

NOTA TÉCNICA CNM Nº 002/2017

Brasília, 06 de janeiro de 2017.

ÁREA:	Contabilidade Municipal e Finanças Municipais
TÍTULO:	Depósitos recebidos em 2017 de fatos geradores de 2016
REFERÊNCIA (S):	Lei nº 4.320/1964 Constituição Federal de 1988 Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP Lei nº 13.254, de 13/01/2016 Medida Provisória nº 753, DOU de 19/12/2016 Medida Provisória nº 753 - Republicação, DOU de 20/12/2016 Livro do Prefeito – Coletânea CNM – Novos Gestores Último Ano de Mandato – 2016 – CNM Nota Técnica CNM nº 31/2016, de 16/12/2016 Nota Técnica CNM nº 32/2016, de 22/12/2016

Considerando que em 31 de dezembro de 2016 se deu o encerramento dos mandatos dos prefeitos e vereadores, demandando a observância da legislação em vigor para a elaboração das respectivas prestações de contas;

Considerando que a Lei de Responsabilidade Fiscal impõe um conjunto de limites e restrições no último ano de mandato;

Considerando que a Medida Provisória nº 753, publicada no Diário Oficial da União em 19/12/2016, dispôs sobre o compartilhamento dos valores da Multa da Repatriação, definindo que os mesmos irão compor o Fundo de Participação dos Municípios (FPM);

Considerando que o repasse da Multa da Repatriação foi depositado nas contas Municipais no dia 30 de dezembro de 2016, efetuado sob a rubrica de FPM;

Considerando que o registro das receitas orçamentárias e das despesas orçamentárias deve observar o disposto no art. 35 da Lei nº 4.320/1964, pertencendo ao exercício financeiro, portanto, as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas;

Considerando a existência de convênios pactuados junto ao Governo Federal e Estaduais e executados no exercício financeiro de 2016, cujos recursos financeiros só serão repassados no exercício financeiro de 2017;

Considerando que o FPM relativo ao primeiro decêndio de janeiro de 2017 é formado pelo resultado da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) do período de 21 a 31 de dezembro de 2016;

Considerando que a contabilidade Municipal deve manter processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime orçamentário de forma a atender todas as demandas de informações da execução orçamentária previstas na Lei 4.320/1964 (visão orçamentária) e, concomitantemente, observar os fundamentos da doutrina contábil (visão patrimonial), contemplados nas Normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e nos Manuais da Secretaria do Tesouro Nacional (STN);

Esclarecemos:

CONTABILIZAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS

I – Na visão patrimonial, para que seja evidenciado o impacto no patrimônio, o FPM do 1º decêndio de janeiro de 2017, resultado da arrecadação do IR e do IPI do período de 21 a 31 de dezembro de 2016, deve ser reconhecido no mês de dezembro de 2016, como um direito a receber. A receita orçamentária, contudo, só será reconhecida no momento do efetivo ingresso do recurso, em janeiro de 2017, conforme exemplo a seguir:

a) **Em dezembro de 2016:** reconhecimento no Ente receptor (Município) do direito a receber relativo ao FPM do 1º decêndio de janeiro de 2017, resultado da arrecadação do IR e do IPI do período de 21 a 31 de dezembro de 2016, no sistema patrimonial, registrado com o atributo (P) de Permanente, indicando que se trata de um Ativo sem execução orçamentária.

Exemplo: contabilização da primeira parcela do FPM de janeiro de 2017, no valor estimado de R\$ 1.200.000,00, a partir dos montantes divulgados pela STN (link), em dezembro de 2016:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D – Ativo – Créditos de Transferências a Receber (P)	Patrimonial	1.200.000,00
C – VPA – Transferências Constitucionais e Legais		1.200.000,00

b) **Recebimento em janeiro de 2017 pelo exato valor do direito registrado em 2016:** reconhecimento do efetivo ingresso do recurso nos cofres municipais em janeiro de 2017, procedendo a baixa do direito a receber no sistema patrimonial e o respectivo ingresso do recurso, o registro da receita orçamentária e o respectivo controle de disponibilidade. Observe que o atributo (F) que acompanha a conta de caixa e equivalente de caixa indica que a mesma deve ser utilizada na apuração do superávit financeiro da entidade em 2016 (art. 43 da Lei nº 4.320/1964).

