ou Não

Os cancelamentos decorrem de determinação de autoridade competente no sentido de baixar o crédito tributário, tanto em nível administrativo quanto judicial.

A compensação de créditos tributários com créditos contra a Fazenda Pública também é orientada na forma da lei específica, porém não resulta em ingresso de valores ou bens, configurando fato permutativo.

### **Ajustes Para Perdas Prováveis nos Créditos Tributários – Reconhecimento e Reversão**

Para que a contabilidade possa evidenciar com precisão e clareza o Patrimônio do Estado, faz-se necessário que os valores a receber que apresentem significativa probabilidade de não realização, bem como os ativos que não geram os benefícios econômicos esperados, sejam ajustados a valor realizável. O ajuste deve ser feito por intermédio da utilização de uma conta redutora daquele ativo que esteja mensurado acima do valor provável de realização.

Em um ambiente de incerteza, é bem possível que ocorram atrasos nos pagamentos ou mesmo a não liquidação de débitos referentes aos créditos tributários, sendo pouco provável que os valores registrados sejam efetivamente recebidos na sua totalidade.

Desse modo, será necessária a constituição de um ajuste para refletir possíveis perdas financeiras derivadas da falta de pagamento dos valores devidos à Fazenda Pública com o objetivo de reduzir tais ativos ao seu provável valor de realização, critério pelo qual esses créditos a receber devem figurar nas demonstrações contábeis.

A contabilização dos Ajustes para Perdas Prováveis acontecerá no momento do reconhecimento dos Créditos Tributários a Receber e seu valor será resultado dos parâmetros adotados pelo Estado. Ressalte-se que modelos estatísticos seriam desejáveis para estabelecer o valor das perdas, considerando-se variáveis da conjuntura econômica, tais como índice de desemprego, inflação, recessão econômica, etc.

O ajuste dos valores registrados em créditos tributários a receber deverá ser mensal. Assim, a cada mês, o órgão ou unidade deverá rever o cálculo do montante dos ajustes de créditos tributários a receber e confrontar com o valor registrado na conta contábil. Caso o valor registrado seja menor, deverá haver apropriação da diferença. E caso o valor registrado seja maior, deverá haver reversão da diferença.

## **OS AUTOS DE INFRAÇÃO E OS AJUSTES PARA PERDAS**

Os créditos tributários constituídos de ofício, com base em auto de infração, especialmente os apurados a partir de verificação e análise da escrita fiscal e contábil do contribuinte, têm peso relevante na evolução da Dívida Ativa do Estado,

diferentemente dos créditos tributários apurados e informados pelo próprio contribuinte.

Sendo assim, para cálculo do ajuste para perdas de créditos tributários não inscritos, pode ser considerado como base de cálculo o saldo a receber originado de obrigação tributária cuja constituição do crédito, de mesma natureza, realize-se por meio de auto de infração mediante procedimento de fiscalização. Deve-se ressaltar que só os autos de infração julgados procedentes total ou parcialmente na esfera administrativa, ou acatados, também total ou parcialmente, pelo contribuinte, merecem compor a base de cálculo.

Nesse caso, pode ser utilizado o mesmo percentual utilizado para o cálculo do ajuste sobre créditos tributários a receber, vencidos e não inscritos em dívida ativa.

#### Referências Bibliográficas

- Borges, Thiago Bernardo; Mario, Poueri do Carmo; Cardoso, Ricardo Lopes; Aquino, André Carlos Busanelli de. Desmistificação do regime contábil de competência. Revista de Administração Pública, v.44, n.4, p.877-901, 2010.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988.
- Feijó, Paulo Henrique – A Contabilidade em Busca do Crédito Perdido – Revista “O Contador Público”. - 17/09/2011
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Dispõe sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Resolução n. 750, de 29 de dezembro de 1993.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). NBC TSP 9 - Receita de Transações com Contraprestação.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). NBC TSP 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). NBC TSP 23 - Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências).
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). NBC TSP 26 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa.
- ESAF – Escola de Administração Fazendária – Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB – 2011 – Procedimentos Contábeis Relativos aos Impostos Estaduais em Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público
- GASB – Government Accounting Standards Board –Statement No. 33 Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Transactions - Jun 1999.

- International Federation of Accountants (IFAC) – Study 11 – Government Financial Reporting – Accounting Issues and Practices – May 2000.
- International Federation of Accountants (IFAC) – Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements. USA. IFAC 2010.
- International Federation of Accountants (IFAC) – Study 14 – Government Financial Reporting – Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities. Third Edition. Janeiro, 2011.
- Lima, Diana Vaz de. Cruvinel, Daniel Pereira – Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro Sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacional de Contabilidade. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. Set/Dez-2011;
- Nascimento, Leonardo Silveira do. A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional. Brasília: ESAF, 2007. Monografia premiada com o terceiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional – 2007.
- REIS, H.C. Regime de Caixa ou de Competência? : Eis a questão. IBAM, 2006.
- Rezende, Fernando. Cunha, Armando. Bevilacqua, Roberto. Informações de Custos e Qualidade do Gasto Público: Lições da Experiência Internacional. Revista de Administração Pública. , jul./ago. 2010.
- Silva, Lino Martins – Aplicação do Princípio da Competência na Receita Pública: Eliminando Práticas Corruptas – Blog do Prof. Lino- 28 de abril de 2010.
- Tribunal de Contas da União – TCU – A cordão Nº 158/2012 – TCU – Plenário – Alterações efetuadas pela Secretaria de Tesouro Nacional em Procedimentos Contábeis Aplicáveis no Setor Público.
- \_\_\_\_\_. Lei no 4.320, de 17 de março de 1964. Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- ----- . Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios e ao Distrito Federal.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2001. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências aplicáveis a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo

real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

- \_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito federal e Municípios: Procedimentos Contábeis Patrimoniais. 4. Ed. Brasília, 2011.
- \_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito federal e Municípios: Procedimentos Contábeis Específicos. 4. Ed. Brasília, 2011.

## 5. RELATÓRIO DOS ESTUDOS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS DO RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES E PROVISÕES POR COMPETÊNCIA.

### II - Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência.

#### Quadro – Cronograma

Etapas	Produto	Data Início	Data Conclusão
<b>Estudo e Procedimentos Contábeis</b>			
Análise, desenvolvimento e operacionalização de procedimentos e rotinas contábeis para reconhecimento, mensuração, evidenciação e registro das obrigações por competência, incluídas as provisões, de acordo com os critérios estabelecidos no MCASP.	Relatório contendo a metodologia utilizada para o reconhecimento e mensuração das obrigações por competência e procedimentos definidos.	27/01/2012	31/12/2012

#### Etapa do Estudo e Procedimentos Contábeis do Cronograma de Ações:

##### 1. Base de Estudo:

- Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
  - NBC-T- 16.6 – Demonstrações Contábeis.

## DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.

“(b) Passivo compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público para consecução dos serviços públicos ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as provisões; (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268/09)”

- **NBC-T- 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.**

## DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.

“11. As provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos.”

- **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP - Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais.**

### **02.10.00 PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES.**

“As provisões, passivos contingentes e ativos contingentes são as obrigações indefinidas e incertas, as quais têm suporte documental que deixam incertezas quanto a valor e data prevista de pagamento. Assim, o objetivo deste capítulo é de definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identificando as circunstâncias cujas provisões devem ser reconhecidas, mensuradas e evidenciadas.”

- **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**
  - **CPC 25 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.**

“O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.”

### **Em audiência Pública no Conselho Federal de Contabilidade**

- **NBC TSP 19 - provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.**

“O objetivo desta Norma é estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.”

- **Instrução nº 59/86 da Comissão de Valores Mobiliários – CVM**

Estabeleceu as seguintes características para a aplicabilidade da provisão para contingências:

- a) Tem por finalidade dar cobertura a perdas ou despesas, cujo fato gerador já ocorreu, mas não tendo havido, ainda, o correspondente desembolso ou perda. Em atenção ao princípio da competência, entretanto, há necessidade de se efetuar o registro contábil.
- b) Representa uma apropriação ao resultado do exercício, contrapartida de perdas extraordinárias, despesas e custos, e sua constituição normalmente influencia o resultado do exercício ou os custos de produção.
- c) Deve ser constituída independentemente de a companhia apresentar, afinal, lucro ou prejuízo no exercício.
- d) Visto que o evento que serviu de base à sua constituição já ocorreu, não há, em princípio, reversão dos valores registrados nessa provisão. A pequena sobre ou insuficiência é decorrente do cálculo estimativo feito à época da constituição.
- e) Finalmente, se a probabilidade for difícil de calcular ou se o valor não for mensurável, há necessidade de uma nota explicativa esclarecendo o fato e mencionando tais impossibilidades.

## 2. Procedimentos Contábeis

Aspectos Contábeis	Métodos Contábeis Adotados/ A adotar	Procedimentos Sistêmicos Adotados/A Adotar	Prazos
Rotinas contábeis e sistêmicas para o reconhecimento e a mensuração das obrigações por competência, inclusive provisões, para Férias, 13º Salário, Licença Prêmio e Encargos Sociais.	Método Adotado	<p>A Adotar a integração do sistema do SIGRH e SIAFEM/RJ, para efetuar a contabilização sistêmica das obrigações por competência e provisões.</p> <p>A Adotar uma nova metodologia para estimar o valor das provisões com base na competência.</p>	2012/2014
Rotinas contábeis e sistêmicas para o reconhecimento e mensuração para provisão de riscos Trabalhistas e Cíveis.	Método a Adotar	A adotar a elaboração de relatórios da PGE com a posição das Ações decorrentes de sentenças judiciais (Precatórios e RPVs), independentemente do empenho da despesa possa ocorrer.	2012/2014
Rotinas contábeis e sistêmicas para o ajuste a valor recuperável dos créditos inscritos na dívida ativa da Provisão para Perdas da Dívida Ativa.	Método Adotado	<p>A adotar a integração do sistema do Dívida Ativa – PGE e SIAFEM/RJ, para efetuar a contabilização sistêmica das receitas da Dívida Ativa por competência e efetuar as provisões.</p> <p>A adotar uma nova metodologia para estimar o valor das provisões da Dívida Ativa.</p>	2012/2014
Rotinas contábeis para contabilização para provisão para perdas em Investimentos.	Método Adotado	A adotar uma nova metodologia para estimativa do valor das provisões para com perdas em investimentos.	2012

## **6. RELATÓRIO DO RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS BENS MÓVEIS, IMÓVEIS E INTANGÍVEIS. REGISTRO DE FENÔMENOS ECONÔMICOS, RESULTANTES OU INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA, TAIS COMO: DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO.**

### **Prefácio**

Este estudo tem como objetivo a definição de metodologia e procedimentos quanto à identificação, reconhecimento, mensuração e evidenciação do Ativo Imobilizado e Ativo Intangível na Administração Pública do Estado do Rio de Janeiro. A etapa do Cronograma de Ações a que faz referência é de Estudos e Procedimentos Contábeis, que tem como objetivo a análise dos aspectos relacionados à interpretação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, bem como o estabelecimento de procedimentos internos necessários à implementação de novas rotinas capazes de dotar a contabilidade de documentação que suporte os registros competentes. Os estudos foram iniciados no início de 2012 pelo Subgrupo nº 2 – Ativo Imobilizado / Intangível e este relatório poderá ser utilizado como base para elaboração do Manual de Imobilizado e Intangível. Foi considerado como base do estudo principalmente o MCASP – 5ª edição, Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Poderá ser notado que em diversas partes do presente Relatório são feitas sugestões para a prática dos procedimentos, assim como as medidas que serão futuramente adotadas para cumprir ao Cronograma de Ações. Os procedimentos deverão ser adotados pelos órgãos da Administração Direta e pelas entidades da Administração Indireta.

## SUMÁRIO

1. Conceitos .....	66
2. Metodologia para o Ativo Imobilizado .....	72
2.1 Reconhecimento .....	72
2.1.1 Reconhecimento Inicial .....	74
2.1.1.1 Levantamento dos bens Móveis .....	76
2.2 Mensuração .....	79
2.2.1 Mensuração inicial do custo .....	80
2.2.2 Mensuração após o reconhecimento inicial .....	81
2.3 Baixa de valor contábil de um item do ativo imobilizado .....	83
2.4 Divulgação para Ativo Imobilizado .....	83
3. Metodologia para Ativo Intangível .....	85
3.1 Conceito .....	85
3.2 Aplicação .....	86
3.3 Procedimentos para identificar um Ativo Intangível .....	86
3.4 Reconhecimento do Ativo Intangível .....	87
3.5 Mensuração .....	93
3.6 Baixa .....	94
3.7 Divulgação para Ativo Intangível .....	94
4. Depreciação/Amortização/Exaustão .....	94
4.1 Critérios de Mensuração e Reconhecimento .....	94
4.2 Métodos de Depreciação, Amortização e Exaustão .....	97
5. Reavaliação .....	110
6. Redução ao Valor Recuperável .....	114
6.1 Classificação .....	115
6.2 Identificação de Perda por Irrecuperabilidade .....	115
6.3 Mensuração do Valor Recuperável do Ativo .....	118
6.4 Reconhecimento e Mensuração de uma Perda por Irrecuperabilidade .....	119
6.5 Reversão de uma Perda por Irrecuperabilidade .....	120
6.6 Divulgação da Redução ao Valor Recuperável .....	122
7. Procedimentos a serem adotados .....	123

## Legislação

Para que o relatório fosse realizado e os critérios fossem estabelecidos, foram utilizados os seguintes normativos:

- ✓ **Lei nº 4.320, de 17/03/1964** - Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- ✓ **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.128/08** - Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.
- ✓ **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.136/08** – Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão;
- ✓ **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.137/08** – Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos em Entidades do Setor Público;
- ✓ **Portaria Conjunta nº 02, de 13 de julho de 2012, da STN** – Aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativos de Estatísticas de Finanças Públicas, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP);
- ✓ **Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, da STN** – Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do MCASP;
- ✓ **Lei 287/79** - Aprova o Código de Administração Financeira e Contabilidade Pública do Estado do Rio de Janeiro.

### 1. Conceitos

**Avaliação** é a atribuição de um valor monetário a itens do ativo ou passivo cuja obtenção decorreu de julgamento fundado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, o processo de evidenciação dos atos e fatos da administração.

**Mensuração** é o ato de constatação de valor monetário para itens do ativo ou passivo, expresso no processo de evidenciação dos atos e fatos da administração, revelado mediante a aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises tanto qualitativas quanto quantitativas.

**Valor de aquisição** é a soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.

**Valor justo** é o valor pelo qual pode ser intercambiado um ativo ou cancelado um passivo, entre partes conhecidas ou interessadas, que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

**Valor da reavaliação** ou da redução do ativo a valor recuperável é a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico.

**Valor recuperável** é o valor de venda de um ativo menos o custo para a sua alienação (preço líquido de venda), ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, estimado com base nos fluxos de caixa futuros trazidos a valor presente por meio de taxa de desconto (valor em uso), o que for maior.

**Reavaliação** é a adoção do valor de mercado ou do valor de consenso entre as partes para os bens do ativo, quando estes forem superiores ao valor líquido contábil. Na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo permanente pode ser definido com base em parâmetros de referência, que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

**Redução a valor recuperável (impairment)** é o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil. É o reconhecimento de uma perda dos benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço de um ativo, adicional e acima do reconhecimento sistemático

das perdas de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço que se efetua normalmente.

**Valor bruto contábil** é o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

**Valor depreciável, amortizável e exaurível** é o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual, quando possível ou necessária a sua determinação.

**Valor residual** é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.

**Valor líquido contábil** é o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

**Depreciação** é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

**Amortização** é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

**Exaustão** é a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

**Vida útil econômica** é o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.

**Vida útil** é o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

**Unidade Contábil** é a entidade organizacional que possui patrimônio próprio.

**Ajustes de Exercícios Anteriores** são considerados os decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis, devendo ser reconhecido à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

**Perda por redução ao valor recuperável de um ativo não gerador de caixa** - é o quanto o valor contábil excede seu montante recuperável na forma de prestação de serviços públicos.

**Valor recuperável na forma de prestação de serviços públicos** - é o maior valor entre o valor justo de um ativo não gerador de caixa menos os custos de venda e seu valor em uso.

**Valor residual de um ativo** - é o valor *estimado* que a entidade obteria com a venda do ativo, caso o ativo já tivesse a idade, a condição esperada e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil. O cálculo do valor residual é feito por estimativa, sendo seu valor determinado antes do início da depreciação. Assim, o valor residual seria o **valor de mercado** depois de efetuada toda a depreciação. O valor residual é determinado para que a depreciação não seja incidente em cem por cento do valor do bem, e desta forma não sejam registradas variações patrimoniais diminutivas além das realmente incorridas.

**Vida útil** - é o período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo, ou número de unidade de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

**Valor líquido de venda** - é o valor a ser obtido pela venda de um ativo em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

**Ativo Imobilizado** - é o item *tangível* que é mantido para o *uso* na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens.

**Bens Móveis** - compreende o valor da aquisição ou incorporação de bens corpóreos, que têm existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social, para a produção de outros bens ou serviços. São exemplos de bens móveis as máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, bens de informática (equipamentos de processamento de dados e de tecnologia da informação), móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, bens móveis em andamento, dentre outros.

**Bens Imóveis** - compreende o valor dos bens vinculados ao terreno que não podem ser retirados sem destruição ou dano. São exemplos deste tipo de bem os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros.

Os bens imóveis classificam-se em:

a) **Bens de uso especial**: compreende os bens, tais como edifícios ou terrenos, destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias e fundações públicas, como imóveis residenciais, terrenos, glebas, aquartelamento, aeroportos, açudes, fazendas, museus, hospitais, hotéis dentre outros.

b) **Bens dominiais**: compreende os bens que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma

dessas entidades. Compreende ainda, não dispendo a lei em contrário, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado, como apartamentos, armazéns, casas, glebas, terrenos, lojas, bens destinados a reforma agrária, bens imóveis a alienar dentre outros.

c) **Bens de uso comum do povo**: pode ser entendido como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público. Os bens de uso comum do povo são os bens de infraestrutura e os bens de patrimônio cultural.

d) **Bens imóveis em andamento**: compreende os valores de bens imóveis em andamento, ainda não concluídos. Exemplos: obras em andamento, estudos e projetos (que englobem limpeza do terreno, serviços topográficos etc), benfeitoria em propriedade de terceiros, dentre outros.

e) **Demais bens imóveis**: compreende os demais bens imóveis não classificados anteriormente. Exemplo: bens imóveis locados para terceiros, imóveis em poder de terceiros, dentre outros bens.

**Classe de ativo imobilizado** - representa um agrupamento de ativos de natureza ou função similares nas operações da entidade, que é evidenciado como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis.

**Custo do ativo** - é o montante gasto ou o valor necessário para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção.

**Ativos geradores de caixa** - são aqueles mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial.

**Ativos não geradores de caixa** - são aqueles mantidos com o objetivo de prestação de serviços públicos, e os demais ativos não mantidos com o objetivo de gerar retorno comercial.

## 2. Metodologia para o Ativo Imobilizado

Este capítulo tem o objetivo de demonstrar os procedimentos que serão utilizados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo imobilizado dos órgãos e entidades da administração direta e indireta do Estado do Rio de Janeiro.

### 2.1 Reconhecimento

#### a. Princípio Geral do Reconhecimento

O ativo imobilizado é reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção.

O custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido sempre quando:

- (a) for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e
- (b) o custo ou valor justo do item puder ser mensurado confiavelmente.

O órgão/entidade avaliará segundo esse princípio de reconhecimento todos os custos dos ativos imobilizados no momento em que são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção ao mesmo.

#### b. Critérios do valor do conjunto

Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como livros de biblioteca, periféricos de computadores e pequenos itens de equipamentos. Ao aplicar o *critério do valor do conjunto*, é necessário exercer julgamento em relação ao reconhecimento das circunstâncias específicas do órgão/entidade.

Aplicando o *critério do valor do conjunto*, o órgão/entidade avalia todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-los e substituir suas partes.

### **c. Bens de Uso Comum do Povo**

#### **1. Ativos de Infraestrutura**

A norma internacional explica que embora não exista uma definição universalmente aceita de ativos de infraestrutura, esses ativos geralmente apresentam algumas ou todas das características a seguir:

- (a) São parte de um sistema ou de uma rede;
- (b) São especializados por natureza e não possuem usos alternativos;
- (c) São imóveis; e
- (d) Podem estar sujeitos a restrições na alienação;

Cita como exemplos de ativos de infraestrutura as redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia e rede de comunicação. Estão abrangidos no conceito de ativo imobilizado e devem ser contabilizados. O reconhecimento e mensuração desses ativos são obrigatórios.

#### **2. Bens de Patrimônio Cultural**

A norma internacional não obriga o reconhecimento e mensuração dos bens de patrimônio cultural, como por exemplo, monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais. Ainda, segundo o MCASP, esses ativos são raramente mantidos para gerar entradas de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para usá-los em tais propósitos.

## Custos Subsequentes

O reconhecimento dos custos subsequentes segue a mesma regra do princípio geral do reconhecimento. O cuidado no reconhecimento desses custos reside no fato de que custos da manutenção periódica, que tem como objetivo reparo e manutenção de itens do imobilizado, devem ser reconhecidos no resultado do exercício, como variação patrimonial diminutiva, portanto, não são agregados ao ativo imobilizado. Só deve ser reconhecido no valor contábil do ativo imobilizado quando o custo de reposição trazer melhoria ou adição complementar significativa no bem e o valor contábil das peças substituídas deve ser baixado. Nesse caso, o MCASP orienta: (i) depreciar a parte complementar do bem ora adquirida, separadamente; ou (ii) estabelecer novo critério de depreciação do bem que recebeu a melhoria ou a adição complementar.

## Transferências de Ativos

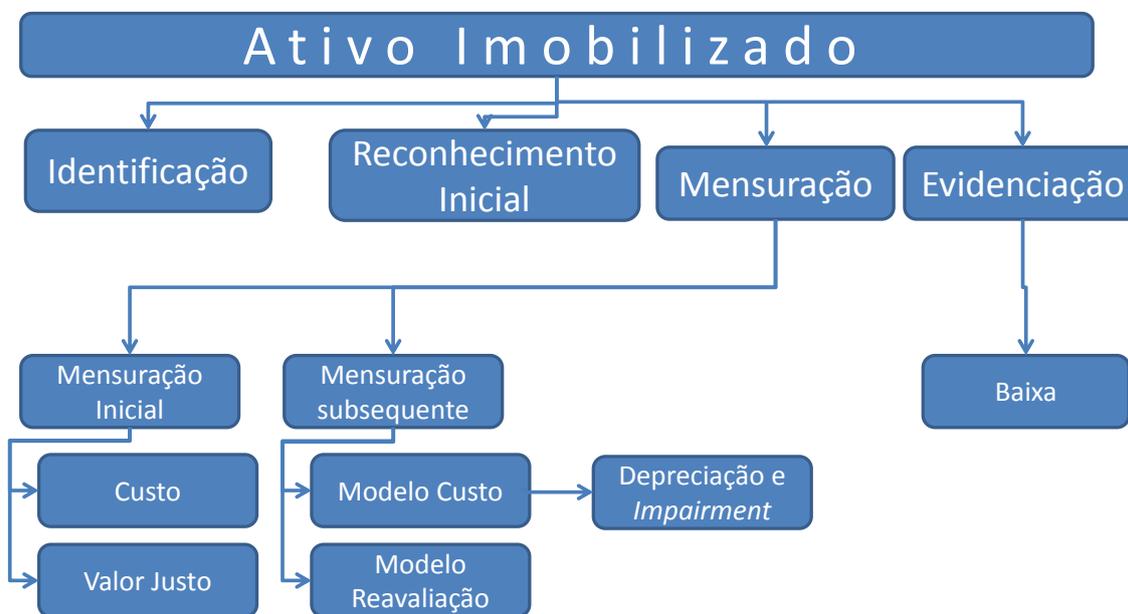
No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, este deve ser evidenciado em notas explicativas.

### 2.1.1 Reconhecimento Inicial

O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos **como ajuste de exercícios anteriores** no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos nesse capítulo.

Devido às mudanças na contabilidade do setor público, com vistas à melhoria na informação contábil, os registros devem espelhar de modo fidedigno a situação patrimonial. Um dos aspectos importantes para a apresentação da real situação patrimonial é o critério de avaliação de ativos, que permite a quantificação fiel dos recursos controlados. A Secretaria do Tesouro Nacional disponibilizou a Visão Geral do Processo, abaixo ilustrada:

Figura 1 – Visão Geral do Processo



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

A administração pública estadual até o momento não praticava procedimentos para preservar o valor original adequado dos ativos, fazendo com que os mesmos permaneçam com valores históricos, não configurando uma base monetária inicial confiável para a aplicação dos procedimentos de depreciação. Esse trabalho de adequação de valor dos ativos é complexo, demandando tempo e recursos humanos, principalmente para aquisições realizadas em exercícios anteriores, e, por isso, não necessita ser realizado imediatamente, e sim gradativamente, de acordo com as possibilidades de cada órgão. Assim, **cada órgão/entidade deverá constituir um cronograma que deverá ser adotado e servirá de base para os trabalhos realizados pelas comissões que serão designadas para iniciar o levantamento dos bens. Abaixo apresentamos um cronograma exemplificativo:**

Grupos	Título	Prazo Máximo
1	<b>Veículos Automotores</b>	<b>2013</b>
2	<b>Aeronaves</b>	<b>2013</b>
3	<b>Mobiliário em Geral</b>	<b>2014</b>
4	<b>Animais e Semoventes</b>	<b>2014</b>
5	<b>Aparelho, Equipamentos e Utensílios Médicos, Odontológicos, Laboratoriais e Hospitalar</b>	<b>2014</b>

#### 2.1.1.1 Levantamento dos bens Móveis

A necessidade de primeiro se conhecer o que o Estado tem é fundamental para que se crie uma base sólida no Patrimônio. Assim, o Subgrupo Imobilizado/Intangível propõe que o levantamento dos bens móveis seja feita através de comissões designadas em cada órgão/entidade, com a realização de treinamento das pessoas convocadas para que possam realizar os trabalhos. Esse levantamento será feito por etapas, como foi feito em Santa Catarina, na União e no Exército. As etapas, ou fases, serão:

##### a. Fase 1 – Bem que entrou em uso no ano de 2013

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a adoção de uma data de corte é necessária para identificar o início da adoção dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Por isso, instituímos provisoriamente como data de corte o ano de 2013. Ou seja, a recomendação é que o gestor deverá iniciar o procedimento de depreciação pelos bens colocados em condições de uso **a partir de janeiro de 2013**, uma vez que os mesmos já apresentam uma base monetária inicial confiável, não necessitando ser submetidos previamente ao procedimento de ajuste de exercícios anteriores.

Nesta fase, não é necessário que os ativos sofram avaliação, pois seu valor já é considerado confiável. O valor da depreciação mensal, obtido do sistema de controle

patrimonial ou a partir de outra fonte de informação é reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

Exemplo de Contabilização<sup>1</sup>

<b>D</b>	<b>3.3.3.1.1.01.04</b>	<b>DEPRECIÇÃO DE BENS MÓVEIS</b>
<b>C</b>	<b>1.2.3.8.1.01.01</b>	<b>DEPRECIACAO ACUMULADA – BENS MÓVEIS</b>

**b. Fase 2 - Procedimento do Ajuste de Exercícios Anteriores (Para os bens que não atingiram o final da vida útil).**

Para os bens que não atingiram o final da vida útil, mas que não foi realizada a depreciação até o momento, é necessário somente o cálculo da depreciação que foi desconsiderada até a data que se realizará o procedimento. Após o ajuste, deverá ser considerado o novo valor encontrado para o cálculo da depreciação, e os meses restantes de vida útil. A expressão abaixo deverá ser utilizada para o cálculo do valor a ser registrado em ajuste de exercícios anteriores.

$$\text{Redução a Valor Recuperável} = \frac{\text{Base Monetária Inicial menos Valor Residual}}{\text{nº de meses de vida útil}} \times \begin{matrix} \text{nº de meses de} \\ \text{uso do bem até} \\ \text{o mês atual} \end{matrix}$$

Exemplo de Contabilização:

<b>D</b>	<b>2.3.7.2.1.03.00</b>	<b>AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES</b>
<b>C</b>	<b>1.2.3.1.1.01.00</b>	<b>BENS MÓVEIS</b>

<sup>1</sup> Contas que foram utilizadas nos exemplos têm como fonte o PCASP no SIAFEM, versão 22-11-2012.

**c. Fase 3 - Procedimento do Ajuste de Exercícios Anteriores (Para os bens que atingiram o final da vida útil).**

Para esta fase, será necessário ajustar a base monetária atual do bem para que reflita o valor de mercado.

Muitos bens do Estado estão contabilizados a R\$0,01, não refletindo a realidade, confirmando a necessidade de reavaliarmos ou, dependendo do caso, efetuar a baixa desses bens. Os ajustes serão feitos em conta denominada Ajuste de Exercícios Anteriores, do Patrimônio Líquido, contra o registro no Ativo Imobilizado, ou seja, não haverá impacto no Resultado.

Esse procedimento (reavaliação ou redução a valor recuperável) deverá ser baseado em laudo técnico, tabela FIPE ou de referência, cumprindo o cronograma, feito pela Comissão de servidores designada em cada órgão/entidade.

Exemplo de Contabilização:

<b>D</b>	<b>1.2.3.1.1.01.00</b>	<b>BENS MÓVEIS</b>
<b>C</b>	<b>2.3.7.2.1.03.00</b>	<b>AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES</b>

Os bens adquiridos em exercícios anteriores e que não foram distribuídos e colocados em utilização imediatamente no ano de aquisição, mas que terão seu uso efetivo iniciado no exercício de 2013 poderão participar do processo de depreciação sem prévia reavaliação/redução ao valor recuperável, desde que não seja identificado importante alteração de valor.

## 2.2 Mensuração

Antes de iniciar os procedimentos usuais de mensuração descritos neste item, é importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais.

Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial.

Os elementos do custo de um ativo imobilizado compreendem:

I – Seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

II – Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessários para a o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração.

Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

- (a) custos de preparação do local;
- (b) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);
- (c) custos de instalação e montagem;
- (d) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
- (e) honorários profissionais.

Exemplos que não são custos de um item do ativo imobilizado são:

- (a) custos de abertura de nova instalação;

(b) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);

(c) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e

(d) custos administrativos e outros custos indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os custos incorridos durante o período em que o ativo ainda não está sendo utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total.

Quando adquirido por meio de uma transação sem contraprestação, seu custo deve ser mensurado ou pelo preço a vista ou valor justo na data do reconhecimento.

### 2.2.1 Mensuração inicial do custo

Para a mensuração inicial do custo de um item de ativo imobilizado pode haver duas alternativas: a do **preço à vista** ou a do seu **valor justo** na data do reconhecimento quando um ativo é adquirido por meio de uma transação sem contraprestação. Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como variação patrimonial diminutiva com juros durante o período do crédito. Quando o ativo imobilizado for adquirido por meio de permuta por ativo *não monetário*, ou combinação de ativos monetários e não monetários, deve ser mensurado pelo valor justo a não ser que:

- a) a operação de permuta não tenha natureza comercial; ou
- b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser mensurados com segurança.

Assim, o ativo adquirido é mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo **valor contábil do ativo cedido**.

Caso não existam transações de mercado comparáveis de um ativo, o seu valor justo só pode ser mensurado com segurança se:

- a) a variabilidade da faixa de estimativas de valor justo razoável não for significativa para tal ativo; ou
- b) as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração.

### 2.2.2 Mensuração após o reconhecimento inicial

Após o reconhecimento inicial, a entidade detentora do ativo deverá optar entre valorá-lo pelo modelo do custo ou da reavaliação.

O **modelo do custo** consiste no registro do bem pelo valor de aquisição, produção ou construção menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade.

O **modelo da reavaliação** consiste no registro do bem pelo valor justo sujeito à reavaliação periódica menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade.

### Valor Justo

De acordo com o que foi conceituado, valor justo é o valor pelo qual pode ser intercambiado um ativo ou cancelado um passivo, entre partes conhecidas ou interessadas, que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

O valor justo de um ativo para o qual não existem transações comparáveis só pode ser mensurado com segurança:

(a) se a variabilidade da faixa de estimativas de valor justo razoável não for significativa; ou

(b) se as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar com segurança tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo é usado para determinar o custo do ativo recebido, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente.

Se não houver evidências do valor justo baseadas no mercado devido à natureza especializada do item do ativo imobilizado e se o item for raramente vendido, exceto como parte de um negócio em marcha, o órgão/entidade pode precisar estimar o valor justo usando uma abordagem de receitas ou de custo de reposição depreciado.

Segundo a norma internacional, o valor justo de terrenos e edifícios é normalmente determinado a partir de evidências baseadas no mercado, por meio de avaliações feitas por avaliadores profissionalmente qualificados.

O valor justo de itens de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação. Uma avaliação do valor de um ativo é normalmente feita por avaliadores profissionalmente qualificados, que ostentam qualificação profissional reconhecida e relevante. Para diversos ativos, o valor justo será prontamente determinável com referência a preços cotados em mercado ativo e líquido. Por exemplo, preços correntes de mercado podem normalmente serem obtidos para terrenos, edificação não especializadas, motores de veículos e diversos outros tipos de instalações e equipamentos.

O MCASP estabelece orientação no caso de ativos que sejam de difícil mensuração, baseada em orientação internacional. Para certos ativos públicos pode ser difícil estabelecer seus valores de mercado pela ausência de transações de mercado para tais ativos. Algumas entidades estatais podem ter valores significativos de tais ativos. Caso não haja nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado em um mercado ativo e líquido de um item de terrenos e edifícios, o valor justo do item pode ser estabelecido com referência a outros itens com características

semelhantes, em circunstâncias e locais semelhantes. Por exemplo, o valor justo de um terreno desocupado do governo que tenha sido mantido por um período no qual poucas transformações tenham ocorrido pode ser estimado com referência ao valor de mercado de terreno com características e topologia semelhantes em uma localização semelhante na qual evidências de mercado sejam disponíveis. No caso de edifícios especializados e outras estruturas feitas à mão, o valor justo pode ser estimado usando-se o custo de reposição depreciado, ou de custo de restauração ou abordagem de unidades de serviço.

### **2.3 Baixa de valor contábil de um item do ativo imobilizado**

A baixa do valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ocorrer por sua alienação ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação. Quando o item é baixado, os ganhos ou perdas decorrentes desta baixa devem ser reconhecidos no resultado patrimonial.

Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do item.

### **2.4 Divulgação para Ativo Imobilizado**

É recomendado divulgar, para cada grupo de ativo imobilizado reconhecida nas demonstrações contábeis:

- 1) Os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
- 2) Os métodos de depreciação utilizados;
- 3) As vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas;
- 4) O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e
- 5) A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando:

- I) Adições;
- II) Baixas;
- III) Aquisições por meio de combinações de negócios;
- IV) Aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações e perda por redução ao valor recuperável de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido;
- V) Perdas por desvalorização de ativos, reconhecidas no resultado;
- VI) Reversão das perdas por desvalorização de ativos, reconhecidas no resultado;
- VII) Depreciações.

A seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. Por isso, a divulgação dos métodos adotados e das estimativas das vidas úteis ou das taxas de depreciação fornece aos usuários das demonstrações contábeis informação que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:

- a) A depreciação, quer seja reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; e
- b) A depreciação acumulada no final do período.

Recomenda-se que o órgão/entidade divulgue a natureza e o efeito de uma mudança de estimativa contábil que tenha impacto no período corrente ou que seja esperada por afetar períodos subseqüentes. Para ativos imobilizados, tal divulgação pode resultar de mudanças de estimativas relativas a:

- a) Valores residuais;
- b) Custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado;
- c) Vidas úteis; e
- d) Métodos de depreciação.

Caso um grupo do ativo imobilizado seja contabilizado a valores **reavaliados**, recomenda-se a seguinte divulgação:

- a) A data efetiva da reavaliação;
- b) O responsável ou os responsáveis (no caso de uma equipe interna de servidores); (a equipe responsável pelo controle patrimonial da entidade pode ser competente para efetuar a reavaliação);
- c) Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;
- d) Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado recentes realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação.

Os usuários das demonstrações contábeis também podem entender que as informações seguintes são relevantes para as suas necessidades:

- a) O valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso;
- b) O valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação;
- c) O valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso ativo; e
- d) O valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo método do custo.

### **3. Metodologia para Ativo Intangível**

#### **3.1 Conceito**

Ativo intangível é um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pelo órgão/entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais.

### 3.2 Aplicação

O órgão/entidade deve aplicar os procedimentos deste capítulo para ativo intangível e ao efetuar análise de fenômenos tais como gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento.

Os procedimentos não devem ser aplicados para determinadas atividades ou transações que são extremamente especializadas e dão origem a questões contábeis que requerem tratamento diferenciado, tais como exploração ou o desenvolvimento e a extração de petróleo, gás e depósito minerais de indústrias extrativas ou no caso de contratos de seguros.

Os procedimentos descritos também não se aplicam a:

- a) Ativos financeiros;
- b) Reconhecimento e mensuração do direito de exploração e avaliação de ativos;
- c) Gastos com o desenvolvimento e a extração de recursos minerais, petróleo, gás natural e outros recursos não-renováveis similares;
- d) Ativo intangível adquirido em combinação de negócio;
- e) Ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill ou fundo de comercio*) decorrente da combinação de negócio, que não deve ser reconhecido;
- f) Direitos e poderes conferidos pela legislação, constituição ou por meios equivalentes;
- g) Ativos fiscais diferidos;
- h) Custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis resultantes dos direitos contratuais de seguradora segundo contratos de seguro; e
- i) Patrimônio cultural intangível.

### 3.3 Procedimentos para identificar um Ativo Intangível

Um ativo enquadra-se na condição de ativo intangível quando pode ser identificável, controlado e gerador benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Caso estas características não sejam atendidas, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva.

Um ativo intangível satisfaz o critério de identificação quando:

- a) For separável, ou seja, puder ser separado do órgão/entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou
- b) Resultar de compromissos obrigatórios (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis do órgão/entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controlar um ativo significa dizer que a entidade detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios ou serviços.

A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais de outra forma.

O controle do órgão/entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que se enquadrem na definição de ativo intangível, bem como o talento gerencial ou técnico específico, a não ser que esteja protegido por direitos legais.

### **3.4 Reconhecimento do Ativo Intangível**

A substância física não é a característica fundamental de um ativo. Assim, os intangíveis não deixam de ser ativos simplesmente porque não possuem esta característica. O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atenda:

- a) A definição de ativo intangível; e
- b) Os critérios de reconhecimento, ou seja, quando:

- for provável que os benefícios econômicos futuros esperados e serviço potencial atribuíveis ao ativo serão gerados em favor do órgão/entidade; e
- o custo ou valor justo do ativo possa ser mensurado com segurança.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

O órgão/entidade deve avaliar a probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros ou serviço potencial utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como no caso de software ou no de licença ou patente. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado ou como ativo intangível, o órgão/entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.

O reconhecimento inicial de um ativo intangível pode ocorrer de três formas:

- I) Aquisição separada;
- II) Geração interna; e
- III) Aquisição por meio de transações sem contraprestação.

### **a. Aquisição separada**

O preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais esperados, incorporados no ativo, fluírem a seu favor.

O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

- a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- e
- b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- custos de pessoal incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento);
- honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e
- custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

São exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível:

- gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- gastos da transferência das atividades para novo local (incluindo custos de treinamento); e
- gastos administrativos e outros indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não

são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os gastos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado.

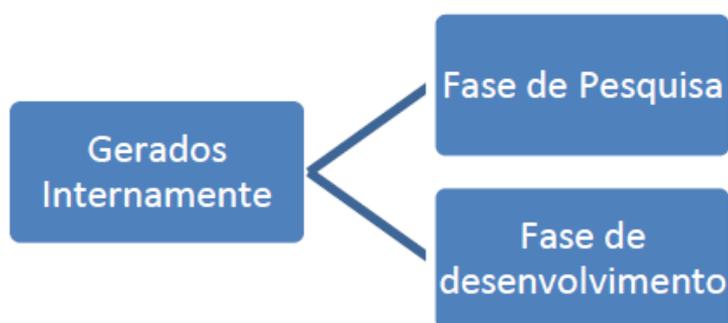
## b. Geração Interna

Os gastos relativos a projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento, adquiridos em separado e reconhecidos como ativo intangível ou incorridos após a aquisição desse projeto devem ser contabilizados de acordo com a fase de pesquisa ou de desenvolvimento.

Pesquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

Desenvolvimento é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.

Para o reconhecimento de ativo intangível gerado internamente, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, o órgão/entidade deve aplicar os requisitos e orientações a seguir, devendo, antes, classificar a geração do ativo em:



Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno de criação de ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

## **i. Fase de pesquisa**

Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

Durante a fase de pesquisa, o órgão/entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Portanto, tais gastos são reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

São exemplos de atividades de pesquisa:

- Atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
- Busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
- Busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- Formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

## **ii. Fase de desenvolvimento**

São exemplos de atividades de desenvolvimento:

- Projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
- Projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
- Projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial ou fornecimento de serviços; e
- Projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados; e
- Custos relacionados à *websites* e desenvolvimento de softwares.

Um ativo intangível resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido somente se o órgão/entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir:

- a) Viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- b) Intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- c) Capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- d) Forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;
- e) Disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- f) capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

Marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço, direitos sobre folha de pagamento e outros itens de natureza similar, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

### **iii. Custo de ativo intangível gerado internamente**

O custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende os critérios de reconhecimento. Não é permitida a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como variação patrimonial diminutiva.

Os gastos subsequentes de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquiridos separadamente e reconhecidos como ativo intangível, devem ser reconhecidos da seguinte forma:

- a) Gastos de pesquisa – como variação patrimonial diminutiva quando incorridos;

- b) Gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento como ativo intangível como variação patrimonial diminutiva quando incorridos; e
- c) Gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento, adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

### **c. Aquisição por meio de transações sem contraprestação**

Um ativo intangível pode ser adquirido por meio de transações sem contraprestação. Isso pode ocorrer quando outro órgão/entidade do setor público transfere ativos intangíveis a outra entidade em uma transação sem contra prestação, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, etc.

Os custos incorridos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido devem ser acrescidos ao valor de registro inicial.

## **3.5 Mensuração**

Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser mensurado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda por irrecuperabilidade ou reavaliação, quando aplicável.

Como já descrito anteriormente, é importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial. O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos nesse capítulo.

### **3.6 Baixa**

O ativo intangível deve ser baixado:

- a) Por ocasião de sua alienação; ou
- b) Quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais com a sua utilização ou alienação.

Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo.

A importância a receber pela alienação deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo.

### **3.7 Divulgação para Ativo Intangível**

Recomenda-se o órgão/entidade divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

- a) Com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas;
- b) Os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
- c) O valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período; e
- d) A conciliação do valor contábil no início e no final do período.

## **4. Depreciação/Amortização/Exaustão**

### **4.1 Critérios de Mensuração e Reconhecimento**

A depreciação é o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pelos seguintes fatores:

- (a) Deterioração física;
- (b) Desgastes com uso; e
- (c) Obsolescência

Em função desses fatores, faz-se necessária a devida apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período, através da depreciação, atendendo o princípio da competência. Assim, é importante verificar que o reconhecimento da depreciação encontra-se vinculado à identificação das circunstâncias que determinem o seu registro, de forma que esse valor seja reconhecido no resultado do ente através de uma variação patrimonial diminutiva.

Para efetuar-se a depreciação, entretanto, é necessário que a base monetária inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo.

Assim sendo, a recomendação é que o gestor deverá iniciar o procedimento de depreciação pelos bens colocados em condições de uso **a partir de janeiro de 2013**, uma vez que os mesmos já apresentam uma base monetária inicial confiável, não necessitando ser submetidos previamente ao procedimento ajuste de exercícios anteriores. Após o encerramento dessa primeira etapa, o gestor passará a aplicar a depreciação aos bens adquiridos nos demais exercícios anteriores, conforme cronograma que será estabelecido, após realizar o ajuste de seus valores.

O valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, **no final de cada exercício**. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.

A depreciação, a amortização e a exaustão devem ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

A depreciação, a amortização ou a exaustão de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso. A depreciação e a amortização não cessam quando o ativo torna-se obsoleto ou é retirado temporariamente de operação.

Para o registro da depreciação, amortização e exaustão devem ser observados os seguintes aspectos:

- a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;

b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;

c) circunstâncias que podem influenciar seu registro.

O valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido **nas contas de resultado do exercício**.

<b>D</b>	<b>3.3.3.1.1.01.04</b>	<b>DEPRECIÇÃO DE BENS MÓVEIS</b>
<b>C</b>	<b>1.2.3.8.1.01.01</b>	<b>DEPRECIACAO ACUMULADA – BENS MÓVEIS</b>

A determinação da vida útil econômica de um ativo deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico e levar consideração os seguintes fatores:

- a) a capacidade de geração de benefícios futuros;
- b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- c) a obsolescência tecnológica;
- d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

Ao realizar a estimativa do tempo de vida útil de um determinado ativo, deve-se verificar:

- a) O tempo pelo qual o ativo manterá a sua capacidade para gerar benefícios futuros para o ente.
- b) Os aspectos técnicos referentes ao desgaste físico e a obsolescência do bem. Por exemplo, a utilização ininterrupta do bem pode abreviar a sua vida útil.
- c) O tempo de vida útil de um bem que possui a sua utilização ou exploração limitada temporalmente por lei e contrato não pode ser superior a esse prazo.

d) A política de gestão de ativos da entidade, ao considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, fazendo com que a vida útil de um ativo possa ser menor do que a sua vida econômica.

A NBCT 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão também inclui dispositivo que estabelece as situações em que os bens não precisam ser depreciados, como a seguir:

- a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
- d) terrenos rurais e urbanos.

## **4.2 Métodos de Depreciação, Amortização e Exaustão**

### **4.2.1. Depreciação**

O método de depreciação deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são esperados a serem consumidos pela órgão/entidade.

O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo esperado dos benefícios futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança.

Por outro lado, os métodos de depreciação, amortização e exaustão devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente podem ser adotados os seguintes, sem prejuízo da utilização de outros métodos:

- a. o método das quotas constantes ou em linha reta;

- b. o método das somas dos dígitos;
- c. o método das unidades produzidas.

O método das cotas constantes utiliza-se de taxa de depreciação constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere.

O método da soma dos dígitos resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil. Esse é o método mais adequado para itens do imobilizado tais como veículos.

O método das unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção.

A seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. E também não é exigido que todos os bens sejam avaliados pelo mesmo método.

Os ativos imobilizados estão sujeitos à depreciação no decorrer da sua vida útil. A manutenção adequada desses ativos não interfere na aplicação da depreciação. A apuração da depreciação deve ser feita mensalmente, a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. Por outro lado, se o método de depreciação for o de unidades produzidas, a variação patrimonial diminutiva de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção. A depreciação cessa quando o ativo é baixado. Entretanto, não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso.

A depreciação de bens imóveis deve ser calculada com base, exclusivamente, no custo de construção, não computado no cálculo o valor dos terrenos.

A depreciação cessará quando do término do seu período de vida útil. Nesse momento, seu valor contábil será igual ao seu valor residual, ou na falta deste, igual a zero. A partir desse momento, o bem somente poderá ser depreciado se houver uma reavaliação, acompanhada de uma análise técnica que defina o seu tempo de vida útil restante.

## I. Aspectos Práticos da Depreciação

A depreciação deverá ser realizada mensalmente em quotas que representam um duodécimo da taxa de depreciação anual do bem. Embora o lançamento contábil possa ser realizado pelo valor total da classe dos bens depreciados ao qual aquele item se refere, é importante notar que o cálculo do valor a depreciar deve ser identificado individualmente, item a item, em virtude da possibilidade de haver bens similares com taxas de depreciação diferentes e bens totalmente depreciados.

Também deve-se verificar que, no caso dos imóveis, somente a parcela correspondente a construção deve ser depreciada, não se depreciando o terreno.

Com relação aos bens que entrem em condições de uso no decorrer do mês, existem duas alternativas para a realização da depreciação desse mês:

a) A depreciação inicia-se no mês seguinte à colocação do bem em condições de uso, não havendo para os bens da entidade, depreciação em fração menor que um mês.

b) A taxa de depreciação do mês pode ser ajustada pro-rata em relação a quantidade de dias corridos a partir da data que o bem se tornou disponível para uso. Nesse caso, um bem disponível no dia 5, será depreciado em uma função de  $26/30$  da taxa de depreciação mensal. Também é possível que seja definida uma fração do mês para servir como referência. Como exemplo desse segundo caso, poderia ser definido como fração mínima de depreciação o período de 10 dias. Nesse caso, o mesmo bem, seria depreciado em uma função de  $20/30$  da taxa de depreciação mensal.

Caso o bem a ser depreciado já tenha sido usado anteriormente à sua posse pela Administração Pública, pode-se estabelecer como novo prazo de vida útil para o bem:

a) Metade do tempo de vida útil dessa classe de bens;

b) Resultado de uma avaliação técnica que defina o tempo de vida útil pelo qual o bem ainda poderá gerar benefícios para o ente; e

c) Restante do tempo de vida útil do bem, levando em consideração a primeira instalação desse bem.

As opções apresentadas acima, nas letras (a), (b) e (c), podem também ser usadas nos casos em que o ente, após ajustar seu patrimônio a valor justo, começará a depreciar os bens já usados. Nesse caso, o controle patrimonial deverá ocorrer separadamente, para os bens usados e para os bens adquiridos na condição de novos, construídos, ou produzidos, já que possuirão vida útil diferenciadas.

## II. Determinação da Vida Útil e Valor Residual

A vida útil é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a órgão/entidade. Todos os fatores considerados para a determinação do tempo de vida útil do bem devem estar documentados, indicando os parâmetros e índices que tenham sido utilizados, bem como as normas ou laudos técnicos.

A estimativa da vida útil do ativo deve ser feita com base na experiência da entidade com ativos semelhantes. Assim, as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas deverão ser estabelecidas pelo órgão/entidade, de acordo com as características particulares da utilização desses bens pelo ente. Assim, um veículo, por exemplo, poderá ser depreciado em período menor ou maior, devido às características do uso desse bem. Ao final do período de vida útil, o veículo ainda pode ter condições de ser utilizado, devendo ser feita uma reavaliação do bem, caso o valor residual não reflita o valor justo, atribuindo a ele um novo valor, baseado em dados técnicos. A partir daí, pode-se iniciar um novo período de depreciação.

Dessa forma, o órgão/entidade deve utilizar o prazo de vida útil e as taxas anuais de depreciação conforme as peculiaridades de sua gestão.