Exemplo: recebimento do FPM resultado da arrecadação do IR e do IPI do período de 21 a 31 de dezembro de 2016, no valor de R\$ 1.200.000,00, em janeiro de 2017:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D – Ativo – Caixa e Equivalente de Caixa (F)	Patrimonial	1.200.000,00
C – Ativo – Créditos de Transferências a Receber (P)		1.200.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Receita Realizada	Orçamentária	1.200.000,00
C - Receita a Realizar		1.200.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	1.200.000,00
C - Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR		1.200.000,00

II - Tendo em vista que a Lei 4.320/64 só considera como orçamentária a receita efetivamente arrecadada no exercício, pode ser que o Tribunal de Contas onde o Município encontra-se jurisdicionado não permita que o registro do direito a receber do ponto de vista patrimonial seja utilizado para a cobertura de restos a pagar inscritos no exercício de 2016. **Portanto, ao registrar esses valores, o Tribunal de Contas onde o Município encontra-se jurisdicionado deve ser consultado, prevalecendo seu entendimento sobre o tema.**

III - Destaca-se, por exemplo, decisão proferida no mês de outubro de 2015 pelo Ministério Público de Contas do Estado do Rio Grande do Norte a respeito do processo nº 513/2013 - TC, cujo parecer traz textualmente que "(1) É possível a utilização da receita proveniente do Fundo de Participação dos Municípios do primeiro decêndio do mês de janeiro para o pagamento de despesas do mês de dezembro, uma vez que integram o orçamento do mesmo exercício financeiro, desde que respeitados os ditames da Lei nº 4.320 de 1964 e a regulação infra legal; 2) Esse procedimento pode ser usado em ano eleitoral, com as mesmas ressalvas já estabelecidas". **Portanto, conforme comentado no item II, o Tribunal de Contas onde o Município encontra-se jurisdicionado deve ser previamente consultado sobre essa possibilidade.**

IV - Quando do efetivo recebimento desses recursos, caso o registro do direito a receber tenha sido feito com base em estimativa diferente do valor recebido, o Município deverá proceder ao referido ajuste.

a) **Ajuste de valor estimado a maior:** exemplo - recebimento em janeiro de 2017 da parcela resultado da arrecadação do IR e do IPI do período de 21 a 31 de dezembro de 2016 no valor de R\$ 1.500.000,00, mas registrado patrimonialmente em R\$ 1.200.000,00, em dezembro de 2016:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Ativo - Caixa e Equivalente de Caixa (F)	Patrimonial	1.500.000,00
C - Ativo - Créditos de Transferências a Receber (P)		1.200.000,00
C - Patrimônio Líquido - Ajuste de Exercícios Anteriores - Transferências Constitucionais e Legais		300.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Receita Realizada	Orçamentária	1.500.000,00
C - Receita a Realizar		1.500.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	1.500.000,00
C - Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR		1.500.000,00

b) **Ajuste de valor estimado a menor:** exemplo: recebimento em janeiro de 2017 da parcela resultado da arrecadação do IR e do IPI do período de 21 a 31 de dezembro de 2016 no valor de R\$ 1.000.000,00, mas registrado patrimonialmente em R\$ 1.200.000,00 em dezembro de 2016:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Patrimônio Líquido - Ajuste de Exercícios Anteriores - Transferências Constitucionais e Legais	Patrimonial	200.000,00
D - Ativo - Caixa e Equivalente de Caixa (F)		1.000.000,00
C - Ativo - Créditos de Transferências a Receber (P)		1.200.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Receita Realizada	Orçamentária	1.000.000,00
C - Receita a Realizar		1.000.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	1.000.000,00
C - Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR		1.000.000,00

CONTABILIZAÇÃO DE CONVÊNIOS ASSINADOS MAS NÃO REPASSADOS EM 2016

V - Como o MCASP já prevê o registro por competência do direito a receber, no momento em que o convênio é assinado (fato gerador) é criada a expectativa de um direito, de natureza patrimonial, devendo esse registro acompanhar o atributo (P).

Exemplo: assinatura de convênio de R\$ 640.000,00 no exercício de 2016, com expectativa de ingresso de valores somente no exercício de 2017.

- a) Reconhecimento no Ente convenente (Município) do direito a receber em dezembro de 2016 para recebimento em 2017:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Ativo - Créditos de Transferências a Receber (P)	Patrimonial	640.000,00
C - Variação Patrimonial Aumentativa - Convênios		640.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Controle de Direitos Conveniados	Controle	640.000,00
C - Controle de Convênios a Receber		640.000,00

- b) Registro do ingresso dos valores no convenente (Município) em 2017:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Caixa e Equivalente de Caixa (F)	Patrimonial	640.000,00
C - Ativo - Créditos de Transferências a Receber (P)		640.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Receita Realizada	Orçamentária	640.000,00
C - Receita a Realizar		640.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	640.000,00
C - Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR		640.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Controle de Convênios a Receber	Controle	640.000,00
C - Controle de Convênios Recebidos		640.000,00

CONTABILIZAÇÃO DA MULTA DA REPATRIAÇÃO

VI - Caso a receita de transferência de FPM arrecadada no exercício adicionada aos valores a serem recebidos a título de divisão da Multa da Repatriação sob a rubrica FPM **seja superior** ao valor originalmente previsto, deverá ser autorizada uma previsão adicional da receita orçamentária, e, conseqüentemente, a abertura de crédito adicional suplementar, tendo como fonte o excesso de arrecadação.