De acordo com a NBC T 16.9, o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, **no final de cada exercício**. Quando as

expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas. Situações específicas podem ocorrer dependendo da utilização e uso do bem. Conforme orientação da STN, um veículo que está:

1. **Constante utilização** - Veículos da frota das Policiais militar, civil e bombeiros, ambulâncias, e outros, que sejam utilizados em média de **20 horas por dia** deverão ter vida útil de **5 anos**.
2. **Média utilização** - Veículos da frota administrativa que são utilizados em média de **12 horas por dia** deverão ter vida útil de **10 anos**.
3. **Baixa utilização** - Veículos da frota administrativa que são utilizados em média de **08 horas por dia** deverão ter vida útil de **15 anos**.

Não é necessário que o órgão/entidade possua uma tabela única de depreciação, sendo possível que determinados bens sejam depreciados a taxas diferentes, em função de suas características, devendo também essa particularidade ser evidenciada em notas explicativas.

Terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e por isso são ativos depreciáveis. O aumento de valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta a determinação do montante depreciável do edifício.

Deve ser depreciado separadamente cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item.

Portanto, cada órgão/entidade deverá analisar os casos específicos, em que dependendo da utilização do bem a vida útil pode ser diferente de outro bem.

A Contadoria-Geral do Estado será responsável por emitir orientações para os órgãos/entidades. A Contadoria orienta a primeiro momento, utilizar a tabela com referência aos valores trazidos pela Macrofunção 20330 do Ministério da Fazenda e Instrução Normativa SRF nº 162, de 31/12/1998, que fixa o prazo de vida útil e taxa de depreciação. Porém, a tabela não será exaustiva, podendo ser alterada conforme situações específicas que podem ocorrer em cada órgão/entidade, devendo estar justificado em notas explicativas, orientado no capítulo sobre divulgação.

Lembramos que o procedimento somente será iniciado para os bens adquiridos a partir de 2013 e após o reconhecimento inicial dos demais bens, adquiridos antes de 2013.

**Tabela 1 – Prazo de Vida Útil e Taxa Anual de Depreciação para Bens Imóveis  
(Referência ao Plano de Contas do Estado do Rio de Janeiro<sup>2</sup>)**

CONTAS	BENS IMÓVEIS	PRAZO DE VIDA ÚTIL (ANOS)	TAXA ANUAL DE DEPRECIÇÃO
123210101	EDIFICIOS	25	4
123210104	SALAS COMERCIAIS	25	4
123210207	INSTALACOES	10	10

**Tabela 2 – Prazo de Vida Útil e Taxa Anual de Depreciação para Bens Móveis  
(Referência ao Plano de Contas do Estado do Rio de Janeiro)**

CONTAS	BENS MÓVEIS	VIDA ÚTIL (ANOS)	VALOR RESIDUAL
123110101	MAQUINAS , MOTORES E APARELHOS.	10	10%
123110106	OUTROS EQUIPAMENTOS	10	10%
123110107	MOBILIARIO EM GERAL E ARTIGOS P/ DECORACAO	10	10%
123110108	MAT.BIBLIOG.DISCOT.FILMOT.OBJ.HIST.OB.ART.P.M	5	10%
123110109	FERRAMENTAS E UTENSILIOS DE OFICINAS	5	20%
123110110	MAT.ART.E INSTR.MUSICA,INSIG.FLAM.BAND.ART.ES	20	10%
123110111	MAT.P/ESCRIT.BIBLIOT.ENS.LAB.GAB.TECN.OU CIEN	10	10%

<sup>2</sup> PCASP no SIAFEM atualizado em 29-11-2012

123110112	UTENSILIOS COPA,COZINHA,DORMIT.ENFERMARIA	DE	10	10%
123110113	MAT.PERMANENT.DE CAMP.PARAQ.ARMAMENT	ACAMP.DE	10	10%
123110114	VEICULOS DE TRACAO PESSOAL E ANIMAL		15	10%
123110115	ANIMAIS P/TRABALHO,PRODUCAO E REPRODUCAO		10	10%
123110116	EQUIPAMENTOS PARA PROCESSAMENTO DE DADOS		5	20%
123110117	EQUIP. UTENSILIOS HOSPITAL.LABORAT.	HOSP.P/USO	15	20%
123110118	EQUIP. E APARELHOS DE SOM,IMAGENS TELECOMUNIC.		10	10%
123110119	MOVEIS E MATERIAL ESCOLAR E DIDATICO		10	10%
123110120	MAT. DESTINADO AO ACONDIC. P/TRANSP.OBJET.VALOR		10	10%
123110152	EQUIP. MATERIAL PERMANENTE REG.EXEC.ESPEC	EM	10	10%
123110102	TRATORES E EQUIPAM. RODOVIARIOS AGRICOLAS	E	4	25%
123110163	AUTOMOVEIS, CAMINHOS,E OUTROS VEIC. TRACA	DE	15	10%

A variação patrimonial diminutiva de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo.

Observa-se os seguinte efeitos nas demonstrações:



Efeitos na Demonstração das Variações Patrimoniais:

<b>Demonstração das Variações Patrimoniais</b>	
<b>Variação Patrimonial Aumentativa</b>	<b>Variação Patrimonial Diminutiva</b>
	Decréscimo Patrimonial Depreciação
	<b>Resultado Patrimonial</b> ↓

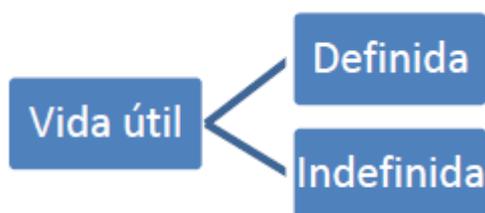
Efeitos no Balanço Patrimonial:

<b>Balanço Patrimonial</b>	
<b>Ativo</b>	<b>Passivo</b>
Ativo Imobilizado (Depreciação acumulada)	
	<b>Patrimônio Líquido</b> ↓

#### 4.2.2 Amortização

##### I. Determinação da Vida Útil

O órgão/entidade deve classificar a vida útil do ativo intangível em definida e indefinida.



Se a vida útil for definida, o órgão/entidade deve avaliar também a duração e o volume de produção ou outros fatores semelhantes que formam essa vida útil.

O órgão/entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos, ou fornecer serviços para a entidade. O termo “indefinida” não significa “infinita”.

## **II. Fatores para Determinação da Vida Útil**

O órgão/entidade deve considerar os seguintes fatores na determinação da vida útil de um ativo intangível:

- a) a utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe da administração;
- b) os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;
- c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- d) a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;

- e) o nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais do ativo e a capacidade de intenção da entidade para atingir tal nível;
- f) o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou contratuais para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados;
- e
- g) se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

A vida útil de um ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade de intenção da entidade para atingir tal nível. Os softwares e outros ativos intangíveis estão sujeitos à obsolescência tecnológica. Para tanto, o órgão/entidade deve considerar o histórico de alterações tecnológicas. Assim, é provável que sua vida útil seja curta.

A vida útil de um ativo intangível resultante de acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os acordos obrigatórios sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo.

Podem existir fatores econômicos, políticos, sociais e legais influenciando a vida útil de ativo intangível. Os fatores econômicos, políticos e sociais determinam o período durante o qual o órgão/entidade receberá benefícios econômicos futuros ou serviços, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios ou serviços. A vida útil a ser considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses fatores.

Os fatores a seguir, dentre outros, indica que a entidade está apta a renovar os acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) sem custo significativo:

- a) existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) serão renovados. Se a renovação depender de autorização de terceiros, devem ser incluídas evidências de que essa autorização será concedida;
- b) existem evidências de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão cumpridas; e
- c) o custo de renovação para a entidade não é significativo se comparado aos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais que se esperam fluir para a entidade a partir dessa renovação.

Caso esse custo seja significativo, quando comparado aos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais esperados, o custo de “renovação” deve representar, em essência, o custo de aquisição de um novo ativo intangível na data da renovação.

### **III. Amortização de Vida Útil (Com vida útil definida)**

A amortização de ativos intangíveis com vida útil definida deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda, quando estiver totalmente amortizado ou na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro.

A amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, contra uma conta retificadora do ativo.

### **IV. Métodos de Amortização**

O método de amortização deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são esperados a serem consumidos pela entidade.

Vários métodos de amortização podem ser utilizados para alocar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Dentre os métodos, destaca-

se o da linha reta (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

Se não for possível determinar, com segurança, o padrão de consumo previsto pela entidade dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, deve ser utilizado o método linear.

A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques.

#### **V. Determinação do Valor Residual**

Deve-se presumir que o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, exceto quando:

a) haja compromisso de terceiro para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou

b) exista mercado ativo para ele e:

i. o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e

ii. seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

O valor amortizável de ativo com vida útil definida é determinado após a dedução de seu valor residual. Um valor residual diferente de zero implica que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica.

#### **VI. Revisão do Período e do Método**

O período e o método de amortização de ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Caso a vida útil prevista do ativo seja diferente de estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado. Se houver alteração no padrão de consumo previsto dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais atrelados ao ativo, o método de

amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser consideradas como mudanças nas estimativas.

## **VII. Ativo Intangível com vida útil indefinida**

O ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado. O órgão/entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, ou aqueles ainda não disponíveis para o uso, comparando o valor recuperável com o seu valor contábil sempre que existam indícios de que ativo intangível pode ter perdido valor.

## **VIII. Revisão da Vida Útil**

A vida útil de um ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada periodicamente para determinar se eventos e circunstâncias continuam a consubstanciar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

### **4.2.3 Exaustão**

Determinados bens encontrados no ativo imobilizado estarão sujeitos à exaustão, ao invés da depreciação. Tais bens são aqueles explorados através da extração ou aproveitamento mineral ou florestal, por exemplo, uma floresta mantida com fins de comercialização de madeira. Dessa forma, a exaustão permitirá ao órgão/entidade que o custo do ativo seja distribuído durante o período de extração/aproveitamento.

Para esse fim, é necessário que haja uma análise técnica da capacidade de extração/aproveitamento do ativo em questão, pois a exaustão se dará proporcionalmente à quantidade produzida pelo ativo. Por exemplo, no caso abaixo:

- a) jazida com capacidade de produção de 500.000 toneladas, registrada contabilmente pelo ente em 1.000.000,00.
- b) extração realizada no mês de 40.000 toneladas.

O cálculo da exaustão da jazida nesse período será:

$$40.000 \text{ t} / 500.000 \text{ t} = 8\%$$

$$\text{Exaustão} = 8\% \text{ de } 1.000.000,00 = 80.000,00$$

Todas as operações realizadas referentes a capacidade de extração/aproveitamento, bem como os relativos a extração/aproveitamento realizado em cada período devem estar bem documentadas, de forma a embasar adequadamente o registro contábil.

## 5. Reavaliação

Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, caso o órgão/entidade adote esse método de mensuração após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo imobilizado ou intangível, é necessário que de tempos em tempos esses bens passem por um processo visando adequar o seu valor contábil.

A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado usando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.

A frequência com que as reavaliações são realizadas depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo que serão reavaliados. Quando o valor justo de um ativo difere materialmente do seu valor contábil registrado, exige-se nova reavaliação. Os itens do ativo que sofrerem mudanças significativas no valor justo necessitam de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo. Em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada quatro anos.

Portanto, segundo a NBCT 16.10, as reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos:

- (a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- (b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

O órgão/entidade deve observar que, quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, a depreciação acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o seu valor líquido pelo valor reavaliado.

Seguindo orientação da Secretaria do Tesouro Nacional, o órgão/entidade deverá escolher ou o método de custo ou o de reavaliação como sua política contábil e deve aplicar tal política para uma classe inteira de ativos imobilizados.

Classe de ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classes individuais:

- (a) terrenos;
- (b) edifícios operacionais;
- (c) estradas;
- (d) maquinário;
- (e) redes de transmissão de energia elétrica;
- (f) navios;
- (g) aeronaves;
- (h) equipamentos militares especiais;
- (i) veículos a motor;
- (j) móveis e utensílios;
- (k) equipamentos de escritório;
- (l) plataformas de petróleo.

Portanto, se um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a categoria do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliado.

Os itens da classe de contas do ativo imobilizado são reavaliados simultaneamente para que seja evitada a reavaliação seletiva de ativos e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de valores em datas diferentes.

Na reavaliação de bens imóveis específicos, a estimativa do valor justo pode ser realizada utilizando-se o valor de reposição do bem devidamente depreciado. Caso o valor de reposição tenha como referência a compra de um bem, esse bem deverá ter as mesmas características e o mesmo estado físico do bem objeto da reavaliação. Outra possibilidade é considerar como valor de reposição o custo de construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

A reavaliação poderá ser realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma **comissão de servidores**. O laudo técnico ou relatório de avaliação conterà ao menos, as seguintes informações:

- a) documentação com a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b) a identificação contábil do bem;
- c) quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d) vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação, a amortização ou a exaustão;
- e) data de avaliação; e
- f) a identificação do responsável pela reavaliação.

Exemplos de fontes de informações para a avaliação do valor de um bem podem ser o valor do metro quadrado do imóvel em determinada região, ou a tabela FIPE no caso dos veículos.

Caso seja impossível estabelecer o valor de mercado do ativo, pode-se defini-lo com base em parâmetros de referência que considerem bens com características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

## REGISTRO CONTÁBIL DA REAVALIAÇÃO DE ATIVOS

Inicialmente, cabe ressaltar que, uma vez adotado o método da reavaliação, a mesma não pode ser realizada de forma seletiva. Ou seja, deve-se avaliar, na data das demonstrações contábeis, se há necessidade de se proceder à reavaliação de todos os itens da mesma classe. Isso pode ensejar aumentos ou diminuições de valores contábeis de ativos, já que o método tem por principal referência o valor de mercado.

A contabilização dos aumentos referentes à reavaliação de ativos vai inicialmente ser reconhecida no resultado patrimonial do período, pois ainda não possuímos um sistema de controle patrimonial adaptado para o registro da reserva de reavaliação. Esse procedimento foi orientado pela Secretaria do Tesouro Nacional pelo atual momento de transição que está ocorrendo, podendo ser alterado futuramente.

Assim, se o valor contábil de uma classe do ativo aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta de resultado do período.

Se, por outro lado, o valor contábil de uma classe do ativo diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período. Porém, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente à reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela classe de ativo.

Os aumentos ou diminuições relativos à reavaliação de ativos individuais dentro de uma classe do ativo imobilizado devem ser contrapostas umas com as outras, dentro da classe, porém não devem ser contrapostas com ativos de classes diferentes.

## 6. Redução ao Valor Recuperável

O órgão/entidade deverá avaliar se há alguma indicação de que um ativo imobilizado ou intangível possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade.

Caso o valor contábil de um ativo imobilizado ou intangível apresente valor acima da quantia que será recuperada através do uso ou da venda desse ativo, é possível afirmar que esse ativo está em imparidade (*impairment*). Note que a execução de um teste de imparidade deve considerar primeiramente a utilidade do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

A redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação. Esta é entendida como o declínio gradual do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ou seja, a perda do potencial de benefícios de um ativo motivada pelo desgaste, uso, ação da natureza ou obsolescência. Já o *impairment* é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável.

Redução ao valor recuperável pode ser entendida como uma perda dos futuros benefícios econômicos ou do potencial de serviços de um ativo, além da depreciação. Se o valor recuperável for menor que o valor líquido contábil, este deverá ser ajustado. Destarte, a redução ao valor recuperável é um instrumento utilizado para adequar o valor contábil dos ativos à sua real capacidade de retorno econômico. Assim, reflete um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla.

Cabe ressaltar que a Redução ao Valor Recuperável, pode ocorrer tanto nos ativos que são mensurados pelo método de custo quanto para os ativos que são mensurados pelo método de reavaliação.

## 6.1 Classificação

A redução ao valor recuperável pode ser aplicada para ativo gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial), bem como a ativo não-gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de prestar serviços).

A maioria dos ativos mantidos por entidades do setor público são ativos não-geradores de caixa. Assim, as orientações contidas neste Manual são, inicialmente, direcionadas à contabilização de redução ao valor recuperável desses ativos.

## 6.2 Identificação de Perda por Irrecuperabilidade

O órgão/entidade deverá avaliar se há qualquer indicação de que um ativo possa ter o seu valor reduzido ao valor recuperável, sem possibilidade de reversão desta perda em um futuro próximo. Caso isso aconteça, deverá estimar o valor da perda por meio de testes de recuperabilidade. Os ativos intangíveis com vida útil indefinida e os ainda não disponíveis para uso também devem ser testados. Assim, ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irre recuperabilidade, a entidade deve considerar, no mínimo, os seguintes fatores:

### a. FONTES EXTERNAS DE INFORMAÇÃO

a) Cessaçã o total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem. Exemplos:

I. uma escola fechada por causa da falta de demanda de serviços escolares resultante do deslocamento da população a outras áreas. Não está antecipado o fato de que esta tendência demográfica que afeta a demanda dos serviços escolares será revertida no futuro próximo;

II. uma escola projetada para 1.500 estudantes conta atualmente com a matrícula de 150 estudantes - a escola não pode ser fechada porque a mais próxima fica a 100 quilômetros. A entidade não prevê o aumento de matrículas de estudantes. No

momento do estabelecimento da escola, o registro de matrículas era de 1.400 estudantes - a entidade teria adquirido uma instalação menor se o número de matrículas tivesse sido previsto para ser de 150 estudantes. A entidade determina que a demanda diminuiu e o valor de serviço recuperável da escola deve ser comparado com o seu valor contábil; e

III. uma linha ferroviária foi fechada devido à falta de interesse na mesma (por exemplo, a população em uma área rural se deslocou substancialmente para a cidade devido aos anos sucessivos de seca e aquelas que permaneceram usam o serviço de ônibus que é mais barato).

b) Para os casos em que haja um mercado ativo e o bem não puder mais ser utilizado, o valor de mercado desse bem caiu significativamente, mais do que seria esperado pela passagem do tempo ou uso normal.

c) Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso para a entidade ocorreram ou estão para ocorrer no ambiente tecnológico, legal ou de política de governo no qual a entidade opera.

Ambiente Tecnológico:

A utilidade do serviço de um ativo pode ser reduzida se a tecnologia avançou para produzir alternativas que proporcionam um serviço melhor ou mais eficiente. Exemplo: equipamento de diagnóstico médico que raramente ou nunca é usado porque uma máquina mais nova que possui uma tecnologia mais avançada fornece resultados mais exatos.

Ambiente legal ou de política de governo:

O potencial de serviço de um ativo pode ser reduzido em consequência de uma mudança em uma lei ou em um regulamento. Exemplo: uma estação de tratamento de água que não pode ser usada porque não se encaixa nos novos padrões ambientais, sendo seu custo de adequação superior ao valor recuperável.

## **b. FONTES INTERNAS DE INFORMAÇÃO**

a) Evidência de danos físicos no ativo. Exemplos:

I. um edifício danificado por um incêndio, inundação ou outros fatores;

II. um edifício fechado devido a deficiências estruturais; e

III. equipamentos danificados e que já não podem ser consertados por não ser economicamente viável.

b) Mudanças significativas de longo prazo, com efeito adverso sobre a entidade, que ocorrem durante o período, ou que devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado. Essas mudanças incluem o ativo que deixa de gerar benefícios econômicos futuros, a existência de planos de descontinuidade ou reestruturação da operação a qual um ativo pertence, ou planos para alienação de um ativo antes da data anteriormente esperada. Exemplos:

I. se um ativo não está sendo usado da mesma maneira que era quando foi originalmente colocado em operação ou a sua vida útil prevista é mais curta do que a originalmente estimada, o ativo pode ter sofrido perda por irrecuperabilidade. Exemplo disso é um *mainframe*, pouco utilizado porque muitas de suas aplicações foram convertidas ou desenvolvidas para operação em servidores ou plataformas para microcomputador;

II. um prédio escolar que não está sendo usado para fins educacionais; e

III. uma decisão de desativar a construção do ativo antes da sua conclusão, ou antes de estar apto para operar. Assim, um ativo que não vai ser terminado não pode proporcionar o serviço pretendido. Exemplo: a construção foi desativada devido à identificação de uma descoberta arqueológica ou devido a fatores ambientais; e

c) Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho dos serviços de um ativo é ou será pior do que o esperado. Os relatórios internos podem indicar que um ativo não está executando como esperado. Por exemplo, um relatório interno da secretaria de saúde sobre operações de uma clínica rural pode indicar que uma máquina de raio-x usada pela clínica sofreu perda por irrecuperabilidade porque o custo de manter a máquina excedeu significativamente aquele incluído no orçamento original.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade identificar outros fatores de que um ativo pode ter sofrido perda por irrecuperabilidade, exigindo que determine o seu valor de serviço recuperável.

Ao avaliar se houve ou não uma perda por irrecuperabilidade, a entidade precisa avaliar as mudanças no potencial de serviços sobre o longo prazo. Isto enfatiza que as mudanças estão sendo consideradas dentro do contexto antecipado do uso do ativo no longo prazo. No entanto, essas expectativas podem mudar e as avaliações realizadas pela entidade em cada data de apresentação das demonstrações contábeis devem refleti-las.

A aplicação da perda por irrecuperabilidade pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo necessitem ser revisados.

### **6.3 Mensuração do Valor Recuperável do Ativo**

Valor recuperável é o **maior valor** entre o valor justo menos os custos de alienação de um ativo e o seu valor em uso.

O valor justo é o valor pelo qual o ativo pode ser trocado, existindo um conhecimento amplo e disposição por parte dos envolvidos no negócio, em uma transação sem favorecimentos.

O preço de mercado mais adequado é normalmente o preço atual de cotação. Caso o preço atual não esteja disponível, o preço da transação mais recente pode oferecer uma base a partir da qual se estimam o valor justo menos os custos de alienação.

Para determinar o valor justo menos os custos de alienação, deve-se deduzir as despesas de venda, exceto as que já foram reconhecidas como passivo. Exemplos dessas despesas são as despesas legais, impostos, despesas de remoção do ativo e despesas diretas incrementais para deixar o ativo em condição de venda.

É importante destacar que a execução de um teste de imparidade não deve considerar como parâmetro único o valor de mercado, mas também o valor em uso do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

#### **6.4 Reconhecimento e Mensuração de uma Perda por Irrecuperabilidade**

A perda por irre recuperabilidade do ativo deve ser reconhecida no resultado patrimonial, tendo como contrapartida uma conta retificadora. Entretanto, quando o valor estimado da perda for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade pode ter que reconhecer um passivo.

Depois do reconhecimento de uma perda por irre recuperabilidade, a variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual, se houver, em uma base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

A redução ao valor recuperável poderá ser realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores. O laudo técnico ou relatório de avaliação conterà ao menos, as seguintes informações:

- a) documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado;
- b) a identificação contábil do bem;
- c) critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
- d) vida útil remanescente do bem;

- e) data de avaliação; e
- f) a identificação do responsável pelo teste de recuperabilidade.

### **6.5 Reversão de uma Perda por Irrecuperabilidade**

O órgão/entidade deve avaliar na data de encerramento das demonstrações contábeis se há alguma indicação, com base nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda por irrecuperabilidade reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada. O registro será a reversão de uma perda por irrecuperabilidade.

#### **a. FONTES EXTERNAS DE INFORMAÇÃO:**

- a) o ressurgimento da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;
- b) a ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre o órgão/entidade, no ambiente tecnológico, legal ou político no qual a entidade opera.
- c) ambiente tecnológico, legal ou político no qual a entidade opera.

#### **b. FONTES INTERNAS DE INFORMAÇÃO:**

- a) a ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre o órgão/entidade, na medida que o ativo é usado ou previsto de ser usado. Estas mudanças incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho de um ativo ou para reestruturar a operação à qual este ativo está relacionado;

b) uma decisão para recomeçar a construção do ativo que foi previamente interrompida antes da conclusão, ou antes de estar em capacidade de operar;

c) existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho do ativo é ou será melhor do que o esperado.

Estes fatores não são exaustivos, podendo órgão/entidade identificar outras indicações de uma reversão de uma perda por irrecuperabilidade, exigindo que órgão/entidade determine por estimativa novamente o valor de serviço recuperável do ativo.

A reversão reflete um aumento no valor recuperável estimado para um ativo, seja pelo seu uso ou pela sua venda, desde a data em que órgão/entidade reconheceu a última perda por irrecuperabilidade para este ativo.

O órgão/entidade deve identificar a mudança nas estimativas que causou o aumento no valor de serviço recuperável. Seguem alguns exemplos de mudanças nas estimativas:

a) se o valor de serviço recuperável foi baseado no valor em uso, uma mudança na estimativa dos componentes do valor em uso;

b) se o valor de serviço recuperável foi baseado no valor justo menos os custos de alienação, uma mudança na estimativa dos componentes do valor justo menos os custos de alienação.

O aumento do valor contábil de um ativo atribuível à reversão de perda por irrecuperabilidade não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou amortização), caso nenhuma perda por irrecuperabilidade tivesse sido reconhecida em anos anteriores.

A reversão da perda por irrecuperabilidade de um ativo deve ser reconhecida diretamente no resultado.

Depois que a reversão da perda por irrecuperabilidade é reconhecida, a variação patrimonial diminutiva de depreciação ou amortização para o ativo deve ser

ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo menos, se aplicável, seu valor residual, em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

## **6.6 Divulgação da Redução ao Valor Recuperável**

Recomenda-se que o órgão/entidade evidenciar as seguintes informações para cada classe de ativos:

- a) o valor das perdas por irrecuperabilidade reconhecidas no resultado durante o período; e
- b) o valor das reversões de perdas por irrecuperabilidade reconhecidas no resultado do período.

A o órgão/entidade deve evidenciar as seguintes informações para cada perda por irrecuperabilidade ou reversão reconhecida durante o período:

- a) Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por irrecuperabilidade;
- b) O valor da perda por irrecuperabilidade reconhecida ou revertida;
- c) A natureza do ativo;
- d) O segmento ao qual o ativo pertence;
- e) Se o valor recuperável do ativo é seu valor justo menos os custos de alienação ou seu valor em uso;
- f) Se o valor recuperável for determinado pelo valor justo menos os custos de alienação (o valor foi determinado por referência a um mercado ativo);

g) Se o valor recuperável for determinado pelo valor em uso.

## **7. Procedimentos a serem adotados**

### **Decreto de Gestão de Bens Móveis**

A Subsecretaria de Recursos Logísticos – SUBLO da Secretaria de Planejamento e Gestão – SEPLAG, nos enviou minuta de um Decreto de Gestão de Bens Móveis do Estado, e até a elaboração da versão final, fizemos diversas sugestões que foram discutidas exaustivamente pelo grupo. Estamos no momento aguardando a sua aprovação.

### **Levantamento dos Bens Móveis**

O Subgrupo Imobilizado/Intangível, e a Contadoria-Geral do Estado estão preparando um normativo que descreva como ocorrerá o levantamento dos bens móveis do Estado do Rio de Janeiro, com seus aspectos principais, que são:

1. Constituição de Comissões e Contratação de Empresas;
2. Cronograma do levantamento.

### **Procedimentos de Depreciação/Amortização/Exaustão**

A Contadoria-Geral do Estado será responsável por emitir orientação sobre o cálculo de depreciação, amortização e exaustão, para que seja iniciado no ano de 2013, para os bens que foram adquiridos em 2013.

### **Sistema de Patrimônio do Estado**

O PRODERJ elaborou o projeto SAGPP – Sistema de Apoio à Gestão do Patrimônio Público, com o propósito de desenvolver um sistema que automatize os conceitos, normas e procedimentos adotados pelo Estado no controle das operações dos bens patrimoniais e na prestação de contas do exercício. Para a elaboração do projeto, foram utilizadas como referência as especificações elaboradas pela equipe da

Contadoria-Geral do Estado e a minuta do Decreto que regulamenta a gestão de Bens Móveis do Estado. A elaboração do Projeto se justificou pela resposta do PRODERJ de que a adaptação do CPE não é possível e, portanto, não está apto para gerar as informações patrimoniais demandadas com base nos requisitos extraídos da minuta de decreto dos bens patrimoniais. Será elaborado um Termo de Referência para contratar no mercado um sistema ou ainda, ser utilizado na possibilidade de ser desenvolvido um sistema pelo PRODERJ.

## **7. RELATÓRIO DO SUBGRUPO Nº 5 – SISTEMA DE CUSTOS**

O SGGTCON nº 5, composto por representantes da Contadoria-Geral do Estado e Auditoria-Geral do Estado / SEFAZ, das Subsecretarias de Planejamento e de Orçamento / SEPLAG, e ainda com a participação de convidados do Tribunal de Contas do Estado, realizou reuniões em 22/03/2012 e 29/05/2012.

A primeira reunião tratou da apresentação ao grupo da NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público e demais .

No período de 08/05/2012 a 07/11/2012, que contribuíram para o desenvolvimento do presente Relatório que versa sobre as informações consolidadas sobre os estudos e procedimentos contábeis efetuados visando a contabilização do PPA, conforme segue:

### **Considerações Finais**

Com base em todo o exposto, o subgrupo entende está desenvolvendo de forma compatível com o cronograma apresentado e poderá atender ao prazo indicado para a implantação dos procedimentos descritos neste trabalho, uma vez que contribuem de forma relevante para o controle do planejamento público.

Cabendo registrar que o desenvolvimento satisfatório das atividades do SGGTCON Nº 6 é resultante da integração entre as áreas envolvidas e comprometidas com o êxito do trabalho.

Segue abaixo os aspectos definidos na última reunião para elaboração de slide:

- ❖ Como buscar os indicadores de Custos
- ❖ Sistemas Informatizados - Dificuldades de Integração
- ❖ Eleição de 03 órgãos (Pequeno, Médio e Grande Porte) para observação e Estudo
- ❖ Proposta de visita a órgãos públicos que detenham Sistemas de Informação de Custos Implantados

O **Subgrupo de Trabalho nº 5 – Sistema de Custos**, que tem como responsável o Sr. David Lopes de Souza, realizou a sua segunda reunião em 29/05/2012. Na continuidade dos estudos sobre o tema, foi avaliado o material bibliográfico e de consulta disponibilizado na reunião inaugural e a sua relevância para o embasamento teórico do grupo. Foi apresentada ao grupo, a possibilidade de contratação de consultoria pela SEFAZ para auxílio na modelagem do Sistema de Informação de Custos e ainda a proposta de criação no âmbito da SEFAZ de uma Superintendência de Custos.

Após amplo debate sobre o Plano de Trabalho foram definidas as seguintes diretrizes de ação:

- Como buscar os indicadores de Custos
- Sistemas Informatizados: Necessidades/dificuldades de integração
- Escolha de 03(três) órgãos estaduais para observação
- Visita a órgãos públicos que possuam Sistemas de Custos implantados

## **8. RELATÓRIO DA APLICAÇÃO DO PLANO DE CONTAS, DETALHADO NO NÍVEL EXIGIDO PARA A CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS NACIONAIS.**

### **→ Estudo e Procedimentos Contábeis – 30/09/2012**

- 1) Relatório do levantamento dos fenômenos a serem registrados na contabilidade.

Os fenômenos a serem registrados a partir de 01/01/2013 serão os já existentes. Ou seja, os fatos novos, como Empenho em Liquidação e Receita Tributária por Competência ainda são objeto de estudo para implantação ao longo do próximo exercício.

- 2) Relatório dos eventos para registro contábil dos fenômenos identificadas.

Os eventos são os constantes da Tabela de Eventos do SIAFEM/RJ. Como são aproximadamente 3.000 (três mil) eventos, não seria prático emitir um relatório com essa informação.

- 3) Relatório contendo a metodologia utilizada para o registro de abertura e de encerramento do exercício, bem como de crítica de dados.

As contas cujos saldos passarão saldo para o exercício financeiro de 2013 constarão de uma Tabela do SIAFEM/RJ, disponível para consulta pela transação LISDEPARA. Assim os saldos constantes do elenco de contas do Plano de Contas atual passarão para sua correspondente no PCASP, via sistema.

Não há encerramento de contas e abertura de contas por não haver mudança de sistema.

- 4) PCASP no nível de detalhamento necessário ao Ente.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, no nível de detalhamento necessário ao Estado do Rio de Janeiro já foi enviado, por e-mail, ao Coordenador do GTCO/RJ.

### **→ Adequação – 31/10/2012**

5) Sistema informatizado adequado à metodologia utilizada.

O Sistema Integrado de Administração Financeira para os Estados e Municípios – SIAFEM está passando por atualizações e modificações pelo SERPRO em parceria com a ATI/SEFAZ.

6) Manual de procedimentos elaborado/atualizado.

Os procedimentos adotados para implantação do PCASP no SIAFEM/RJ foram os seguintes:

- a) Identificação no PCASP da conta destino para os saldos das contas do Plano de Contas Único do Estado do Rio de Janeiro, que nós intitulamos de DE/PARA.

Este trabalho foi realizado pelo SGGTCON nº 4.

- b) Paralelamente à realização do DE/PARA foram identificadas necessidades que geraram Demandas para a ATI/SEFAZ. As principais foram:

Demanda nº 1147 – Criação da tabela de Classificação da Receita e da Despesa Orçamentária.

Os códigos orçamentários da receita e da despesa não serão mais contas contábeis como ocorre atualmente, mas serão necessários para registrar a execução orçamentária.

Demanda nº 1181 – Interação entre os sistemas Patrimonial e Financeiro.

Atualmente as contas dos sistemas financeiro e patrimonial não registram entre si. Quando necessário são usadas contas de interferência ativa e passiva (variações). No PCASP não há contas de interferência, portanto houve necessidade de se permitir no sistema SIAFEM/RJ o registro entre uma conta tipo F – Financeira e uma tipo P – Permanente/Patrimonial.

Demanda nº 1229 – Inclusão do campo Indicador de Superavit Financeiro.

Informação necessária na conta para fins de apuração do superávit financeiro.

Demanda nº 1235 – Inclusão das contas do PCASP via sistema (INCCONTA).

Após conclusão do DE/PARA as contas foram incluídas no PCASP via sistema, sem necessidade de digitação, minimizando os erros.

Demanda nº 1362 – Criação da transação LISEVENNAT – Lista Eventos por Natureza de Receita e Despesa.

Com o fim dos códigos orçamentários como contas contábeis e criação da Tabela de Classificação da Receita e da Despesa pela Demanda nº 1147, precisávamos de uma nova transação para listas quais eventos registram a execução orçamentária.

Demanda nº 1381 – Criação da Tabela de Correspondência entre os códigos orçamentários da despesa e da receita e as Variações Patrimoniais Diminutivas e Aumentativas.

Como não houve alteração dos códigos orçamentários da receita e da despesa e, conseqüentemente, não houve alteração nos documentos que registram a execução (Nota de Empenho, Nota de Dotação, Nota de Crédito, Documento de Liquidação, etc), houve necessidade de criarmos uma Tabela de Correspondência entre os códigos orçamentários e as contas de variações patrimoniais diminutivas e aumentativas do PCASP (VPA e VPD).

Assim, quem trabalha com a execução do orçamento não precisa saber o a conta de VPA ou VPD, o registro é automático de acordo com a Natureza da Receita ou da Despesa informada no documento.

Demandas nº 1382, 1386, 1392, 1394, 1400, 1401 e 1414 – Alteração dos Roteiros de Contabilização de todos os eventos existentes na Tabela de Eventos do SIAFEM/RJ.

A possibilidade de se alterar os eventos via sistema SIAFEM, permitiu que erros fossem minimizados e agilizou a realização da tarefa, cabendo aos servidores da Contadoria-Geral do Estado a revisão dos eventos e realização de testes.

Demanda nº 1403 – Inclusão das contas de controles devedores e credores nos Roteiros de Contabilização dos eventos.

A lista de contas atual vai de 1 a 6. No PCASP vai de 1 a 8. Foi preciso alterar o programa que limita o universo de contas dentro do sistema SIAFEM/RJ, incluindo as contas iniciadas por 7 e 8.

### → Avaliação

A Auditoria Geral do Estado elaborou Relatório de Controle Interno contendo os resultados da auditoria realizada de modo a se avaliar os controles internos relacionados à Aplicação do Plano de Contas, item VII do Cronograma de Ações. Segue o citado relatório abaixo:



# RELATÓRIO DE CONTROLE INTERNO: IMPLANTAÇÃO DO PCASP-RJ

RENATO AUGUSTO ZAGALLO VILLELA DOS SANTOS  
Secretário de Estado de Fazenda

PAULO SERGIO BRAGA TAFNER  
Subsecretário Geral de Fazenda

EUGENIO MANUEL DA SILVA MACHADO  
Auditor-Geral do Estado

RUI CESAR DOS SANTOS CHAGAS  
Superintendente de Gestão sobre Auditorias

CARLOS HENRIQUE SODRÉ COUTINHO  
Coordenador de Auditoria – 1º CAE

NILSA LOPES DE OLIVEIRA  
Coordenador de Auditoria – 2º CAE

SANDRA REGINA LOPES DE OLIVEIRA  
Coordenador de Auditoria – 3º CAE

ANDRÉA ANDRADE LENG RUBER  
Coordenador de Auditoria – 4º CAE

TERESA FRANCISCA DO NASCIMENTO  
Coordenador de Auditoria – 5º CAE

SILVIA MARTUSCELLI DA CAMARA  
Coordenador de Auditoria – 6º CAE

ROBSON RAMOS OLIVEIRA  
Coordenador de Revisão, de Normas e Procedimentos

**ELABORAÇÃO**

Robson Ramos Oliveira  
Rui Cesar dos Santos Chagas  
Dione Helena L. C. Lima  
Marcio Romano  
Leonardo da Silva Morais

**Informações:**

Tel: 2334-4881

Fax: 2334-4538

Correio Eletrônico: [age@sef.rj.gov.br](mailto:age@sef.rj.gov.br)

Avenida Presidente Vargas, n. 670, 12º andar - Centro  
CEP: 20071-001 - Rio de Janeiro - RJ

## INTRODUÇÃO

O Decreto Federal nº 6.976, de 07 de outubro de 2009, com o intuito de buscar padronização para fim de consolidação das contas nacionais, atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional — STN a responsabilidade da elaboração de um Plano de Contas padronizado para a federação.

Ademais, a Portaria STN n.º 437, de 12 de julho de 2012, aprovou a 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), se constituindo como uma das partes do manual o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), padronizado para em âmbito nacional, adequando-o aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de contabilidade do setor público;

Além disso, a Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011, alterada pela Portaria STN nº 231, de 29 de março de 2012, estabeleceu a necessidade dos entes divulgarem um cronograma de ações relativas às principais inovações na Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Esse cronograma pode ser detalhado em períodos anuais e sua atualização feita periodicamente, de maneira que em 2014 as principais inovações estejam integralmente implantadas.

Assim, visando ao cumprimento das portarias da Secretaria do Tesouro Nacional, o Governo do Estado do Rio de Janeiro elaborou o Cronograma de Ações para Implementação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, cabendo a esta Auditoria Geral do Estado — AGE a produção de um relatório de Controle Interno que valide os novos procedimentos e sistemas, de acordo com o MCASP.

Nesse contexto, o presente relatório apresenta os resultados da auditoria realizada de modo a se avaliar os controles internos relacionados ao item VII do cronograma, que trata da “Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais”.

## OBJETIVO DA AUDITORIA

O objetivo da auditoria é aferir a conformidade, em etapas, dos procedimentos adotados para a implementação das inovações relativas ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público — PCASP para o exercício de 2013, a saber:

- Estudo e procedimentos contábeis;
- Adequação dos procedimentos; e
- Aplicação dos procedimentos de acordo com o MCASP.

## ESCOPO E METODOLOGIA

O escopo da auditoria está limitado à avaliação dos procedimentos e sistemas adotados para a implantação do novo PCASP no Governo do Estado do Rio de Janeiro, que, segundo o Cronograma de Ações para Implementação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, se dará no exercício de 2013.

Nossa metodologia de auditoria incluiu:

- Entrevista com o Sr. David de Brito Dantas, Coordenador do Subgrupo de Trabalho n.º 4 – Plano de Contas;
- Exame do Relatório de Rotina e da Tabela de Eventos, elaborados pela Contadoria Geral do Estado;
- Verificação da implementação das Demandas necessárias ao funcionamento do PCASP em 2013, enviadas para Assessoria de Tecnologia de Informação — ATI/SEFAZ;
- Verificação de como serão gerados os lançamentos no Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios – SIAFEM2013; e
- Verificação do atendimento ao Cronograma de Ações para Implementação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro.

Nossos exames foram conduzidos de acordo com os padrões de auditoria aceitos para o setor público, focado nas Questões de Auditoria, relacionadas no Anexo 1.

## LIMITAÇÕES DO TRABALHO

Em entrevista com o Coordenador do Subgrupo de Trabalho n.º 4 – Plano de Contas, foi nos informado que o SIAFEM2013 somente está disponível para a Contadoria Geral do Estado. Neste contexto, os testes para se examinar os procedimentos para implantação do PCASP-RJ foram feitos por técnicos da CGE, ficando a nossa análise limitada a observação das consultas e lançamentos apresentados pelo Coordenador.

## ACHADOS

Do exame efetuado, dentro do escopo de auditoria definido, apresentamos os seguintes achados:

### 1. Referente ao Ambiente de Controle

A Contadoria Geral do Estado ministrou, em 12 de dezembro de 2012, treinamento para capacitação do PCASP, tendo como público alvo os usuários do SIAFEM de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro.

De acordo com o Controle de Inscrições, apresentado a esta AGE, participaram desse treinamento 218 pessoas.

Em relação às demandas que surgem decorrentes dos testes que visam à implantação do PCASP em 2013, nos foi informado que tais demandas são encaminhadas a ATI/SEFAZ. Sendo assim, depois de todos os problemas resolvidos, a CGE aprova as devidas implementações e atualizações no SIAFEM2013.

### 2. Referente à Avaliação de Risco

De acordo com o Coordenador do Subgrupo de Trabalho n.º 4 – Plano de Contas, não foram realizadas avaliações de riscos, pois para todas as etapas de implantação do PCASP são realizados testes e, na hipótese de haver algum problema, este é enviado para ATI/SEFAZ para ser resolvido (ambiente de desenvolvimento do sistema).

Contudo, com base na entrevista realizada, os técnicos da CGE consideram que o processo de implantação do PCASP apresenta risco mínimo, em face de todas as demandas já terem sido implementadas e testadas no SIAFEM2013.

### **3. Referente aos Procedimentos de Controle**

De acordo com Cronograma de Ações para Implementação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público a CGE deve apresentar o Relatório do Levantamento dos Fenômenos a serem registrados na Contabilidade e o Relatório dos Eventos para Registro Contábeis dos Fenômenos Identificados

Foi nos enviado, pela CGE, a Tabela de Eventos contendo 277 páginas, referente ao SIAFEM2013. A referida tabela, conforme informou o Coordenador do Subgrupo de Trabalho n.º 4 – Plano de Contas, representa os relatórios anteriormente citados.

Em relação ao Relatório da Metodologia Utilizada para Registro de Abertura e de Encerramento do Exercício, bem como de Crítica de Dados, o Coordenador nos informou que: “Não existe esse relatório, pois, por se tratar do mesmo sistema (SIAFEM), os procedimentos de abertura e encerramento de exercício (os saldos das contas contábeis) são repassados automaticamente para o exercício seguinte”.

Em função das adequações do Sistema SIAFEM para o exercício de 2013 foi adotada uma metodologia de migração de contas do ano de 2012 para 2013, de acordo com o MPCASP.

O PCASP está dividido em 8 classes (1 – Ativo; 2 – Passivo e Patrimônio Líquido; 3 – Variações Patrimoniais Diminutivas; 4 – Variações Patrimoniais Aumentativas; 5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento; 6 – Controle da Execução do Planejamento e Orçamento; Controle dos Devedores e 8 – Controle Credores) e foi estruturado para que as classes de natureza patrimonial utilizassem o 5º nível de para identificação de saldos recíprocos.

### **4. Referente à Informação e Comunicação**

As informações acerca do projeto de implantação do PCASP estão sendo documentadas no sítio da Contadoria Geral do Estado ([www.fazenda.rj.gov.br/portal/instituicao/contadoria.portal](http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/instituicao/contadoria.portal)), por meio de Relatórios das Reuniões do Grupo de Procedimentos Contábeis do Estado do Rio de Janeiro.

### **5. Referente ao Monitoramento**

Os procedimentos para monitoramento das atividades para implantação do PCASP, em 01/01/2013, são feitos por meio de testes, já mencionados no item 2.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Realizamos o presente trabalho de acordo com as normas de auditoria aceitas para o setor público. Acreditamos que as evidências obtidas fornecem uma base razoável para os nossos achados e considerações finais, observando-se o objetivo e escopo de auditoria.

Assim, não identificamos deficiência de controle interno que possam inviabilizar a implantação do PCASP-RJ em 2013.

Por fim, o prazo de implantação do PCASP foi prorrogado para até o término do exercício de 2014, por força da Portaria STN n.º 753, de 21 de dezembro de 2012, o que favorece a Contadoria Geral do Estado na mitigação de conflitos que possam ocorrer na sua implantação, em janeiro de 2013.

Rio de Janeiro,      de dezembro de 2012.

**Rui Cesar dos Santos Chagas**

Superintendente

Matrícula nº 816.198-6

**Eugenio Manuel da Silva Machado**

Auditor-Geral do Estado

Matrícula nº 816.267-9

## ANEXO I

### AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

<b>Órgão / Entidade:</b>	Secretaria de Estado de Fazenda - SEFAZ
<b>Objetivo:</b>	Avaliar os controles internos de modo a validar os procedimentos para a implementação do PCASP em 01/01/2013.
<b>Produto:</b>	Relatório emitido até 31/12/2012.
<b>Pessoal envolvido:</b>	SEFAZ, CGE e AGE

<b>Entrevistado:</b>	Sr. David de Brito Dantas, Coordenador do Subgrupo de Trabalho n.º 4 – Plano de Contas – CGE/SEFAZ
----------------------	--

1. AMBIENTE DE CONTROLE			
Questão	Sim	Não	REF
1.1 A CGE preparou treinamento para capacitação do PCASP tendo como público-alvo os usuários do SIAFEM de todos os órgãos e entidades?	X		
1.2. O curso foi ministrado no exercício de 2012?	X		
1.3 As demandas 1106, 1147, 1181, 1229, 1235 já foram implementadas e as atualizações necessárias já constam no SIAFEM 2013?	X		

2. AVALIAÇÃO DE RISCOS			
Questão	Sim	Não	REF
2.1 Foi realizada uma avaliação de risco para as etapas do projeto: Estudo e Procedimentos Contábeis; Adequação; Avaliação; Implementação?		X	
2.2 Mesmo na hipótese de não ter sido realizada uma avaliação de risco, o risco na etapa de implementação pode ser classificado como baixo, considerando o macro e microambiente interno e externo?	<p>O Coordenador do Subgrupo de Trabalho n.º 4 – Plano de Contas considera que o processo de implantação do PCASP apresenta risco mínimo, em face de todas as demandas já terem sido implementadas e testadas no SIAFEM2013</p>		

<b>3. PROCEDIMENTOS DE CONTROLE</b>			
<b>Questão</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>REF</b>
3.1. Os produtos relacionados no cronograma de ações a serem implementados até 2014 pelo Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, em atendimento a Portaria STN n.º 828/2011, alterada pela Portaria n.º 231/2012, foram entregues? OBS. Detalhamento na sequência.			
3.1a. Relatório do levantamento dos fenômenos a serem registrados na contabilidade.	Conforme informação, a Tabela de Eventos representa estes 02 relatórios.		
3.1b. Relatório dos eventos para registro contábil dos fenômenos identificados.			
3.1c. Relatório contendo metodologia utilizada para o registro de abertura e de encerramento do exercício, bem como de crítica dos dados.		X	
3.1d. PCASP no nível de detalhamento necessário ao ente.	X		
3.2. O PCASP está dividido em 8 classes: 1. Ativo; 2. Passivo e Patrimônio Líquido; 3. Variações Patrimoniais Diminutivas; 4. Variações Patrimoniais Aumentativas; 5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento; 6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento; 7. Controles Devedores; e 8. Controles Credores?	X		
3.3. O PCASP foi estruturado para que as classes de natureza da informação patrimonial (1 – Ativo, 2 – Passivo, 3 – Variações Patrimoniais Diminutivas, 4 – Variações Patrimoniais Aumentativas) utilizassem o 5º nível para identificação de saldos recíprocos?	X		
3.4. O sistema informatizado está adequado à metodologia utilizada?	X		
3.5 Foi elaborado ou atualizado Manual de Procedimentos?		X	
3.6 Testes estão sendo realizados?	X		
3.7 Na hipótese de a resposta 3.6 ser positiva, os dados de teste no sistema estão protegidos e controlados em ambiente de produção ou outro?	X		

<b>4. INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO</b>			
<b>Questão</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>REF</b>
4.1 As informações acerca do projeto de implantação do PCASP estão sendo documentadas?	X		
4.2. Na hipótese de a resposta à questão 4.1 ser positiva, existe canal de comunicação com os usuários do sistema, de modo a dar transparência dos atos?	X		

<b>5. MONITORAMENTO DO AMBIENTE DE CONTROLE</b>			
<b>Questão</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>REF</b>
5.1 A CGE está adotando procedimentos para monitoramento das atividades, de modo a implementar o PCASP em 01/01/2013?	X		

## → Implementação

No dia 07 de janeiro de 2013, foi publicada no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro a Portaria CGE nº 162, de 04 de janeiro de 2013, que implantou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP do Sistema Integrado de Administração Financeira para Estado e Municípios – SIAFEM/RJ, com vigência a partir de janeiro de 2013, além de instituir os eventos constantes na Tabela de Eventos e responsabilizando a Superintendência de Normas Técnicas – SUNOT pelas alterações e inclusões das contas e seus desdobramentos ou de eventos. Segue abaixo a redação original da Portaria:

PORTARIA CGE N.º 162 DE 04 DE JANEIRO DE 2013

Implanta o Plano de Contas aplicado ao setor público – PCASP do Sistema Integrado de Administração Financeira para Estado e Municípios – SIAFEM/RJ, para vigor a partir do exercício de 2013 e dá outras providências.

**O CONTADOR-GERAL DO ESTADO**, no uso de suas atribuições legais e,

### CONSIDERANDO:

- o disposto no artigo 12 da Resolução SEF nº 2.778, de 07 de fevereiro de 1997;
- o disposto no inciso III do artigo 15 do Decreto nº 43.463, de 14 de fevereiro de 2012;
- o disposto no artigo 2º do Decreto nº 22.939, de 30 de janeiro de 1997;
- o disposto na Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008; e
- o disposto na Portaria STN nº 437, de 12 de julho de 2012 e posteriores alterações.

### RESOLVE:

**Art. 1º** - Implantar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP do Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios – SIAFEM/RJ, que deverá ser utilizado por todos os órgãos da Administração Direta e Indireta, incluindo as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social do Estado do Rio de Janeiro.

**Art. 2º** - Ficam instituídos os eventos constantes da Tabela de Eventos, parte integrante do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP do SIAFEM/RJ, como instrumento a ser utilizado pelas unidades gestoras no preenchimento das telas e/ou documentos de entrada no sistema, para transformar os atos e fatos administrativos rotineiros em registros contábeis automáticos.

**Art. 3º** - A Superintendência de Normas Técnicas – SUNOT, desta Contadoria Geral, é órgão competente para promover a alteração e inclusão de contas e seus desdobramentos, assim como dar a manutenção à Tabela de Eventos.

**§ 1º** - As alterações e inclusões de contas e seus desdobramentos ou de eventos dar-se-ão por solicitação formal dos usuários, responsáveis pela contabilidade, a ser analisada pela Superintendência de Normas Técnicas – SUNOT, desta Contadoria Geral, que promoverá a aprovação ou a devolução, devidamente justificada, ao interessado ou por determinação da Secretaria do Tesouro Nacional – órgão central de contabilidade da União, responsável pela edição de normas gerais para consolidação das contas públicas, consoante parágrafo 2º do artigo 50 da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 – LRF.

**§ 2º** - A Superintendência de Normas Técnicas providenciará, após a data da entrada em vigor desta Portaria, a divulgação através do sistema COMUNICA das alterações e inclusões que venham a ocorrer no Plano de Contas Aplicados ao Setor Público – PCASP e na Tabela de Eventos do SIAFEM/RJ.

**Art. 4º** - A utilização do Plano de Contas e da Tabela de Eventos deverá ser certificada mediante o registro, pelas coordenadorias setoriais de contabilidade, da Contadoria Geral do Estado, ou órgãos equivalentes, da conformidade contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

**Art. 5º** - Ficam instituídas as transações a seguir, como ferramenta de uso dos usuários por ocasião da implantação do novo plano de contas.

- a) LISEVENNAT – Lista Evento p/ Natureza da Receita e Despesa;
- b) LISNRD – Lista Natureza da Receita e Despesa;
- c) CONNRD – Consulta Natureza da Receita e Despesa; e
- d) LISDEPCASP – Lista a Relação das Contas em 2012 para 2013.

**Parágrafo Único** - Ficam mantidas a Nota de Dotação – ND, a Nota de Crédito – NC, a Nota de Empenho – NE, o Documento de Liquidação – DL, a Nota de Lançamento – NL, a Nota de Arrecadação – NA, a Programação de Desembolso – PD, a Ordem Bancária – OB e a Guia de Recebimento – GR, como documentos eletrônicos de entrada no sistema SIAFEM/RJ.

**Art. 6º** - Esta Portaria entrará em vigor a contar de 02 de janeiro de 2013, revogando-se as disposições em contrário.

Rio de Janeiro, 04 de janeiro de 2013

**FRANCISCO PEREIRA IGLESIAS**  
Contador-Geral do Estado

## 9. RELATÓRIO DOS PROCEDIMENTOS PATRIMONIAIS ESPECÍFICOS.

### 9.1 ANÁLISE DOS LANÇAMENTOS DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL - RPPS.

Este relatório teve como objetivo realizar uma análise dos procedimentos que são adotados no Rio de Janeiro em comparação aos procedimentos que são realizados pela União, baseados no item 03.04.03 do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, 4ª edição, que são os registros efetuados pela União até a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

#### Contribuição Patronal

##### União

O pagamento da contribuição patronal ao RPPS realizado pela União é contabilizado da seguinte forma:

1. Registro da saída de dinheiro no ente pagador

D – Despesa Corrente Intra-Orçamentária – Contribuição Patronal  
C – Banco Conta Movimento

2. Registro do ingresso do dinheiro no RPPS

D – Banco Conta Movimento  
C – Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio - Receita Corrente Intra-Orçamentária

##### Rio de Janeiro

A contabilização atual do Rio de Janeiro utiliza os procedimentos do atual plano de contas da União. O empenho em favor do RIOPREVIDÊNCIA ocorre da seguinte maneira, segundo Rotina CNRC/SUNOT/CGE nº 002/2012:

#### 1. Empenho

Evento: 40.0.091

Evento Complementar: 40.1.101

D - 2.9.2.1.1.00.00 – Crédito Disponível  
C - 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado Líquido

## 2. Liquidação

A liquidação da despesa é processada através da transação >DL – Documento de Liquidação.

Evento **51.0.059** (para a classificação 3.1.9.1.13.01 ou 3.1.9.1.13.02 compreendendo as obrigações RPPS DO EXERCÍCIO)

Evento **51.0.053** (para a classificação 3.1.9.1.92.39 compreendendo as obrigações RPPS de DEA)

Evento **51.0.061** (para a classificação 3.1.9.1.13.01 ou 3.1.9.1.13.02 compreendendo a PROVISÃO/RPPS do 13º SALÁRIO)

Evento **61.0.011** (para a classificação 3.1.9.1.13.01 ou 3.1.9.1.13.02 ou 3.1.9.1.92.98 compreendendo as obrigações RPPS INSCRITAS EM RPNP), todos combinado com o evento **54.0.864**.

Evento **54.0.864** (REGISTRA O VALOR DEVIDO AO RPPS DE CONTRIBUICAO PATRONAL)

### 1. Registro no Ente

D - 3.3.1.9.1.13.YY – Despesa / Obrigações Patronais  
C - 2.1.2.1.3.01.16 – Passivo / Contribuição Patronal – RPPS

### 2. Registro na Rioprevidência

D - 1.1.2.1.3.01.YY – Ativo / Repasses Previdenciários  
C - 6.2.1.4.1.00.00 – Variação Aumentativa / Repasses Previdenciários

### 3. Pagamento

#### 1. Baixa do Passivo

D - 2.1.2.1.3.01.16 - Passivo / Contribuição Patronal – RPPS  
C - 1.1.1.2.XX.ZZ - Banco

## **RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO AO RPPS**

### União

Situação de restos a pagar:

1. No exercício x1:

D - Despesas Correntes Intra-Orçamentárias – Obrigações Patronais – Juros, Multas e Atualizações

C - Passivo Circulante – Contribuições Patronais do Exercício

2. No encerramento do exercício x1:

D - Passivo Circulante - Contribuições Patronais do Exercício Financeiro

C - Passivo Circulante - Contribuições Patronais do Exercício Anterior

3. Novas apropriações no exercício x2:

D - Despesas Correntes Intra-Orçamentárias – Obrigações Patronais – Juros, Multas e Atualizações

C - Passivo Circulante – Contribuições Patronais do Exercício Anterior Sistema Financeiro

4. No momento do pagamento:

D - Passivo Circulante – Contribuições Pat. do Exercício Anterior

C - Banco Conta Movimento

### Rio de Janeiro

No Rio de Janeiro não há registro de Juros, Multas e Atualizações para **Contribuição Patronal Recolhida fora do Prazo ao RPPS**, portanto, também não adotamos os novos critérios.

As contribuições patronais são lançadas como despesa da entidade patronal, identificada pela modalidade “91” - Despesas de Aplicações Diretas Decorrentes de Operações entre Órgãos.

## **CONTRIBUIÇÃO DO SERVIDOR**

### União

As retenções dos salários dos servidores da União são assim contabilizadas:

#### **1. Reconhecimento da retenção no passivo**

D – Despesas de Pessoal  
C – Consignações – Passivo Circulante

#### **2. Com o pagamento**

D – Consignações – Passivo Circulante  
C – Banco Conta Movimento

#### **3. Registro no RPPS do ingresso do dinheiro**

D – Banco Conta Movimento  
C – Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio

### Rio de Janeiro

A contabilização atual do Rio de Janeiro utiliza no SIAFEM/RJ os seguintes procedimentos:

#### **1. Reconhecimento da retenção no passivo**

D – 3.3.1.9.0.xx.xx – Despesa com Pessoal  
C – 2.1.2.1.2.01.01 – Pessoal a Pagar

#### **2. Transferência a classificar**

D – 2.1.2.1.2.01.01 – Pessoal a Pagar  
C – 2.1.1.1.9.98.01 – Consignatários a Classificar

#### **3. Apropriação dos Consignatários**

D – 2.1.1.1.9.98.01 – Consignatários a Classificar  
C – 2.1.1.1.1.03.02 – RPPS – Servidores Ativos

#### 4. Com o pagamento

D – 2.1.1.1.1.03.02 – RPPS Servidores Ativos

C – 1.1.1.1.2.99.03 – Bradesco

#### 5. Registro no RPPS do ingresso do dinheiro

D – 1.1.1.1.2.99.03 – Bradesco

C – 4.1.2.1.0.29.xx – Contribuições Previdenciárias Regime Próprio

### REPASSES PREVIDENCIÁRIOS

#### União

No Governo Federal, os repasses são assim registrados:

1 – Registro da saída de dinheiro no ente concedente

D – Repasses Previdenciários Concedidos

C – Banco Conta Movimento

2 – Registro do ingresso do dinheiro no RPPS

D – Banco Conta Movimento

C – Repasses Financeiros para Cobertura de Déficit Financeiro Atuarial

Ou

D – Banco Conta Movimento

C – Repasses Financeiros para Pagamento de Financeiro

Responsabilidade da Fonte Tesouro

Ou

D – Banco Conta Movimento

C - Repasses Financeiros para Cobertura de Insuficiência

Financeira do Plano

Ou

D – Banco Conta Movimento

C – Outros Aportes ao RPPS

#### Rio de Janeiro

Com relação às **Transferências Previdenciárias**, o Rio de Janeiro não adota os procedimentos do Manual. Cabe informar que o último repasse previdenciário foi feito em 2008, através de repasse do Tesouro, com a seguinte contabilização:

No Tesouro:

D – Variação Passiva

C – Banco

No Rioprevidência:

D – Passivo

C- Variação Ativa

## PAGAMENTO DOS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS

### União

Lançamentos realizados na União:

1. Na liquidação da despesa:

D – Despesa Corrente – Aposentadorias/Reformas

C – Benefícios a Pagar – Passivo Circulante

2. No momento do pagamento:

D – Benefícios a Pagar – Passivo Circulante

C – Banco Conta Movimento

### Rio de Janeiro

No SIAFEM/RJ, além da UG 123400 – Rioprevidência estão listadas as seguintes UGs:

UG 123401 - FUNDO UNICO DE PREVIDENCIA – ALERJ

UG 123402 - FUNDO UNICO DE PREVIDENCIA – TCE

UG 123403 - FUNDO UNICO DE PREVIDENCIA – TRIBUNAL DE JUSTICA

UG 123404 - FUNDO UNICO DE PREVIDENCIA – EXECUTIVO

UG 123410 - FUNDO UNICO DE PREVIDENCIA DO ERJ – MP

O roteiro de contabilização do pagamento dos benefícios previdenciários envolvem duas UGs, a UG do Rioprevidência, que efetua o pagamento dos benefícios, e em outra UG correspondente, que liquida e baixa o passivo correspondente.

### Liquidação

Na UG 1

D – 3.3.3.9.01.00 – Aposentadorias e Reformas

C – 2.1.2.1.2.01.01 – Pessoal a Pagar

## Pagamento

UG 2 - Rioprevidência

D - 5.2.2.1.1.01.00 – Variação Diminutiva

C – 1.1.1.1.x.xx.xx – Banco

UG 1

D – 1.1.2.6.9.xx.xx – Valores em trânsito

C – 6.2.2.1.1.01.00 – Variação Aumentativa

Após a confirmação de pagamento pelo Rioprevidência, na UG 1, ocorre a baixa do pessoal a pagar:

D – 2.1.2.1.2.01.01 – Pessoal a Pagar

C - 1.1.2.6.9.xx.xx – Valores em trânsito

## **COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA**

### União

Segue exemplo de contabilização na União, conforme proposto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 4ª edição:

Exemplo: O RPPS possui um direito no valor de R\$ 10.000,00 e obrigação no valor de R\$ 15.000,00 para com o INSS.

#### **Contabilização no RPPS**

1. Momento do reconhecimento do direito

D – Ativo Circulante

C – Variação Ativa Extra-Orçamentária Incorporação de Ativo R\$ 10.000,00

2. Momento do reconhecimento da obrigação

D – Variação Passiva Extra-Orçamentária Incorporação de Passivo

C – Passivo Circulante R\$ 15.000,00

3. Encontro de contas com o registro da Receita e Despesa Orçamentária

D – Variação Passiva Extra-Orçamentária Desincorporação de Ativo

C – Ativo Circulante R\$ 10.000,00

D – Passivo Circulante

C – Variação Ativa Orçamentária - Desincorporação de Passivo R\$ 15.000,00

D – Despesa Corrente

C – Receita Corrente	R\$ 10.000,00
D – Despesa Corrente	
C – Passivo Circulante	R\$ 5.000,00
4. Registro do pagamento pelo valor líquido	
D – Passivo Circulante	
C – Bancos Conta Movimento	R\$ 5.000,0

## Contabilização no INSS

### 1. Registro do reconhecimento do direito

D – Ativo Circulante	
C – Variação Ativa Extra-Orçamentária - Incorporação de Ativo	R\$ 15.000,00

### 2. Registro do reconhecimento da obrigação

D – Variação Passiva Extra-Orçamentária- Incorporação de Passivo	
C – Passivo Circulante	R\$ 10.000,00

### 3. Encontro de contas com o registro da Receita e Despesa Orçamentária

D – Variação Passiva Orçamentária	
C – Ativo Circulante	R\$ 15.000,00

D – Passivo Circulante	
C – Variação Ativa Orçamentária - Desincorporação de Passivo	R\$ 10.000,00

D – Despesa Corrente	
C – Receita Corrente	R\$ 10.000,00

D – Ativo Circulante	
C – Variação Ativa Orçamentária - Incorporação de Ativo	R\$ 5.000,00

### 4. Registro do recebimento pelo valor líquido

D – Variação Passiva Orçamentária - Desincorporação de Ativo	
C – Ativo Circulante	R\$ 5.000,00

D – Bancos Conta Movimento	
C – Receita Corrente	R\$ 5.000,00

## Rio de Janeiro

Com relação à **Compensação Previdenciária**, não há controle patrimonial das entradas e saídas, somente há o controle extra contábil, ou seja, no momento da entrada dos recursos debita-se banco e credita-se variação ativa, porém não é feito nenhum lançamento em contas a receber. Portanto, há a necessidade da criação de uma rotina contábil para o controle patrimonial da compensação previdenciária.

### **9.2 OPERAÇÕES DE CRÉDITO**

#### **ANÁLISE DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO CONFORME ITEM 03.03.04 DO MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO MCASP/STN – 4ª Edição – Parte III**

##### **03.03.04.01 – ABERTURA DE CRÉDITO (MÚTUO FINANCEIRO)**

Os registros contábeis, no atual Plano de Contas, ocorrem como na União diferenciando somente quando do registro da apropriação e das baixas dos encargos financeiros.

1 – A União registra:

a) Pela apropriação dos encargos financeiros:

D – Encargos Financeiros a Apropriar – Curto ou Longo Prazo (conta retificadora do Passivo)

C – Encargos Financeiros – Passivo Exigível Circulante ou Longo Prazo)

b) Pelo reconhecimento dos encargos financeiros:

D – Reconhecimento de Juros e Encargos (Variação Passiva)

C – Encargos Financeiros a Apropriar – Curto ou Longo Prazo (conta retificadora do Passivo)

c) Pela baixa dos encargos financeiros:

D – Encargos Financeiros – Passivo Exigível Circulante ou Longo Prazo

C – Juros e Encargos da Dívida Contratual (Variação Ativa)

2 – No SIAFEM/RJ registramos diretamente à conta do principal em contra-partida a conta de variação, conforme itens 5 da Rotina CNRC/SUNTO/CGE nº 013/2010:

a) Pelo reconhecimento dos encargos financeiros:

D – Reajustamento/Taxa de Juros/Atualização Monetária (Variação Passiva)

C – Operações de Crédito – Curto ou Longo Prazo (Passivo)

b) Pela baixa dos encargos financeiros:

D – Operações de Crédito – Curto ou Longo Prazo (Passivo)

C – Operações de Crédito (Variação Ativa por mutação patrimonial da despesa)

Comentário:

O registro feito pela União demonstra o valor total dos encargos contratuais a serem reconhecidos mensalmente, enquanto no SIAFEM/RJ faz-se somente o reconhecimento mensal. O total do Passivo é o mesmo em ambas as situações. Para alinharmos com a União, a SUCADPCR teria que informar a Encargos Gerais do Estado (370200) o valor total estimado, pois os encargos das operações de crédito são decorrentes de variação cambial ou TJLP e teria que fazer ajustes mensais correspondentes às variações.

A principal diferença entre a União e o RJ é a existência de uma conta segregando os encargos financeiros, tanto no Longo Prazo quanto no Circulante.

**03.03.04.02 – AQUISIÇÕES FINANCIADAS DE BENS E ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO**

A Rotina CNRC/SUNOT/CGE nº 013/2010 não prevê esta situação, deduzindo-se que não houve demanda para incluir tal procedimento. Mas analisando os registros contábeis propostos, a União apresenta registros para entrada de bem como um fato orçamentário e, também, como um fato extra-orçamentário.

Embora a Rotina CNRC/SUNOT/CGE nº 013/2010 não preveja essa situação, no RJ teríamos eventos pra atender ambas as situações. Somente para o registro dos encargos financeiros ocorreria o mesmo citado no item anterior.

**03.03.04.03 – RECEBIMENTO ANTECIPADO DE VALORES PROVENIENTES DA VENDA DE TERMO DE BENS E SERVIÇOS**

Embora exista a conta 2.1.4.4.1.00.00 – ADIANTAMENTOS A COMPROVAR para registrar os valores recebidos de terceiros para o desenvolvimento de serviços ou produtos para entrega posterior, não há registro pertinente a esse tipo de operação.

Os eventos disponíveis no SIAFEM/RJ permitem os registros em conformidade com o modelo da União. Somente no momento da devolução, por cancelamento, dentro do mesmo exercício há tratamento diferenciado.

a) Na União:

D – Restituição de Receita (Retificadora de Receita)

C – Bancos C/Movimento (Ativo Circulante)

b) No RJ:

Estorno da receita com constituição de Depósitos de Diversas Origens e pagamento.

D – Receita Corrente  
C – D.D.O.

D – D.D.O.  
C – Bancos C/Movimento

#### **03.03.04.04 – ASSUNÇÃO, RECONHECIMENTO E CONFISSÃO DE DÍVIDAS**

Os registros feitos no SIAFEM/RJ atendem à rotina apresentada neste item.

#### **03.03.04.05 – ASSUNÇÃO, SEM AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA, DE OBRIGAÇÃO PARA PAGAMENTO A POSTERIORI DE BENS E SERVIÇOS**

Os registros feitos no SIAFEM/RJ atendem à rotina apresentada neste item, reconhecendo o Passivo Não Circulante (Longo Prazo) e registrando no compensado na conta DIVERSOS RESPONSÁVEIS – EM APURAÇÃO – POR CONVÊNIOS, ACORDOS E AJUSTES CELEBRADOS.

#### **03.03.04.06 – PARCELAMENTO DE DÍVIDAS**

Os registros feitos no SIAFEM/RJ atendem à rotina apresentada neste item, com a simples transferência do Passivo Circulante para o Não Circulante (Longo Prazo).

### **9.3 PARCERIA PÚBLICO-PRIVADA – PPP**

#### **1. Diplomas Legais no Estado do Rio de Janeiro**

**Lei Estadual nº 5.068/07** – Institui o **PROGRAMA ESTADUAL DE PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS – PROPAR**, destinado a disciplinar e promover à realização de parcerias público-privadas no âmbito da Administração Pública do Estado do Rio de Janeiro, observadas as normas gerais previstas na Lei Federal.

**Decreto Estadual de nº 43.277, de 07.11.2011** – Regulamenta o procedimento de apresentação, análise e aproveitamento de propostas, estudos e projetos apresentados pela iniciativa privada para inclusão no programa estadual de parcerias-público-privadas, e dá outras providências.

**Resolução PGE nº 3105, de 14.03.2012**, ato da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, estabelece a minuta-padrão de edital e de chamamento público para a manifestação de interesse da iniciativa privada (P-01/12 e P-012/12) de proposta de estudo técnicos para a elaboração de resultar em projeto que garanta a conformidade com o modelo mais apropriado para Administração

Pública, assim como o serviço público adequado à população e a justa remuneração do futuro concessionário, garantindo atratividade para a iniciativa privada.

## **2. Processo Licitatório**

Estão sendo realizadas as edições de editais de licitação nos moldes de Parcerias-Público-Privadas para concorrência pública, no âmbito estadual nas modalidades de concessão administrativa e infraestrutura estadual, assim informadas:

### **Modalidade de Concessão Administrativa**

O Estado do Rio de Janeiro, por intermédio da Secretaria da Casa Civil, iniciou o procedimento de consulta e audiência pública das [minutas de edital, contrato e respectivos anexos da parceria público-privada \(PPP\)](#), na modalidade concessão administrativa, para a gestão, a operação e a manutenção do Estádio Mário Filho (Maracanã) e do Ginásio Gilberto Cardoso (Maracanãzinho).

**O ESTADO DO RIO DE JANEIRO**, por intermédio da **SECRETARIA DE ESTADO DA CASA CIVIL - CASACIVIL**, com sede à Rua Pinheiro Machado, s/no. – Palácio Guanabara, Laranjeiras, Rio de Janeiro, torna público que fará realizar, em atendimento ao disposto no artigo 39 da Lei nº 8.666/93 e suas alterações posteriores e Lei Estadual nº 5.068 /07, Audiência Pública para a discussão da modelagem de contratação, em regime de parceria público-privada, através de licitação, na modalidade concorrência, da gestão, operação e manutenção do Estádio Mário Filho (Maracanã) e do Ginásio Gilberto Cardoso (Maracanãzinho).

A documentação referente à Audiência Pública estará disponível para consulta no período compreendido entre 22/10/2012 a 08/11/2012 no seguinte endereço eletrônico:

[www.casacivil.rj.gov.br](http://www.casacivil.rj.gov.br)

Data: 08/11/2012

Horário: 18:00 horas

Endereço: Galpão da Cidadania – Rua Barão de Tefé, nº75, Saúde, Rio de Janeiro

Do objetivo:

Esclarecer a sociedade sobre os principais aspectos da Parceria Público-Privada do Complexo do Maracanã, obtendo subsídios adicionais visando aprimorar o procedimento licitatório.

Em, 19 de outubro de 2012

**REGIS FICHTNER**

Secretário de Estado Chefe da Casa Civil

O projeto foi estruturado mediante a publicação de **Procedimento de Manifestação de Interesse (PMI)**.

O resultado da audiência pública realizada em 08 de novembro de 2012 resultou na proposta para que sejam feitos novos estudos e justificativas que fundamentaram a decisão de concessão do Complexo do Maracanã à iniciativa privada e o estudo de viabilidade técnica, ambiental, econômica e financeira referente à pretendida concessão e realização de uma nova audiência pública.

### **Modalidade Infraestrutura Estadual**

O edital publicado no Diário Oficial de 09 de março de 2012 estabelece as regras para a apresentação, pela iniciativa privada, dos estudos sobre a futura PPP que envolverá diversos hospitais e equipamentos públicos de saúde do Estado do Rio de Janeiro.

O Estado do Rio de Janeiro solicitou às empresas que apresentem os estudos de viabilidade referentes ao Edital Público para a Manifestação de Interesse da Iniciativa Privada nº 002/2012, publicado pela Secretaria de Obras (SEOBRAS), conforme ata de 31/05/2012, publicada em 10/09/2012, fls 13.

### **CONSELHO GESTOR DO PROPAR ATA DA REUNIÃO ORDINÁRIA**

Aos trinta e um dias do mês de maio de 2012, na sala de reunião do 5º andar do Prédio Anexo do Complexo do Palácio da Guanabara, situado na Rua Pinheiro Machado, s/nº, Laranjeiras, nesta Cidade, sob a presidência do Sr. Presidente do Conselho Gestor do PROPAR, Regis Fichtner, presentes os Conselheiros Renato Augusto Zagallo Villela dos Santos, Hudson Braga, Lucia Léa Guimarães Tavares, Marilene Ramos, Francisco Antônio Caldas Andrade Pinto e Carlos Guimarães, bem ainda o Sr. Secretário de Estado de Saúde, Sérgio Luiz Côrtes da Silveira, titular de Pasta com interesse direto em projeto de parceria público-privada nº 01/2012 e Sra. Elizabeth Valle Viana Paiva, representante da Fundação Departamento de Estradas e Rodagens - DERJ/RJ com interesse direto em projeto de parceria público-privada nº 04/2012 e 05/2012, na forma do art. 6º, § 4º, da Lei nº 5.068/2007, foi aberta, às onze horas, a **Reunião do Conselho Gestor do PROPAR**.

O Sr. Presidente designou na forma do art. 6º, § 6º, da Lei nº 5.068/07, para atuar nesta reunião, notadamente para lavrar a presente Ata Sra. Rose de Oliveira Machado, Assessora da Secretaria de Estado de Obras. Ato contínuo, o Sr. Presidente passou a deliberar.

**Primeiro item da pauta - Deliberação sobre o Edital de Manifestação de Interesse nº 003/2012, com vistas a contratar empresa para modelar os**

editais de Parcerias Público Privadas na área de implantação, manutenção e operação do serviço de transporte metroviário de passageiros e reversão ao final para o Estado do Rio de Janeiro do trecho denominado Linha 03 do Metrô do Rio de Janeiro, ligando a Praça Araribóia, em Niterói, até a localidade de Guaxindiba, na cidade de São Gonçalo, próximo à BR 101, com extensão estimada de via de 23km (“LINHA 03”). Apresentação das linhas básicas do projeto com esclarecimentos técnicos, apresentação da maquete eletrônica e slides de projeção. Presidente do Conselho sugeriu que os Estudos Técnicos englobassem os investimentos para a Climatização das Estações. Questionou ainda sobre o prazo de execução da obra e com relação a aquisição dos trens. Sr. Francisco Caldas referenciou as condições de ordem financeira e questionamentos acerca da possibilidade de tratar-se de PPP ou de Concessão Comum. O Secretário de Obras esclareceu que a modelagem, até mesmo, pelas condições de utilização do aporte do O.G.U., visa a uma PPP, mas os Estudos Técnicos apresentados pelo mercado trará a possibilidade de comprovação da melhor modalidade contratual a ser utilizada. Procuradoria Geral do Estado, informou acerca da necessidade de alteração da redação do item 20.1 do edital, para constar que somente na ausência do índice EMOP será utilizado o índice SCO da Prefeitura do Rio de Janeiro. Disponibilização dos Estudos e Projetos oriundos da Concorrência Nacional cujo contrato foi rescindido. Avaliar se considera como restrição o constante no Anexo II, quanto a experiência anterior com sucesso em MIP. Secretário de Obras, informou que os critérios utilizados estão compatíveis com a complexidade e relevância do Objeto. Presidente decidiu pela retirada da experiência anterior com sucesso em MIP. Após os debates, o Edital foi APROVADO por unanimidade, com as duas alterações que deverão ser incorporadas.

**Segundo item da pauta - Deliberação sobre a Proposta apresentada pelas empresas Construtora Norberto Odebrecht S.A., Carioca Christiani-Nielsen Engenharia S.A. e FW Empreendimentos Imobiliários e Construções Ltda referente ao Edital de Manifestação de Interesse nº 002/2012/SEOBRAS, relativo à Construção e Manutenção de Unidades Hospitalares no Estado do Rio de Janeiro.**

O Secretário de Saúde apresentou das características básicas do Projeto com as devidas definições do empreendimento. Subsecretário Geral de Planejamento e Gestão consignou que a proposta apresentada não cumpriu os requisitos do Decreto 43.277/2011, assim como os itens estabelecidos no Edital. Secretário de Obras informou tratar-se de proposta única, solicitando assim a apreciação do Conselho. Após debatidos os pontos relevantes sobre a matéria, a Proposta foi APROVADA com a respectiva AUTORIZAÇÃO para as empresas elaborarem os Estudos Técnicos do referido Edital.

**Terceiro item da pauta - Deliberação sobre o Edital de Manifestação de Interesse nº 04/2012 e 05/2012, com vistas a contratar empresa para modelar os editais de Parcerias Público Privadas relativo ao Projeto de Concessão de Serviços Rodoviários.** Acerca deste item o Secretário de Estado de Obras solicitou aos demais membros a RETIRADA DE PAUTA dos referidos Editais, o que foi aceito por unanimidade por parte dos Conselheiros.

**Quarto item da pauta - Deliberação sobre Manifestação Espontânea de Interesse para a Elaboração dos Projetos e Estudos para Concessão Administrativa dos Serviços e Obras do Centro Administrativo do**

**Estado do Rio de Janeiro, proposta por CONFIDERE Imobiliária, incorporadora e Administradora de Imóveis Cidade Nova Ltda.** Com relação a este item da pauta, os presentes, após debates sobre a matéria, deliberou-se ao final, observados os devidos procedimentos, pela aprovação da aludida Manifestação de Interesse da Iniciativa Privada (MIP), dando-se ciência à empresa que a elaborou e, por conseguinte, pela publicação do chamamento público respectivo, no qual deverá ser conferido prazo de 15 (quinze) dias para manifestação de eventuais interessados na elaboração de MIP sobre o mesmo objeto. Deliberou-se, ademais, que ao final dos 15 (quinze) dias mencionados, não havendo qualquer manifestação de outros interessados, terá o particular o prazo de 45 (quarenta e cinco) dias para apresentação da proposta de modelagem da parceria. Não havendo mais assuntos a tratar, deu-se por encerrada a presente reunião, oportunidade em que fui nomeada como Secretária “ad hoc”, lavrei a presente Ata, que depois de lida e aprovada, vai por mim assinada, pelos Conselheiros presentes e pelo Secretário de Estado de Saúde.

REGIS FICHTNER

Presidente

RENATO AUGUSTO ZAGALLO VILLELA DOS SANTOS

Conselheiro (SEFAZ)

LÚCIA LÉA GUIMARÃES TAVARES

Conselheira (PGE)

HUDSON BRAGA

Conselheiro (SEOBRAS)

FRANCISCO ANTÔNIO CALDAS ANDRADE PINTO

Conselheiro (SEPLAG)

CARLOS GUIMARÃES

Conselheiro (SEDEEIS)

MARILENE RAMOS

Conselheira (SEA)

SERGIO LUIZ CÔRTEZ DA SILVEIRA

Secretário de Estado de Saúde

ROSE DE OLIVEIRA MACHADO Secretária “ad hoc”

### **3. Manual de Parcerias Público-Privadas – PPP**

Editado pelo CONSELHO GESTOR DO PROGRAMA ESTADUAL DE PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS- CGP do Estado do Rio de Janeiro, o Manual de Parcerias Público-Privadas – PPP, tratando do conceitos, normas e fases do processo de pré-enquadramento e enquadramento no plano estadual de parcerias público privadas, licitação e gestão.

### **4. VIII – Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.**

Atualmente não estamos procedendo aos procedimentos contábeis, de acordo com o MCASP – parte III – 03.02 - PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPP), o processo de licitação e modalidades do contrato estão em fase de estudos e conclusão.

## 9.4 DÍVIDA ATIVA

- Introdução
- A Dívida Ativa
- O Reconhecimento Contábil da Inscrição
- Atualização Monetária e Outros Ajustes de Valores
- Parcelamento da Dívida Ativa
- O Reconhecimento dos Créditos Suspensos na Dívida Ativa
- Casos de Extinção da Dívida Ativa
  - ✓ O Reconhecimento Contábil das Baixas
- O Ajuste Para Perdas Prováveis na Dívida Ativa
  - ✓ Metodologia Baseada em Histórico de Recebimentos Sucessivos
- Caso Especial: O Relatório da PGE 2011
- Considerações Finais
- Referências Bibliográficas

### Introdução

Este estudo tem como objetivo instituir, em âmbito estadual, os modelos conceituais de contabilização que devem ser aplicados nas questões associadas à Dívida Ativa. Os procedimentos contábeis englobam o registro e controle da Dívida Ativa, o encaminhamento para inscrição, a movimentação dos créditos inscritos e a respectivas baixas.

Dentre os procedimentos, destaca-se o método destinado a qualificar o montante inscrito, com a constituição de um ajuste de perdas da dívida ativa a valor recuperável, de caráter redutor, no âmbito do Ativo, a fim de espelhar este ativo ao valor provável de realização, critério pelo qual deve ser evidenciado nas demonstrações financeiras.

A Dívida Ativa abrange os créditos a favor da Fazenda Pública, cuja certeza e liquidez foram apuradas, por não terem sido efetivamente recebidos nas datas aprazadas. É, portanto, uma fonte potencial de fluxos de caixa, com impacto positivo pela recuperação de valores, espelhando créditos a receber, sendo contabilmente reconhecida no Ativo.

No escopo desse trabalho, ressalte-se que o objetivo da contabilidade é fornecer informações sobre os resultados alcançados que reflitam adequadamente a situação do patrimônio da entidade pública em todos os seus aspectos – orçamentário, econômico, financeiro e físico, em apoio ao processo de tomada de decisão, que permitam um melhor gerenciamento dos recursos.

Assim, para que o patrimônio público seja evidenciado adequadamente, é necessário o registro contábil tempestivo de todos os fenômenos econômicos, potenciais ou efetivos, relacionados ao patrimônio das entidades, ou seja, todas as variações devem ser reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma, conforme preceitua o princípio da oportunidade.

Outro objetivo desse trabalho é a correta mensuração dos fatos relacionados com a Dívida Ativa e, para tanto, fazendo uso de critérios definidos pela Teoria Contábil e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) sendo que a aplicação desses conceitos contribuirá enormemente para a melhoria da informação contábil.

Nunca é demais afirmar que, as práticas contábeis adotadas até hoje não têm permitido uma demonstração adequada do patrimônio público nem dos resultados, e isso contribui para que as demonstrações contábeis não representem a essência econômica esperada, privando os gestores públicos de informações fidedignas necessárias à tomada de decisões adequadas.

Finalmente, destaque-se que, para a consecução dos objetivos propostos por este trabalho, será necessária a integração do sistema contábil com o sistema de controle da dívida ativa com vistas ao registro tempestivo e automático da movimentação e controle desses créditos, considerando a relação custo/benefício dessa integração.

## A Dívida Ativa

A inscrição em Dívida Ativa ocorre pela ausência de pagamento no prazo estabelecido, sendo tratado contabilmente como um fato permutativo, contendo, inclusive, atualização monetária e encargos aplicados sobre o valor inscrito.

Isto se deve ao fato de que, pelo regime de competência, a entidade já reconheceu o crédito a receber pelo fato gerador, o que permite o acompanhamento dos fatos posteriores como a arrecadação e a própria baixa do crédito, que porventura venha a ocorrer. Desse modo, a inscrição em dívida ativa apenas muda o *status* do crédito, como sendo um crédito cuja apuração da certeza e liquidez e cobrança estão sob a responsabilidade da Procuradoria Geral do Estado.

Nesse sentido, o artigo 39 da Lei nº 4.320/1964 menciona a existência prévia dos créditos da Fazenda Pública anteriormente à arrecadação, sejam eles inscritos ou não em dívida ativa.

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.

§ 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.

## Reconhecimento Contábil da Inscrição

O reconhecimento dos direitos a receber a serem inscritos em dívida ativa em contrapartida a uma variação patrimonial aumentativa (aspecto patrimonial), que seria o lançamento inicial previsto no o artigo 39 da Lei nº 4.320/1964 **já ocorreu anteriormente**, pelo regime de competência e, atualmente, está no estágio da cobrança administrativa. Portanto, todo o roteiro de contabilização

dos créditos tributários até a sua inscrição em dívida ativa irá refletir fatos permutativos, conforme abaixo:

#### **Registro do reconhecimento inicial do crédito tributário**

DB: Créditos Tributários a Receber – Ativo Circulante (P)

CR: VPA – Impostos (Resultado)

#### **Cobrança Administrativa**

Trata-se de fase anterior à inscrição em dívida ativa e posterior ao vencimento do recolhimento pelo contribuinte.

DB: Créditos Tributários a Receber em Cobrança Administrativa – Ativo Circulante (P)

CR: Créditos Tributários a Receber – Ativo Circulante (P)

### **LANÇAMENTOS INICIAIS**

#### **a) Reconhecimento inicial da dívida ativa com ajustes de exercício anteriores, no curto e no longo prazo, quando for o caso.**

DB: Créditos Inscritos em Dívida Ativa - Tributo “X” (Ativo Circulante)

DB: Créditos Inscritos em Dívida Ativa - Tributo “X” (Ativo Não Circulante)

CR: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

#### **b) Reconhecimento inicial dos ajustes para perdas prováveis em dívida ativa com ajustes de exercícios anteriores, no curto e no longo prazo, quando for o caso.**

DB: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

CR: (-) Ajustes para Perdas em Créditos (Ativo Circulante)

CR: (-) Ajustes para Perdas em Créditos (Ativo Não Circulante)

**Obs.:** Os lançamentos (a) e (b), se constarem do balanço de encerramento, não serão necessários. Basta fazer a distribuição dos Créditos Inscritos em Dívida Ativa (ativo circulante e não circulante) entre os impostos (ICMS, IPVA e ITCMD).

**No exercício, para a inscrição da dívida os modelos de contabilização são:**

#### **a) Pelo reconhecimento do ativo no órgão originário do crédito (fato permutativo).**

DB: Créditos Inscritos em Dívida Ativa Executiva (Ativo)

CR: Créditos Tributários a Receber em Cobrança Administrativa – Ativo Circulante (P)

DB: Créditos da Dívida Ativa (Conta Típica de Controle)

CR: Créditos a Encaminhar para Inscrição (Conta Típica de Controle)

**b) Pelo encaminhamento para a inscrição no órgão originário do crédito.**

DB: Créditos a Encaminhar para Inscrição (Conta Típica de Controle)

CR: Créditos Encaminhados para a Inscrição (Conta Típica de Controle)

**c) Pelo encaminhamento da inscrição no órgão competente para a inscrição**

DB: Créditos da Dívida Ativa (Conta Típica de Controle)

CR: Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Conta Típica de Controle)

**d) Pela inscrição, no órgão originário do crédito.**

DB: Transferências Intragovernamentais (VPD)

CR: Créditos Inscritos em Dívida Ativa Executiva (Ativo)

**e) Pela inscrição, no órgão competente para a inscrição.**

DB: Créditos Inscritos em Dívida Ativa Executiva (Ativo)

CR: Transferências Intragovernamentais (VPA)

DB: Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Conta Típica de Controle)

CR: Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Conta Típica de Controle)

**f) Pela rejeição da inscrição, no órgão originário do crédito.**

DB: Créditos Encaminhados Para a Inscrição (Conta Típica de Controle)

CR: Créditos da Dívida Ativa (Conta Típica de Controle)

**g) Pela rejeição da inscrição, no órgão competente para a inscrição.**

DB: Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Conta Típica de Controle)

CR: Créditos a Inscrever em Dívida Ativa - Devolvida (Conta Típica de Controle)

DB: Transferências Intragovernamentais (VPD)

CR: Créditos Inscritos em Dívida Ativa Executiva

## **Atualização Monetária e Outros Ajustes de Valores**

### **Reconhecimento Contábil**

Os créditos inscritos em Dívida Ativa são objeto de atualização monetária, juros e multas, previstos em contratos ou em normativos legais, que são incorporados ao valor original inscrito. A atualização monetária deve ser lançada no mínimo mensalmente, de acordo com índice ou forma de cálculo pactuada ou legalmente incidente.

### **Parcelamento da Dívida Ativa**

#### **Reconhecimento Contábil**

A inclusão de valores inscritos em Dívida Ativa em Programas de Recuperação de Dívidas legalmente instituídos, ou renegociações administrativas, efetuadas pelo órgão ou entidade competente, que possibilitem a fixação de datas e valores de recebimentos futuros, deverá ser expressa em termos contábeis. A parcela com vencimento determinado para datas até o encerramento do exercício subsequente deverá ser reclassificada para a Dívida Ativa de curto prazo, permanecendo a parcela restante no longo prazo.

#### **a) Reconhecimento inicial dos parcelamentos da dívida ativa e com ajustes de exercícios anteriores, no curto e no longo prazo.**

DB: Parcelamento da Dívida Ativa Executiva – Tributo “X” (Ativo Circulante)

DB: Parcelamento da Dívida Ativa Executiva - (Ativo Não Circulante)

CR: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

Obs. Os lançamentos acima, se constarem do balanço de encerramento, não serão necessários. Basta fazer a distribuição dos créditos Inscritos em Dívida Ativa (ativo circulante e não circulante) para as contas de parcelamento de dívidas entre os impostos (ICMS, IPVA e ITCMD)

### **O Reconhecimento dos Créditos Suspensos na Dívida Ativa**

Podem ocorrer ajuizamentos de ações contra a cobrança efetuada pela PGE, e, sendo assim, deverá haver reclassificação para o estágio dos Créditos Suspensos na Dívida Ativa. A contabilização será:

*DB: Créditos Suspensos – Tributo “X” – Dívida Ativa (Ativo Circulante)*

*DB: Créditos Suspensos – Tributo “X” – Dívida Ativa (Ativo Não Circulante)*

CR: Dívida Ativa Executiva – Tributo “X” (Ativo)

### Casos de Extinção da Dívida Ativa

As baixas da dívida ativa podem ocorrer:

- ✓ Pelo recebimento;
- ✓ Pela adjudicação dos bens penhorados;
- ✓ Pela dação em pagamento com bens imóveis;
- ✓ Pelo usufruto de bem imóvel ou de empresa;
- ✓ Pela compensação de créditos inscritos em Dívida Ativa com créditos contra a Fazenda Pública;
- ✓ Pelos abatimentos ou anistias previstos legalmente; e,
- ✓ Pelo cancelamento administrativo ou judicial da inscrição.

Obs. As formas de recebimento da Dívida Ativa são definidas em lei, destacando-se duas formas: em espécie ou na forma de bens, tanto pela adjudicação quanto pela dação em pagamento. A receita relativa à Dívida Ativa tem caráter orçamentário, e pertence ao exercício em que for realizada. No caso de recebimento de dívida ativa na forma de bens, caso haja previsão de receita orçamentária específica para esta transação, haverá registro de receita orçamentária mesmo que não tenha havido o ingresso de recursos financeiros.

### Reconhecimento Contábil das Baixas

O pagamento dos valores inscritos pode ser efetuado em dinheiro ou em bens. Todo recebimento de Dívida Ativa, qualquer que seja a forma, deverá corresponder a uma receita orçamentária e simultânea baixa contábil de crédito registrado anteriormente no Ativo. O recebimento da Dívida Ativa sem a baixa do Ativo configura a ocorrência de receita sem o respectivo cancelamento do direito a receber, gerando uma informação incorreta nos demonstrativos contábeis do Ente Público.

Os recebimentos em bens ou direitos que configurem a quitação de Dívida Ativa, nos termos previstos em textos legais, devem refletir-se pela baixa do direito inscrito em Dívida Ativa e reconhecimento de receita orçamentária, bem como a incorporação do bem ou direito correspondente com reconhecimento de despesa orçamentária, independentemente de sua destinação, caso esta transação esteja especificamente consignada no Orçamento-Geral do ente. Qualquer que seja a forma de recebimento da Dívida Ativa não poderá acarretar prejuízos na distribuição das receitas correspondentes.

Qualquer que seja a forma de recebimento de créditos, o fato constituirá em receita orçamentária, prevista especificamente ou não no orçamento do exercício de recebimento.

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

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

Os modelos de contabilização são:

**a) Pelo recebimento em espécie**

DB: Caixa ou Equivalente de Caixa – Conta Única - (Ativo Circulante)

CR: Créditos Inscritos em Dívida Ativa - (Ativo Circulante)

Obs. a contabilização referente às repartições tributárias, bem como da execução orçamentária da receita e da despesa ocorrerá de forma semelhante ao item “Créditos Tributários a Receber”, já demonstrada nesse trabalho, no primeiro estágio.

**b) Baixa referente a abatimentos, anistias e cancelamentos.**

DB: Baixa de Dívida Ativa (VPD)

CR: Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Ativo)

**c) Baixa referente às compensações de créditos**

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

A compensação não implica no ingresso de valores ou bens, constituindo um fato permutativo que anula um crédito registrado no Ativo com uma obrigação da Fazenda Pública para com terceiros.

DB: Obrigações a Pagar – Credor “X” (Passivo)

CR: Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Ativo)

**d) Pelo recebimento em bens**

O registro será pelo valor do bem recebido, nos termos do auto de arrematação/adjudicação na hipótese de leilão; ou do laudo de avaliação na hipótese de dação em pagamento. O recebimento em bens ou direitos envolverá os seguintes lançamentos contábeis:

DB: Bem ou Direito (Ativo)

CR: Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Ativo)

Obs.: Normalmente, este lançamento ocorre quando da inscrição do imóvel, pelo Estado, no Registro de Imóveis.

Ressalte-se que, caso esta operação esteja consignada especificamente no Orçamento-Geral do ente, deverá haver o registro de execução da receita e despesa orçamentária.

## Ajuste Para Perdas Prováveis na Dívida Ativa

A dívida ativa é o direito a favor da Fazenda Pública que, por não ter sido realizado no prazo, tornou-se incerto. Permanece, portanto, o direito ao crédito, mas agora ele traz consigo uma maior possibilidade de não se realizar. É certo que os créditos vencidos e não inscritos em dívida ativa já sofrem de um grau de incerteza quanto à sua liquidez, motivo pelo qual os créditos administrativos também devem ser ajustados.

Os ativos da dívida ativa, contudo, já possuem um histórico de inadimplência, por isso provocam maior expectativa de perda. O valor desta perda deve ser quantificado e registrado como dedução dos recebíveis.

Em um ambiente de incerteza, é bem possível que ocorram atrasos nos pagamentos ou mesmo a não liquidação de débitos referentes aos créditos tributários, sendo muito pouco prováveis que os valores registrados sejam efetivamente recebidos na sua totalidade, em especial, os créditos inscritos em Dívida Ativa.

Nesse ambiente, é necessária a constituição de um ajuste para refletir possíveis perdas financeiras derivadas da falta de pagamento dos valores devidos à Fazenda Pública, e esta necessidade justifica-se por duas razões: pelo risco de atraso no encaixe do seu valor e pela possibilidade de não recebimento. Nos dois casos há o risco de perda, implicando a necessidade de sua contemplação nos cálculos da constituição dos ajustes. Desse modo, os créditos tributários a receber devem figurar no balanço por seu valor líquido provável de realização, independentemente de sua origem, tipo de operação ou devedor, conforme os preceitos contábeis.

O ajuste para perdas prováveis é uma estimativa contábil, cujo cálculo é de responsabilidade da administração da entidade. Neste cálculo devem ser consideradas as melhores evidências disponíveis, incluindo fatores objetivos e subjetivos, quando não existir uma forma precisa de apuração, além de requerer julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas Demonstrações Contábeis.

Os procedimentos a serem utilizados pela entidade na quantificação dessas estimativas devem ser feitas com base em análise fundamentada em critérios matemáticos e estatísticos, além da análise da conjuntura econômica e nas suas projeções.

Importante ressaltar que esse montante deve ser suficiente para cobrir as perdas estimadas na cobrança desses créditos, a fim de se evitar a superavaliação ou a subavaliação do patrimônio líquido da entidade, sendo preciso avaliar a probabilidade de realização desses créditos a receber com o objetivo de reduzir tais ativos ao seu provável valor de realização, critério pelo qual esses créditos a receber devem figurar nas demonstrações contábeis.

Esse ajuste corresponde à estimativa da entidade da parcela de créditos a receber cuja realização não ocorrerá. Tal estimativa deve ser apurada de forma criteriosa, tendo em vista o caráter de incerteza envolvido, com base na metodologia de cálculo do ajuste, que é a Metodologia Baseada em Histórico de Recebimentos Anuais Sucessivos.

Além disso, a necessidade e a obrigação da constituição dos ajustes para perdas prováveis estão fundamentadas nas NBCASP e nos princípios de contabilidade, especialmente nos princípios da oportunidade, competência e prudência, conforme Resolução n. 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade.

Desse modo, em atendimento aos princípios da oportunidade e da prudência, é necessário instituir mecanismos que devolvam aos ativos a expressão real dos valores contabilizados, tornando-os compatíveis com a situação da entidade. Esse procedimento também está fundamentado pelo Conselho Federal de Contabilidade, que o incluiu nas NBCASP por meio da NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público –, aprovada por intermédio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 1.137/2008, com os preceitos contidos no princípio da oportunidade:

#### Créditos e Dívidas

7. Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

**8. Os riscos de recebimento de dívidas são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.**

11. As provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos.

Finalmente, o estabelecimento desses ajustes para perdas em relação aos créditos a receber contribui para o processo de fortalecimento da visão patrimonial, além de proporcionar maior qualidade e transparência na informação contábil.

#### **Metodologia Baseada em Histórico de Recebimentos Anuais Sucessivos**

Essa metodologia é uma aprimoração da metodologia baseada em histórico de recebimentos, apresentada no MCASP, e se propõe a solucionar uma deficiência nessa metodologia que é o fato de não considerar, no cálculo da estimativa, os recebimentos ocorridos nos períodos posteriores ao primeiro exercício seguinte àquele em que se está calculando e registrando o ajuste.

A metodologia da série histórica sugerida no MCASP calcula a estimativa de ajuste considerando apenas os recebimentos de um exercício financeiro, utilizando como parâmetro a média percentual obtida em três exercícios subseqüentes anteriores. A metodologia baseada em histórico de recebimentos anuais sucessivos propõe que se utilizem os recebimentos realizados em vários períodos subseqüentes ao exercício em que tenham sido inscritos os créditos, como por exemplo, a base de cinco exercícios financeiros, durante os quais foram analisados os valores inscritos em dívida ativa em cada exercício, os valores recebidos ano a ano durante os cinco exercícios a partir do exercício seguinte ao da inscrição, além dos valores não recebidos e baixados durante os cinco exercícios posteriores ao da inscrição, sempre identificando a qual exercício de inscrição se refere cada valor recebido ou baixado.

Para maior clareza e facilidade de compreensão, observe-se o exemplo abaixo.

Sugere-se que o leitor utilize uma planilha de cálculo para facilitar a compreensão.

- I. Considerem-se como exercícios em que houve inscrição em dívida ativa os anos de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, sendo inscritos os seguintes valores em reais, respectivamente: R\$ 10.000,00; R\$ 15.000,00; R\$ 20.000,00; R\$ 25.000,00; R\$ 30.000,00. Para fins didáticos deve-se supor que no ano de 2011 foram inscritos R\$ 35.000,00 em dívida ativa.

Quadro 1. Simulação de inscrição em dívida ativa

Ano de inscrição em dívida ativa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Total
Valores inscritos	10.000,00	15.000,00	20.000,00	25.000,00	30.000,00	35.000,00	135.000,00

Fonte: Programa de Estudos 2011 – Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros - FFEB

- II. Considerem-se agora os seguintes fatos hipotéticos:
  - a. que em relação aos créditos inscritos em 2006 tenham sido recebidos os seguintes valores nos cinco exercícios seguintes (2007, 2008, 2009, 2010 e 2011), respectivamente: R\$ 1.100,00; R\$ 1.000,00; R\$ 900,00; R\$ 500,00; R\$ 200,00;
  - b. que em relação aos créditos inscritos em 2007 tenham sido recebidos os seguintes valores nos quatro exercícios subsequentes (2008, 2009, 2010 e 2011), respectivamente: R\$ 2.200,00; R\$ 1.300,00; R\$ 1.100,00; R\$ 600,00;
  - c. que em relação aos créditos inscritos em 2008 tenham sido recebidos os seguintes valores nos três exercícios subsequentes (2009, 2010 e 2011), respectivamente: R\$ 2.000,00; R\$ 1.400,00; R\$ 800,00;
  - d. que em relação aos créditos inscritos em 2009 tenham sido recebidos os seguintes valores nos dois exercícios subsequentes (2010 e 2011), respectivamente: R\$ 1.800,00; R\$ 1.200,00;
  - e. que em relação aos créditos inscritos em 2010 foi recebido em 2011 o valor de R\$ 4.500,00.

Quadro 2. Simulação de inscrição em dívida ativa versus valores recebidos

Ano de inscrição em dívida ativa	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Valores inscritos	10.000,00	15.000,00	20.000,00	25.000,00	30.000,00	35.000,00

Valores recebidos por exercício						
No 1º exercício:	1.100,00	2.200,00	2.000,00	1.800,00	4.500,00	
No 2º exercício:	1.000,00	1.300,00	1.400,00	1.200,00		
No 3º exercício:	900,00	1.100,00	800,00			
No 4º exercício:	500,00	600,00				
No 5º exercício:	200,00					

Fonte: Programa de Estudos 2011 – Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB

- III. Na sequência, devem ser calculados os percentuais de recebimentos anuais com base na divisão dos valores recebidos pelos valores inscritos. Como exemplo, deve-se calcular o primeiro índice de recebimento em relação aos valores inscritos em 2006 (R\$ 1.100,00/R\$ 10.000,00), chegando a um percentual de 11%. Como segundo exemplo, deve-se calcular o segundo índice de recebimento em relação aos valores inscritos em 2006 (R\$ 1.000,00/R\$ 10.000,00), chegando-se a um percentual de 10%. Uma vez feitos os cálculos relativos a todos os valores recebidos, serão obtidos os seguintes percentuais:

Quadro 3. Simulação de inscrição em dívida ativa versus valores recebidos (%)

Ano de inscrição em dívida ativa	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Valores inscritos	10.000,00	15.000,00	20.000,00	25.000,00	30.000,00	35.000,00
<b>Valores recebidos por exercício</b>						
No 1º exercício:	1.100,00	2.200,00	2.000,00	1.800,00	4.500,00	
No 2º exercício:	1.000,00	1.300,00	1.400,00	1.200,00		
No 3º exercício:	900,00	1.100,00	800,00			
No 4º exercício:	500,00	600,00				
No 5º exercício:	200,00					
<b>Valores recebidos por exercício (%)</b>						
No 1º exercício:	11%	15%	10%	7%	15%	
No 2º exercício:	10%	9%	7%	5%		
No 3º exercício:	9%	7%	4%			
No 4º exercício:	5%	4%				
No 5º exercício:	2%					

Fonte: Programa de Estudos 2011 – Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB

- IV. Em seguida devem ser calculadas as médias percentuais de recebimentos, da seguinte forma: a primeira média é obtida pela soma dos percentuais de recebimento do primeiro exercício, dividindo-se o resultado desta soma pelo número de exercícios considerados, no primeiro caso, cinco exercícios. A média de valores recebidos no exercício imediatamente posterior ao de inscrição será 11,57%  $(11\% + 15\% + 10\% + 7\% + 15\%)/5$ . Ao se calcularem as médias em relação ao total de exercícios considerados será obtido o seguinte resultado:

Quadro 4. Simulação de inscrição em dívida ativa versus valores recebidos e percentuais

Ano de inscrição em dívida ativa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Total
<b>Valores inscritos</b>	10.000,00	15.000,00	20.000,00	25.000,00	30.000,00	35.000,00	135.000,00
<b>Valores recebidos por exercício</b>							
No 1º exercício:	1.100,00	2.200,00	2.000,00,00	1.800,00	4.500,00		
No 2º exercício:	1.000,00	1.300,00	1.400	1.200,00			
No 3º exercício:	900,00	1.100,00	800,00				
No 4º exercício:	500,00	600,00					
No 5º exercício:	200,00						
<b>Valores recebidos por exercício (%)</b>							
No 1º exercício:	11%	15%	10%	7%	15%		11,57%
No 2º exercício:	10%	9%	7%	5%			7,62%
No 3º exercício:	9%	7%	4%				6,78%
No 4º exercício:	5%	4%					4,50%
No 5º exercício:	2%						2,00%

Fonte: Programa de Estudos 2011 – Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB

- V. O próximo passo é aplicar as médias percentuais sobre os saldos de créditos inscritos, da seguinte forma: os valores inscritos em 2011 ainda não tiveram nenhum exercício de recebimento, portanto estão sujeitos à soma total das médias de recebimento (32,47%). Os valores inscritos em 2010 já foram parcialmente recebidos em 2011, que é o seu primeiro exercício seguinte ao da inscrição. Assim, estão sujeitos aos quatro últimos exercícios de recebimento, cuja soma das médias é igual a 20,89%. Os valores inscritos

em 2009 já foram parcialmente recebidos em dois exercícios seguintes ao da inscrição. Falta, portanto, aplicar sobre eles as médias correspondentes aos três últimos exercícios de recebimento, cuja soma é igual a 13,28%. Seguindo esse raciocínio, os valores inscritos em 2008 estão sujeitos às médias de recebimento dos dois últimos exercícios, cuja soma é 6,50%, e os valores inscritos em 2007 estão sujeitos apenas à média de recebimentos do quinto exercício, no valor de 2%.

- VI. Feitos esses cálculos, serão obtidos os valores do ajuste para perdas prováveis a serem contabilmente registrados. Seguindo a tabela de valores hipotéticos apresentada, podem-se observar os resultados da seguinte maneira: sobre os valores inscritos em 2006, nenhum percentual de recebimento provável será aplicado, pois já transcorreram os cinco anos. O saldo, portanto, será considerado não recebível. Relativamente aos valores inscritos em 2007 e ainda não recebidos, apenas o valor de R\$ 198,00 será considerado recebível. Quanto aos valores inscritos em 2008 e ainda não recebidos, será considerado recebível o valor de R\$ 1.027,00. Dos valores inscritos em 2009 e ainda não recebidos, será considerado recebível o valor de R\$ 2.091,00. Referente aos valores inscritos em 2010 e ainda não recebidos, será considerado recebível o valor de R\$ 5.328,00. E, finalmente, no que se refere aos valores inscritos em 2011, será considerado recebível o valor de R\$ 11.364,00. Assim, somando-se esses valores pode-se chegar a um total estimado de recebimentos correspondente aos créditos de dívida ativa líquidos no valor de R\$ 20.835,92, referente a um total de créditos de R\$ 114.400,00, devendo o ajuste para perdas prováveis ser registrado pelo valor de R\$ 93.564,08. Observe-se que o valor não recebido referente ao exercício de 2006 (R\$ 6.300,00) foi considerado de forma integral no valor do ajuste para perdas.

Exemplo completo do cálculo do ajuste para perdas prováveis dos créditos da dívida ativa:

**Quadro 5. Cálculo das médias percentuais de recebimento**

5.1	<b>Ano de inscrição em dívida ativa</b>	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Total
	<b>Valores inscritos</b>	10.000,00	15.000,00	20.000,00	25.000,00	30.000,00	35.000,00	135.000,00
5.2	<b>Valores recebidos por exercício</b>							
	No 1º exercício:	1.100,00	2.200,00	2.000,00	1.800,00	4.500,00		
	No 2º exercício:	1.000,00	1.300,00	1.400,00	1.200,00			
	No 3º exercício:	900,00	1.100,00	800,00				
	No 4º exercício:	500,00	600,00					
	No 5º exercício:	200,00						
5.3	<b>Valores recebidos por exercício (%)</b>							Média
	No 1º exercício:	11%	15%	10%	7%	15%		11,57%
	No 2º exercício:	10%	9%	7%	5%			7,62%
	No 3º exercício:	9%	7%	4%				6,78%
	No 4º exercício:	5%	4%					4,50%
	No 5º exercício:	2%						2,00%
								32,47%
5.4	<b>Demais valores baixados<sup>3</sup></b>							
	Valores recebidos nos exercícios seguintes	-	-	-	-	-		
	Créditos não recebidos baixados	-	-	-	-	-		

Fonte: Programa de Estudos 2011 – Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB

Quadro 6. Cálculo do ajuste e do valor líquido dos créditos

Ano de inscrição da dívida ativa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	TOTAIS
6.1 Saldo bruto da dívida ativa em 31/12/2011	6.300,00	9.800,00	15.800,00	22.000,00	25.500,00	35.000,00	114.400,00
6.2 Médias percentuais de recebimento	0,00%	2,00%	6,50%	13,28%	20,89%	32,47%	
6.3 Saldo líquido da dívida ativa	-	196,00	1.027,00	2.921,00	5.328,00	11.364,00	20.836,00
6.4 (-) Saldo da provisão para perda	6.300,00	9.604,00	14.773,00	19.079,00	20.172,00	23.636,00	93.564,00

Fonte: Programa de Estudos 2011 – Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB

### Créditos tributários não inscritos - Os autos de infração

Os créditos tributários constituídos de ofício, considerando os auto de infração, especialmente os apurados com base na verificação e na análise da escrita fiscal e contábil do contribuinte, têm peso relevante na evolução da dívida ativa do estado, diferentemente dos créditos tributários apurados e informados pelo próprio contribuinte, isto na hipótese de ambiente econômico favorável.

Assim, para o cálculo do ajuste para perdas de créditos tributários não inscritos pode ser considerado como base de cálculo o saldo a receber originado de obrigação tributária cuja constituição do crédito, de mesma natureza, se realize por meio de auto de infração mediante procedimento de fiscalização. Deve-se ressaltar que só os autos de infração julgados procedentes, total ou parcialmente, na esfera administrativa ou acatados, também total ou parcialmente, pelo contribuinte merecem compor a base de cálculo.

Como visto anteriormente, pode ser utilizado o mesmo percentual do ajuste sobre créditos tributários a receber, vencidos e não inscritos em dívida ativa, o calculado para o ajuste para perdas de dívida ativa, ou seja, a média percentual de recebimento calculada para o último exercício, de acordo com o exemplo citado.

## **Caso Especial: O Relatório da Procuradoria Geral do Estado 2011**

O relatório anual referente ao exercício de 2011, emitido pela Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, informa, dentre outras, que nos saldos que compõem o conjunto da dívida, existem créditos ajuizados com mais de 20 anos, que se apresentam impossíveis de gerar retorno de receita em razão da não localização dos devedores no domicílio indicado e/ou patrimônio passível de penhora ou garantia de execução.

Também existem certidões de baixo valor, e aquelas ajuizadas há mais de 20 anos, que devido à natureza da dívida e à falta de qualificação do devedor **apresentam-se como improváveis**.

Somos de opinião de que os setores envolvidos na gestão, cobrança e arrecadação da dívida ativa, devem analisar a possibilidade de baixar estes valores até porque não ativos, ou seja, não irão gerar nenhum benefício futuro para a entidade.

Até que esta decisão seja tomada, sugerimos que estes valores devem ser incluídos, integralmente, no cálculo do ajuste para perdas.

### **Considerações Finais**

Com base em todo o exposto, recomenda-se fortemente a adoção, disseminação e implantação dos procedimentos descritos neste trabalho, uma vez que contribuem de forma relevante para o aperfeiçoamento da gestão, controle e transparência das receitas públicas.

### **Referências Bibliográficas**

- Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Dispõe sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Resolução n. 750, de 29 de dezembro de 1993.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). NBC TSP 26 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa.
- ESAF – Escola de Administração Fazendária – Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB – 2011 – Procedimentos Contábeis Relativos aos Impostos Estaduais em Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público
- \_\_\_\_\_. Lei no 4.320, de 17 de março de 1964. Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- \_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito federal e Municípios: Procedimentos Contábeis Específicos. 4. Ed. Brasília, 2011.

## 9.5 FUNDEB

O Tribunal de Contas do Estado – TCE/RJ constatou, na análise da Prestação de Contas do Estado do Rio de Janeiro do exercício de 2011, que a rotina adotada pelo Estado do Rio de Janeiro para registro do Fundeb vem apresentando valores diferentes para a perda líquida apurada no exercício, gerando a seguinte observação e determinação:

### **OBSERVAÇÃO Nº 16**

*O valor da perda líquida apurada pelo Estado do Rio de Janeiro, em decorrência da metodologia utilizada para contabilização do Fundo, está em desacordo com aquela preconizada no MCASP, aprovado pelas Portarias STN nº 406/11 e 828/11.*

### **DETERMINAÇÃO Nº 39:**

#### **À CONTADORIA GERAL DO ESTADO, AGE, SEFAZ e SEPLAG**

*Adotar medidas para o cumprimento pelo Estado do Rio de Janeiro dos procedimentos específicos para o FUNDEB, dispostos no MCASP, aprovado pela Portaria STN nº 406/11, que serão obrigatórios a partir do exercício de 2012, conforme dispõe a Portaria STN nº 828/11.*

Em atendimento a Determinação do TCE nº 39 - Contas de Gestão do Governador/2011, a SEFAZ promoveu reunião junto aos técnicos do TCE para solução de implantação dos procedimentos específicos do FUNDEB, conforme preconiza o MCASP.

Ficou acordado que esses procedimentos serão passíveis de atendimento somente para o exercício de 2013, com a implantação do PCASP, exigindo o TCE que mantivéssemos conciliados os montantes de receita e despesa do FUNDEB para o exercício de 2012.

Para tanto, deve-se, no momento, adotar as medidas necessárias para que não ocorram divergências na apuração da perda líquida ao final de 2012, ou seja, os valores das cota-partes da receita deverão ser iguais ao valor registrado na conta 333704102 - Contribuições para o FUNDEB.

## 10. RELATÓRIO – ESTUDO SOBRE CONSOLIDAÇÃO DE BALANÇOS

O subgrupo nº 3 de Demonstrativos Contábeis elaborou um estudo sobre Consolidação de Balanços, de forma a demonstrar a participação do Estado e de não controladores (minoritários) nos investimentos em sociedades de economia mista.

O marco inicial dos estudos começou pelo mapeamento das etapas necessárias para elaboração das demonstrações contábeis consolidadas, obedecendo aos procedimentos das normas que tratam do assunto.

### Arcabouço Legal:

**Lei Complementar 101/00** - Conforme art. 50, inciso III, as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente.

Ainda no § 1º do referido artigo, no caso de demonstrações conjuntas, **excluir-se-ão** as operações intragovernamentais.

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.240/09 - NBC TG 36 – DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS - CONFORME ITEM 18 DA NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – TÉCNICA GERAL, NA ELABORAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS, A ENTIDADE CONTROLADORA COMBINA SUAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COM AS DE SUAS CONTROLADAS, LINHA A LINHA, OU SEJA, SOMANDO OS SALDOS DE ITENS DE MESMA NATUREZA: ATIVOS, PASSIVOS, RECEITAS E DESPESAS.

### DEFINIÇÕES:

**Demonstrações consolidadas** : são as demonstrações contábeis de um conjunto de entidades (grupo econômico), apresentadas como se fossem as de uma única entidade econômica.

**Controle** : é o poder de governar as políticas financeiras e operacionais da entidade de forma a obter benefício das suas atividades.

**Grupo econômico** : é a controladora e todas as suas controladas.

**Participação de não controlador** : é a parte do patrimônio líquido da controlada não

atribuível, direta ou indiretamente, à controladora.

**Controladora** : é uma entidade que tem uma ou mais controladas.

**Demonstrações separadas** : são aquelas apresentadas por controladora, investidor em coligada ou empreendedor em entidade controlada em conjunto, nas quais os investimentos são contabilizados com base no valor do interesse direto no patrimônio (*direct equity interest*) das investidas, em vez de nos resultados divulgados e nos valores contábeis dos ativos líquidos das investidas. Não se confundem com as demonstrações individuais (consultar NBC TG 35 – Demonstrações Separadas).

**Controlada**: é a entidade, incluindo aquela não constituída sob a forma de sociedade tal como uma parceria, na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

**Resolução CFC 1.350/11** – Conforme item B24, os ativos e os passivos da adquirida legal devem ser mensurados e reconhecidos nas demonstrações contábeis consolidadas pelos seus respectivos valores contábeis pré-combinação – ver item B22(a). Portanto, em uma aquisição reversa, a participação de não controladores deve refletir a parte proporcional destes nos valores contábeis pré-combinação dos ativos líquidos da adquirida legal, ainda que a participação de não controladores em outras aquisições tenha sido mensurada pelo valor justo na data da aquisição.

**Instrução Normativa da CVM 247/96** – Art. 1º - O investimento permanente de companhia aberta em coligadas, suas equiparadas e em controladas, localizadas no país e no exterior, deve ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, observadas as disposições desta Instrução, combinado com o Parágrafo único - Equivalência patrimonial corresponde ao valor do investimento determinado mediante a aplicação da percentagem de participação no capital social sobre o patrimônio líquido de cada coligada, sua equiparada e controlada.

O método consiste em atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida, e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício.

## Técnica de Consolidação

Um importante aspecto no uso dessa técnica é a preocupação em demonstrar, efetivamente, a situação patrimonial do conjunto de entidades como se fosse um todo. O processamento dessa técnica conduz a Contabilidade na **eliminação de todas as relações de movimentação entre os órgãos e entidades pertencentes ao mesmo ente controlador**, de forma que, na junção de todos os Balanços desses órgãos e entidades, se forme um todo sem, entretanto, apresentar duplicação ou omissão de informações.

- A) **Eliminar** o valor contábil do investimento da controladora em cada controlada e a parte dessa controladora no patrimônio líquido das controladas.
- B) **Demonstrar** a participação dos **não controladores** no patrimônio das controladas consolidadas para o período de apresentação das demonstrações contábeis;

## Estudo de Caso na Consolidação utilizando as informações contábeis do exercício de 2011

1. Apurar o valor da participação do Estado no capital das Sociedades de Economia Mista e o percentual de forma a demonstrar os investimentos e a base de cálculo do resultado da Equivalência Patrimonial, incidente sobre o Patrimônio Líquido, as provisões para perdas sobre investimentos e perdas e deságios de investimentos conforme quadro:

### DEMONSTRATIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - EXERCÍCIO DE 2011

#### INVESTIMENTOS EXCLUÍDOS NA CONSOLIDAÇÃO - INTEGRANTES DO SIAFEM/RJ

SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA	TOTAL DO PATRIMÔNIO	% PART. NO CAPITAL	RESULTADO EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	INVESTIMENTOS SOC. ECON. MISTA	PROV. P/ PERDAS INVESTIMENTOS	PERDAS E DESÁGIOS INVESTIMENTOS
CASERJ	(449.932,06)	99,99942%	(449.929,45)	247.017,10	(247.017,10)	(449.929,45)
CEASA	5.227.566,20	99,90000%	5.222.338,63	5.222.338,63	-	-
CEHAB	(3.081.738,50)	99,43007%	(3.064.174,75)	37.184.543,30	(37.184.543,30)	(3.064.174,75)
METRO	(335.875.432,75)	99,99967%	(335.874.324,36)	386.794.875,67	(386.794.875,67)	(335.874.324,36)
CTC	984.989,39	99,99719%	984.961,71	984.961,74	-	-
FLUMITRENS	(10.420.923,84)	99,99995%	(10.420.918,63)	6.146.600,39	(6.146.600,39)	(10.420.918,12)
CODIN	15.013.034,37	99,99813%	15.012.753,63	15.012.753,63	-	-
IVB	41.433.479,25	99,60000%	41.267.745,33	41.267.745,33	-	-
CODERTE	45.845.059,02	99,99563%	45.843.055,59	45.843.055,58	-	-
CENTRAL	1.297.964.006,75	99,99995%	1.297.963.357,77	1.297.963.295,47	-	-
RIOTRILHOS	2.347.195.966,79	92,25935%	2.165.507.742,19	2.165.507.707,02	-	-
TURISRIO	1930297,88	68,48565%	1.321.977,05	1.321.977,01	-	-
<b>TOTAL</b>	<b>3.405.766.372,50</b>	<b>//////////</b>	<b>3.223.314.584,71</b>	<b>4.003.496.870,87</b>	<b>(430.373.036,46)</b>	<b>(349.809.346,68)</b>

#### INVESTIMENTOS MANTIDOS NA CONSOLIDAÇÃO - NÃO INTEGRANTES DO SIAFEM/RJ

SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA	TOTAL DO PATRIMÔNIO	% PART. NO CAPITAL	RESULTADO EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	INVESTIMENTOS SOC. ECON. MISTA	PROV. P/ PERDAS INVESTIMENTOS	PERDAS E DESÁGIOS INVESTIMENTOS
CEDA E	3.632.097.840,28	99,99967%	3.632.085.854,36	3.632.085.854,36	-	-
DIVERJ	689.740,91	99,96606%	689.506,81	689.506,81	-	-
BDRIO	2.532.367,00	99,99948%	2.532.353,83	2.532.353,80	-	-
CELF	(497,08)	99,89408%	(496,55)	9.225.579,44	(9.225.579,44)	(496,55)
INVESTERIO	312.702.082,80	99,89975%	312.388.598,96	312.388.598,96	-	-
<b>TOTAL</b>	<b>3.948.021.533,91</b>	<b>//////////</b>	<b>3.947.695.817,41</b>	<b>3.956.921.893,37</b>	<b>(9.225.579,44)</b>	<b>(496,55)</b>

**TOTAL INVESTIMENTOS SOC. ECON. MISTA** **7.960.418.764,24**

Fonte: Balanços/SIAFEM/Posição Acionária

## 2. Procedimentos do cálculo de Consolidação:

- a) Totalizar os Investimentos do Estado nas Sociedades de Economia Mista, integrantes e não integrantes do Sistema SIAFEM/RJ, inclusive de Outros Investimentos;
- b) Deduzir a provisão para perdas em Investimentos, constituída até o valor do investimento;

### Ajustes

- a) Deduzir os investimentos em sociedades dependentes:

Segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 2º. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

II – empresa controlada: sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação;

III – empresa estatal dependente: empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária;

- b) Reverter o valor da provisão das perdas em investimentos em sociedades dependentes.

Quadro da Demonstração do Cálculo:

Invest. Equivalência Patrimonial	7.960.419
Outros Investimentos	6.947
(-) Provisão p/ perdas em Invest. (439.599)	
Participações Societárias	<b>7.527.767</b>
Sociedades Dependentes (4.003.497)	
Provisão p/ perdas em Invest. 430.373	
Part. Societárias Consolidadas	<b>3.954.643</b>

### 3. Apuração da Participação dos Não Controladores:

A PL das Soc. Integrantes SIAFEM/RJ	3.405.766
B Invest. Líquido Equiv. Patrimonial	(3.573.124)
. Sociedades Dependentes	(4.003.497)
. Provisão p/ perdas em Invest.	<u>430.373</u>
Invest. Líquido Equiv. Patrimonial	(3.573.124)
C Perdas e Deságios em Invest.	349.809
D = A+B+C Participação de Não Controladores	<b>182.451</b>

Nota Explicativa: Para fins de Consolidação, foi feito um ajuste nos investimentos, a fim de que fossem eliminadas todas as relações de movimentação entre órgãos e entidades pertencentes ao mesmo ente controlador e já incluídas no Balanço Consolidado. Assim, demonstra-se a efetiva situação patrimonial do conjunto de entidades como se fosse um todo.

Em consonância com a Resolução CFC 1.350/11, introduziu-se no Balanço Consolidado a conta Participação de Não Controladores (anteriormente denominados “minoritários”), que é a parte do patrimônio líquido da controlada não atribuível direta ou indiretamente à controladora.

**BALANÇO PATRIMONIAL - CONSOLIDADO GERAL**  
ANEXO 14 DA LEI FEDERAL Nº 4.320/64 (conforme Portaria STN nº 665/2010)  
Valores em 31/12/2011

R\$ Mil

ATIVO				PASSIVO					
ESPECIFICAÇÕES	Nota	2011	Ajustes	2011 Ajustado	ESPECIFICAÇÕES	Nota	2011	Ajustes	2011 Ajustado
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>		<u>20.161.281</u>		<u>20.161.281</u>	<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>		<u>10.056.308</u>		<u>10.056.308</u>
<b>ATIVO NÃO-CIRCULANTE</b>					<b>PASSIVO NÃO-CIRCULANTE</b>				
Ativo Realizável a Longo Prazo		<u>76.694.454</u>		<u>76.694.454</u>	Obrigações a Pagar de Longo Prazo		3.002.754		3.002.754
Investimentos		9.863.119	(3.573.124)	6.289.995	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo		59.860.228		59.860.228
Participações Permanentes		7.527.767	(3.573.124)	3.954.643	Fornecedores a Longo Prazo		994.403		994.403
Demais Investimentos Permanentes		2.335.352		2.335.352	Obrigações Fiscais a Longo Prazo		34.820		34.820
<b>Imobilizado</b>		<u>11.291.612</u>		<u>11.291.612</u>	Demais Obrigações a Longo Prazo		10.699.912		10.699.912
Intangível		12.364		12.364	Provisões a Longo Prazo		123.186.984	(349.809)	122.837.175
<b>TOTAL DO ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>		<u>97.861.549</u>	<u>(3.573.124)</u>	<u>94.288.425</u>	Resultado Diferido		958.237	-	958.237
<b>TOTAL</b>		<u>118.022.830</u>	<u>(3.573.124)</u>	<u>114.449.706</u>	<b>TOTAL DO PASSIVO NÃO CIRCULANTE</b>		<u>198.737.337</u>	<u>(349.809)</u>	<u>198.387.528</u>
					<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		<u>(90.770.815)</u>	<u>(3.405.766)</u>	<u>(94.176.581)</u>
					Participação de Não Controladores		-	182.451	182.451
					<b>TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		<u>(90.770.815)</u>	<u>(3.223.315)</u>	<u>(93.994.130)</u>
					<b>TOTAL</b>		<u>118.022.830</u>	<u>(3.573.124)</u>	<u>114.449.706</u>
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>		8.121.615		8.121.615	<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>		4.022.157		4.022.157
<b>ATIVO PERMANENTE</b>		109.901.215		106.328.091	<b>PASSIVO PERMANENTE</b>		204.771.488		204.421.680
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>					<b>SALDO PATRIMONIAL</b>		(90.770.815)		(93.994.131)

**COMPENSAÇÕES**

SALDOS DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS				SALDOS DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS			
	2011		2011 Ajustado		2011		2011 Ajustado
Controle de riscos fiscais e passivos contingentes	55.935.977		55.935.977	Controle de riscos fiscais e passivos contingentes	55.935.977		55.935.977
Compensações ativas diversas	-		-	Compensações passivas diversas	-		-
<b>TOTAL</b>	<u>55.935.977</u>		<u>55.935.977</u>	<b>TOTAL</b>	<u>55.935.977</u>		<u>55.935.977</u>

As notas explicativas são partes integrantes das demonstrações contábeis.

## 11. RELATÓRIO DOS ESTUDOS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS – ANÁLISE, DESENVOLVIMENTO E OPERACIONALIZAÇÃO DE PROCEDIMENTOS E ROTINAS PARA O CONTROLE CONTÁBIL DO PLANEJAMENTO DESENVOLVIDO NO ERJ.

O SGGTCON nº 6, composto por representantes da Contadoria-Geral do Estado e Auditoria-Geral do Estado / SEFAZ, das Subsecretarias de Planejamento e de Orçamento / SEPLAG, e ainda com a participação de convidados do Ministério Público e da Assessoria de Planejamento da SEFAZ, realizou reuniões no período de 08/05/2012 a 07/11/2012, que contribuíram para o desenvolvimento do presente Relatório, que versa sobre as informações consolidadas relativas aos estudos e procedimentos contábeis efetuados visando a contabilização do PPA, conforme segue:

### I - Contabilização do Plano Plurianual (PPA) do ERJ

#### Quadro – Cronograma

<b>Estudo e Procedimentos Contábeis</b>			
<b>Etapas</b>	<b>Produto</b>	<b>Data Início</b>	<b>Data Conclusão</b>
Análise, desenvolvimento e operacionalização de procedimentos e rotinas para o controle contábil do planejamento desenvolvido no ERJ	Informações consolidadas sobre as fases de elaboração e execução do PPA; e definição de procedimentos.	08/05/2012	31/12/2012

#### 1. Base de Estudo

##### ➤ Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

##### **NBC-T- 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil**

#### DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.

“Plano hierarquicamente interligado: o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle”.

“A Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programada com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas”.

➤ **Constituição Federal de 1988**

**Art. 165 – Consagra o sistema de planejamento vigente no Brasil**

**Art. 165.** Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

➤ **Lei Complementar nº 101 de 04 de Maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**

**COMPATIBILIDADE ENTRE AS TRÊS LEIS QUE COMPÕEM O SISTEMA DE PLANEJAMENTO**

**Art. 5º.** O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar.

**INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA**

**Art. 48.** São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos.

➤ **Lei Nº 6.126 Plano Plurianual – PPA/RJ 2012 - 2015**

**ELABORAÇÃO DO PPA**

Esta Lei estabelece o Plano Plurianual do Estado do Rio de Janeiro – PPA/RJ 2012- 2015, conforme o disposto no Art. 209 da Constituição do Estado.

**Art. 3º** – A programação definida no PPA/RJ 2012-2015 abrange os recursos previstos para custeio das atividades finalísticas e dos projetos, excluídas as despesas de pessoal e encargos sociais, manutenção administrativa e outras atividades de caráter obrigatório.

...

**Art. 7º** – A exclusão ou alteração de programas constantes nesta Lei ou a inclusão de novos programas serão propostas pelo Poder Executivo, por meio do Projeto de Lei de revisão anual ou de Lei específica, por meio de créditos especiais.

**Art. 8º** – O PPA/RJ 2012-2015 terá sua programação revista anualmente, com base no processo de monitoramento e avaliação da execução dos programas e nas metas e prioridades estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias de cada exercício.

...

**Art. 14** - Fica o Poder Executivo autorizado a modificar a unidade gestora, a alterar, incluir ou excluir produtos, respectivas metas e regionalização das ações do Plano Plurianual, desde que estas modificações contribuam para a realização do objetivo do programa.

**Parágrafo Único** - De acordo com o disposto no caput deste artigo, fica o Poder Executivo obrigado a adequar as metas das ações dos programas para compatibilizá-las com as alterações de valor ou com outras modificações efetivadas na lei orçamentária anual.

➤ **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP - Parte IV – Plano de Contas.**

**04.02.03 CONTA CON7TÁBIL**

As contas são agrupadas segundo suas funções, possibilitando:

...

c) Acompanhar e controlar a aprovação e a execução do planejamento e do orçamento, evidenciando a receita prevista, lançada, realizada e a realizar, bem como a despesa autorizada, empenhada, realizada, liquidada, paga e as dotações disponíveis;

#### **04.03.01 DIRETRIZES**

As diretrizes do PCASP são:

...

- Adoção de estrutura codificada e hierarquizada em classes de contas, contemplando as contas patrimoniais, de atos potenciais, de resultado e de planejamento e execução orçamentária além daquelas com funções precípuas de controle;

#### **04.04.00 SISTEMA CONTÁBIL**

Formado pelos seguintes subsistemas:

- a) Subsistema de Informações Orçamentárias**
- b) Subsistema de Informações Patrimoniais**
- c) Subsistema de Custos**

O **Subsistema de Informações Orçamentárias** registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária.

Os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre:

- a) O desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- b) A avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;
- c) A avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento; e
- d) A avaliação dos riscos e das contingências.

#### **04.05.00 REGISTRO CONTÁBIL**

NATUREZA DA INFORMAÇÃO DAS CONTAS DO PCASP

**Contas com Informações de Natureza Orçamentária:** são as contas que registram, processam e evidenciam os atos e os fatos

relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, representadas pelas contas que registram aprovação e execução do planejamento e orçamento, inclusive restos a pagar;

O PCASP está dividido em oito classes, de 1 a 8, sendo que a natureza da informação das contas das duas classes seguintes, **5** e **6**, é Orçamentária, pois nessas classes são feitos os controles do Planejamento e do Orçamento, desde a aprovação até a execução, assim detalhados:

<b>5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento</b>	<b>6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento</b>
5.1 - Planejamento Aprovado	6.1 - Execução do Planejamento
5.2 - Orçamento Aprovado	6.2 - Execução do Orçamento
5.3 - Inscrição de Restos a Pagar	6.3 - Execução de Restos a Pagar

#### DESCRIÇÃO DAS CONTAS DO PLANEJAMENTO

5.0.0.0.0.00.00	CONTROLES DA APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	Compreende as contas com função de registrar os atos e fatos ligados a execução orçamentária.
5.1.1.0.0.00.00	PPA - APROVADO	Compreende o somatório dos valores monetários previstos para a execução dos programas e ações (projetos, atividades e operações especiais) estabelecidos no plano plurianual.
6.0.0.0.0.00.00	CONTROLES DA EXECUÇÃO   PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	Compreende as contas com função de registra os atos e fatos ligados à execução orçamentária.
31.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO	Compreende o somatório dos valores monetários relativos à execução dos programas e ações (projetos, atividades e operações especiais) estabelecidos no plano plurianual e projeto de lei orçamentária anual.

## 2. Do Estudo

O trabalho do Subgrupo foi desenvolvido a partir da realização de reuniões periódicas, onde as discussões entre os membros se embasaram, inicialmente, em compreender:

- o conteúdo da NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil, norma esta que motivou a constituição do subgrupo;
- o Sistema de Planejamento Governamental – Planos Hierarquicamente Ligados (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA);
- Controle Contábil do Planejamento – Cenário Atual e Cenário Modificado
- Elaboração do PPA no Estado do RJ;
- Função e Funcionamento das contas contábeis referentes ao controle do planejamento em conformidade com o PCASP.

Foram realizadas 04 reuniões, com pautas previamente definidas, duração média de meio dia, nas seguintes datas e com os respectivos desenvolvimentos:

- *1ª Reunião: 08 de maio de 2011;*

Reunião para a apresentação dos participantes do subgrupo e colocação sobre o seu objetivo. Houve a explanação, de forma resumida, sobre a Convergência Contábil e os subgrupos criados na Contadoria Geral do Estado para a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASPS. Foi dado conhecimento sobre a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil, norma esta que motivou a formação do SGGTCON Nº 6, e que foi criada em função da necessidade de evidenciar contabilmente todo o sistema de planejamento do Setor Público, desde o nível estratégico (PPA) até o operacional (Lei Orçamentária Anual – LOA), sendo a base de estudos da NBC T 16.3 o sistema de planejamento do setor público, composto pelos seguintes instrumentos: Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA, com integração e compatibilidade, existentes entre eles, previstas na Constituição Federal, art. 165, e na Lei Complementar nº 101 de 04 de Maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal –

LRF, no art. 5º. Para um melhor entendimento sobre o tema, no decorrer da reunião, comentou-se sobre o cenário atual do controle do planejamento do estado, que se limita a execução orçamentária, e, que os estudos realizados pelo subgrupo contribuirão para a mudança de cenário, com o registro contábil da aprovação e execução do Plano Plurianual – PPA, e também do Projeto de Lei Orçamentária – PLOA. Decidiu-se para a próxima reunião a apresentação pelos representantes da SEPLAG/SUBPL sobre as fases de elaboração do PPA.

➤ *2ª Reunião: 31 de maio de 2012;*

A fim de melhor conhecimento sobre a composição do Livro do PPA 2012-2015 os representantes da SEPLAG, integrantes do SGGTCON Nº 6, fizeram uma explanação aos demais membros e convidados, com o tema: “*Apresentação sobre Programas e ações contidos no Plano Plurianual – PPA*”. Conceituou-se PPA, informando sobre em que consiste este instrumento de planejamento e sua base legal (Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal), indicando a correspondência entre os dispositivos legais e a forma de cumprimento no PPA, e esclarecendo sobre as atividades finalísticas, projetos e gastos L4 (correspondem àquelas atividades que proporcionam bens ou serviços para atendimento direto a demandas da sociedade) e L5 (referem-se aos projetos dos Órgãos, Entidades e Fundos Especiais, constantes do Plano Plurianual – PPA e da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, em execução no presente exercício e que continuarão em execução no exercício subsequente) considerando os programas, ações e metas. Foi colocado, ainda, sobre a compatibilidade entre os instrumentos do planejamento prevista pela LRF, no sentido de que a cada ação orçamentária constante do PPA deve existir na Lei Orçamentária Anual – LOA um programa de trabalho correspondente. E que em caso de suplementação da ação orçamentária cria-se um anexo ao PPA também no respectivo decreto, a fim de não contrariar ao estabelecido no §5º, art. 5º da LRF. Tomamos conhecimento que o Anexo VI – Metas e prioridades para o exercício, são incluídos no PPA e não na LDO. E finalizou-se a apresentação detalhando um Programa do PPA. Em sequência, foram apresentadas sugestões de registros contábeis para o controle do planejamento com base nas informações originárias da elaboração e execução do PPA, buscando interagir o planejamento e a contabilidade. Ficou acordado para

fazermos o estudo de contabilização utilizando um programa constante do PPA 2012-2015.

➤ *3ª Reunião: 21 de setembro de 2012;*

Em prosseguimento, o subgrupo elaborou proposta de contabilização do controle da aprovação e execução do PPA com base nas contas contábeis extraídas do PCASP, indicadas conforme segue:

Aprovação do Planejamento			Execução do Planejamento		
Código	Título	Saldo	Código	Título	Saldo
5.1.1.1.0.00.00	PPA POR PROGRAMA DE TRABALHO	Valor Aprovado para o período de 4 anos	6.1.1.1.0.00.00	PPA A ALOCAR NO PLOA	Valor Aprovado para o período de 4 anos
5.1.1.2.0.00.00	REVISAO DO PPA	Valor referente a revisão anual do PPA	6.1.1.2.0.00.00	PPA ALOCADO NA LOA	Valor do PPA alocado na LOA
			6.1.1.3.0.00.00	PPA EXECUTADO	Valor do PPA executado no seu período de vigência

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional – STN

Em função do resultado apresentado houve a necessidade dos seguintes esclarecimentos:

- *Execução do Plano Plurianual – PPA*

1. Qual o procedimento quando ao final do exercício verifica-se que não ocorreu a execução total do PPA alocado na LOA?

- *Revisão do Plano Plurianual – PPA*
  2. Qual a frequência da revisão do Plano Plurianual – PPA durante o exercício?
  3. Qual a documentação correspondente à revisão do PPA?

Mediante estas questões marcamos a 3ª Reunião, quando os representantes da SEPLAG/SUBPL procederam a uma apresentação sobre o fluxo de elaboração e execução do PPA, em que aproveitamos também para debater sobre o detalhamento necessário na contabilização do PPA. Assim, quanto aos questionamentos, em primeiro lugar, se esclareceu na reunião, que, para a SEPLAG os valores não executados do PPA no exercício são apenas informações gerenciais, não havendo retorno, e em seguida, as explicações em relação às revisões do PPA, que podem ocorrer da seguinte forma: Revisão Anual ou Alterações do PPA (lei específica, por meio de créditos adicionais). Quanto ao detalhamento da contabilização, decidiu-se por fazer novos lançamentos para apresentação posterior, considerando todas as informações obtidas.

➤ *4ª Reunião: 07 de novembro de 2012.*

A última reunião do exercício de 2012 ocorreu para a apreciação e análise das últimas etapas relativas à efetiva inserção e contabilização do PPA 2012/2015, considerando os Valores Base, Revisão do PPA 2013, conforme pedidos dos representantes da SEPLAG/SUBPL, e ainda para a demonstração de formas de contabilização por representantes da CGE.

1. Foi apresentada pelos representantes da SEFAZ/CGE, a estrutura, com as contas e subcontas, para o controle da aprovação do PPA, considerando o PCASP e as fases da composição do PPA no ERJ, estabelecidas na Lei nº 6.126 de 28 de Dezembro de 2011:

CODIGO	TITULO	FUNCAO	ESCR.
5.1.1.0.0.00.00	PPA – APROVADO (Inicial + Revisão + Alteração)	COMPREENDE O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS PREVISTOS PARA A EXECUCAO DOS PROGRAMAS E ACOES (PROJETOS, ATIVIDADES E OPERACOES ESPECIAIS) ESTABELECIDOS NO PLANO PLURIANUAL.	N

5.1.1.1.0.00.00	PPA INICIAL– LEI PLANO PLURIANUAL	REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS INICIAIS DO PLANO PLURIANUAL APROVADO PARA O PERIODO DE QUATRO ANOS, DETALHADO POR PROGRAMA DE TRABALHO .	N
5.1.1.2.0.00.00	REVISÃO ANUAL DO PPA	REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS DAS REVISÕES ANUAIS AUTORIZADAS DURANTE O PERIODO DE VIGENCIA DO PLANO PLURIANUAL, DETALHADO POR PROGRAMA DE TRABALHO.	N
5.1.1.3.0.00.00	ALTERAÇÕES DO PPA	REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS DAS ALTERAÇÕES DO PLANO PLURIANUAL OCORRIDAS POR LEI ESPECÍFICA.	N

Considerando as disposições, abaixo descritas, contidas na Lei Nº 6.126, de 28 de dezembro de 2011 – que estabeleceu o PPA/RJ para o período de 2012-2015, optamos pelo desmembramento das contas contábeis relativas as alterações no PPA, conforme indicado nos demonstrativos apresentados logo a seguir:

**Art. 7º** - A exclusão ou alteração de programas constantes nesta Lei ou a inclusão de novos programas serão propostas pelo Poder Executivo, por meio do Projeto de Lei de revisão anual ou de Lei específica, por meio de créditos especiais.

**§ 1º** - Considera-se alteração de programa: a adequação de denominação ou objetivo; a inclusão ou exclusão de ações orçamentárias; a alteração do título da ação orçamentária, do produto, da unidade de medida, do tipo, das metas e dos custos.

#### 1.1 Desmembramento da conta contábil 5.1.1.2.0.00.00 Revisão Anual do PPA

CODIGO	TITULO	FUNCAO	ESCR.
5.1.1.2.0.00.00	REVISÃO ANUAL DO PPA	REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS DAS REVISÕES ANUAIS AUTORIZADAS DURANTE O PERIODO DE VIGENCIA DO PLANO PLURIANUAL, DETALHADO POR PROGRAMA DE TRABALHO.	N

5.1.1.2.1.00.00	INCLUSÃO DE PROGRAMAS E AÇÕES	REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS DAS <u>INCLUSÕES</u> OCORRIDAS POR MEIO DAS REVISÕES ANUAIS	S
5.1.1.2.2.00.00	ALTERAÇÃO DE PROGRAMAS E AÇÕES	REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS DAS ALTERAÇÕES OCORRIDAS POR MEIO DAS REVISÕES ANUAIS	N
5.1.1.2.1.00.00	.....= ACRESCIMO	REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS DAS <u>ALTERAÇÕES POR ACRÉSCIMOS</u> DAS REVISÕES ANUAIS	S
5.1.1.2.2.00.00	.....* = REDUCAO	REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS DAS <u>ALTERAÇÕES POR REDUÇÕES</u> DAS REVISÕES ANUAIS	S
5.1.1.2.3.00.00	EXCLUSÃO DE PROGRAMAS E AÇÕES	REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS DAS <u>EXCLUSÕES</u> DAS REVISÕES ANUAIS	S

1.1 Desmembramento da conta contábil 5.1.1.3.0.00.00 Alterações do PPA:

CODIGO	TITULO	FUNCAO	ESCR.
<b>5.1.1.3.0.00.00</b>	<b>ALTERAÇÕES DO PPA</b>	<b>REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS DAS ALTERAÇÕES DO PLANO PLURIANUAL OCORRIDAS POR LEI ESPECÍFICA.</b>	<b>N</b>
5.1.1.3.1.00.00	INCLUSÃO DE PROGRAMAS E AÇÕES	REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS DAS <u>INCLUSÕES</u> DO PPA POR MEIO DE CRÉDITOS ADICIONAIS.	S
<b>5.1.1.3.2.00.00</b>	<b>ALTERAÇÃO DE PROGRAMAS E AÇÕES</b>	<b>REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS DAS ALTERAÇÕES OCORRIDAS POR MEIO DE CRÉDITOS ADICIONAIS.</b>	<b>N</b>
5.1.1.3.2.10.00	.....= ACRESCIMO	REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS DAS <u>ALTERAÇÕES POR ACRÉSCIMOS</u>	S

		<b>POR MEIO DE CRÉDITOS ADICIONAIS.</b>	
5.1.1.3.2.20.00	.....* = REDUCAO	REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS DAS <u>ALTERAÇÕES POR REDUÇÕES POR MEIO DE CRÉDITOS ADICIONAIS.</u>	S
5.1.1.3.3.00.00	EXCLUSÃO DE PROGRAMAS E AÇÕES	REGISTRA O SOMATORIO DOS VALORES MONETARIOS DAS <u>EXCLUSÕES POR MEIO DE CRÉDITOS ADICIONAIS.</u>	S

A estrutura das contas contábeis apresentada para a contabilização do controle da aprovação do PPA evidenciou a uniformidade do entendimento dos membros do SGGTCON Nº 6, entrando em debate apenas quanto a alguns aspectos, como por exemplo, uma conta única, sem escrituração para Alterações do PPA, subdividindo em Revisão Anual e Alterações do PPA, por sugestão dos representantes da SEPLAG.

Por toda a exposição dos trabalhos, verificamos que nesta fase do trabalho, necessitamos apenas das informações quanto à correlação entre os dados apresentados no Livro do PPA e os do SIAFEM no que se refere à Unidade de planejamento e Unidade Orçamentária e a composição de uma conta corrente a ser utilizada como complemento às contas contábeis que receberão os valores monetários para o registro do PPA 2012-2015, concluindo os estudos, e de forma a possibilitar a realização dos lançamentos específicos.

### 3. Procedimentos Contábeis

Aspectos Contábeis	Métodos Contábeis Adotados/ A adotar	Procedimentos Sistêmicos Adotados / A Adotar	Prazos
Conhecimento sobre a função e o funcionamento das contas contábeis relativas à aprovação e execução do planejamento constantes do PCASP	Método Adotado	Adotados – Integração de conhecimentos pertinentes entre os técnicos das áreas envolvidas, Orçamento e Planejamento/SEPLAG e SIAFEM/RJ, a fim de efetuar a contabilização sistêmica do controle da aprovação e execução do planejamento	2012/2013
Compor uma conta corrente para o registro do PPA 2012-2015, considerando os dados constantes do Livro do PPA	Método a Adotar	A Adotar – Integração dos sistemas envolvidos, oriundo da SEPLAG e o SIAFEM/RJ, a fim de compatibilizar as informações coletadas, permitindo assim a contabilização sistêmica do controle da aprovação e execução do planejamento.	2012/2013
Correlacionar Unidade de Planejamento-UP utilizada no Livro do PPA com a Unidade Orçamentária—UO (LOA/SIAFEM)	Método a Adotar	A Adotar – Integração dos sistemas envolvidos, oriundo da SEPLAG e o SIAFEM/RJ, a fim de compatibilizar as informações coletadas, permitindo assim a contabilização sistêmica da aprovação e execução do planejamento.	2012/2013

#### **4. Considerações Finais**

Com base em todo o exposto, o subgrupo entende que as atividades estão sendo desenvolvidas de forma compatível com o cronograma apresentado e poderá atender ao prazo indicado para a implantação dos procedimentos descritos neste trabalho, uma vez que contribuem de forma relevante para o controle do planejamento público.

Cabendo registrar que o desenvolvimento satisfatório das atividades do SGGTCON Nº 6 é resultante da integração entre as áreas envolvidas e comprometidas com o êxito do trabalho.

## 12. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente relatório foi resultado do trabalho realizado pelo Grupo de Trabalho de Procedimentos Contábeis do Estado do Rio de Janeiro – GTCON/RJ, através dos subgrupos que foram criados e também através da Contadoria-Geral do Estado. A Convergência ao Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público só é possível ocorrer com o comprometimento da Administração Pública, pois são mudanças que afetam não só a contabilidade, mas também toda a gestão. Para que isso ocorra, a Contadoria-Geral do Estado está envidando esforços no processo de convergência à Contabilidade Aplicada ao Setor Público, para tornar realidade a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCT 16 e dos procedimentos dispostos no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, contando com o apoio da Secretaria de Estado de Fazenda neste processo. Para que isso ocorra, além de fomentar o trabalho do GTCON/RJ, realizou este ano, junto com a Secretaria de Estado de Fazenda o Seminário de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que contou com o apoio e participação do Tribunal de Contas do Estado, Conselho Regional de Contabilidade, Auditoria Geral do Estado, do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, com o objetivo de disseminar a convergência aos contadores públicos e público em geral, contando com a participação de mais de 170 pessoas e de palestrantes, dentre estes, convidados da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, do Tribunal de Contas da Bahia, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro e próprios servidores da Contadoria. O Seminário foi um sucesso e apresentou avaliação máxima pela maioria dos participantes. Portanto, além de trabalhar para que os procedimentos sejam adotados, está trabalhando na capacitação dos servidores e no ano de 2013 continuará a realizar eventos para disseminar conhecimento. Todo o movimento gerado pela Contadoria tem contado com o apoio do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, que está trabalhando arduamente também no atual processo de convergência. Através do Cronograma de Ações, instrumento que veio com o objetivo de tornar realidade as normas, a Contadoria está divulgando os trabalhos que foram realizados e preparando os relatórios solicitados. Alguns procedimentos ainda estão em fase de estudos e outros já estão mais avançados. No entanto, todos os assuntos pertinentes às mudanças estão sendo objetos de estudo.

### 13. RESPONSÁVEIS PELO GTCON/RJ

ORGÃOS/GRUPO/SUBGRUPOS	RESPONSÁVEL
Secretaria de Estado de Fazenda	Renato Augusto Z.Villela dos Santos
Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão	Sérgio Ruy Barbosa Guerra Martins
Contadoria-Geral do Estado	Francisco Pereira Iglesias
Auditoria-Geral do Estado	Eugenio Manoel da Silva Machado
Coordenador do GTCON/RJ	Carlos Adalberto Pinheiro Prata
Subgrupo nº 1 – Receita por Competência	José Valter Cavalcante
Subgrupo nº2 – Imobilizado/Intangível	Stephanie Guimarães da Silva
Subgrupo nº 3 – Demonstrativos Contábeis	Leonel Carvalho Pereira
Subgrupo nº 4 – Plano de Contas	David de Brito Dantas
Subgrupo nº 5 – Sistema de Custos	David Lopes de Souza
Subgrupo nº 6 – Contole Contábil do Planejamento	Cristina Helena Marcelino
ORGÃOS PARTICIPANTES	CONVIDADOS
PODER LEGISLATIVO	
Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro - ALERJ	Josué Alves Gouveia e equipe
PODER JUDICIÁRIO	
Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro - TJ	Andréa Andrade de Souza e Silva e equipe
MINISTÉRIO PÚBLICO	
Procuradoria Geral de Justiça – PG	Ana Luiza Pereira Lima e equipe
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO	
Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro	Gino Novis Cardozo e equipe