VII - Considerando que a Medida Provisória nº 753 pode ser reconhecida como o fato gerador dos recursos a serem repassados a título de divisão da Multa da Repatriação sob a rubrica FPM na visão patrimonial, o registro do Direito a Receber pode ser efetuado nas contas Municipais. Na visão orçamentária, por outro lado, a receita orçamentária também só será reconhecida no momento da arrecadação, em conformidade com o art. 35 da Lei 4.320/1964.

VIII - Para o registro do Direito a Receber, os Municípios podem ter tomado como base os valores publicados no site da CNM, que traz a cota-parte prevista para cada Município: <http://www.cnm.org.br/noticias/exibe/cnm-divulga-cota-parte-dos-municipios-na-multada-repatriacao-e-aconselha-mobilizacao-para-sancao-do-iss>.

IX - Registre-se que os recursos recebidos a título de divisão da Multa da Repatriação sob a rubrica FPM devem ser registrados pelos seus valores brutos, para que seja viável efetuar a conciliação bancária e manter o controle sobre os valores recebidos e seus respectivos ajustes, conforme exemplos a seguir.

a) **Registro do direito a receber relativo à cota-parte da Multa da Repatriação em dezembro de 2016:** reconhecimento no Ente recebedor (Município) do direito a receber relativo a título de divisão da Multa da Repatriação sob a rubrica FPM, no sistema patrimonial, registrado com o atributo (P) de Permanente, indicando que se trata de um Ativo sem execução orçamentária.

Exemplo: contabilização do direito a receber relativo à cota-parte da Multa da Repatriação, no valor estimado de R\$ 502.500,00 (valor total bruto), em 22 dezembro de 2016. Considere que esse valor é meramente ilustrativo:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Ativo - Créditos de Transferências a Receber (P)	Patrimonial	502.500,00
C - VPA - Transferências Constitucionais e Legais		502.500,00

b) **Registro do efetivo recebimento da cota-parte da Multa da repatriação em 30 de dezembro de 2016:** reconhecimento do efetivo ingresso do recurso nos cofres municipais, procedendo a baixa do direito a receber no sistema patrimonial e o respectivo ingresso do recurso, o registro da receita orçamentária e o respectivo controle de disponibilidade. Observe que o atributo (F) que acompanha a conta de caixa e equivalente de caixa indica que a mesma deve ser utilizada na apuração do superávit financeiro da entidade em 2016 (art. 43 da Lei nº 4.320/1964).

Exemplo: recebimento da cota-parte da Multa da Repatriação em 30 de dezembro de 2016, no valor de R\$ 502.500,00, juntamente com a correspondente dedução do Fundeb, no valor de R\$ 100.500,00. Considere que esses valores são meramente ilustrativos:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Ativo - Caixa e Equivalente de Caixa (F)	Patrimonial	502.500,00
C - Ativo - Créditos de Transferências a Receber (P)		502.500,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - VPD - Despesa com dedução do Fundeb (20%)	Patrimonial	100.500,00
C - Ativo - Caixa e Equivalente de Caixa (F)		100.500,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Receita a Realizar	Orçamentária	502.500,00
C - Receita Realizada		502.500,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Dedução da Receita Realizada	Orçamentária	100.500,00
C - Receita a Realizar		100.500,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	402.000,00
C - Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR		402.000,00

c) **Registro do retorno de parte do FUNDEB descontado da cota-parte da Multa da repatriação em 30 de dezembro de 2016:** reconhecimento do efetivo ingresso dos recursos que retornarão para a conta do FUNDEB do Município.

Exemplo: recebimento do retorno de parte do FUNDEB descontado da cota-parte da Multa da Repatriação em 30 de dezembro de 2016, no valor de R\$ 68.000,00. Considere que esse valor é meramente ilustrativo:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Ativo - Caixa e Equivalente de Caixa (F)	Patrimonial	68.000,00
C - VPA - Transferências do Fundeb - Inter OFSS - União		68.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Receita Realizada	Orçamentária	68.000,00
C - Receita a Realizar		68.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	68.000,00
C - Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR		68.000,00

X - Registra-se que os **recursos recebidos** a título de divisão da Multa da Repatriação sob a rubrica FPM no exercício financeiro de 2016 **podem ser utilizados para a cobertura de restos a pagar inscritos no exercício de 2016** e para a abertura de créditos adicionais quando gerarem excesso de arrecadação, tendo em vista que a Lei 4.320/64 considera como orçamentária a receita efetivamente arrecadada no exercício, e o fato de os recursos terem ingressado nas contas Municipais em 30 de dezembro de 2016.

XI - Como os recursos recebidos a título de divisão da Multa da Repatriação sob a rubrica FPM devem observar as mesmas vinculações legais que o FPM está sujeito, caso não seja possível executar essas despesas (15% em saúde e 25% em educação) em razão do prazo de aplicação limitado, deve ser feita uma exposição de motivos devidamente fundamentada para acompanhar as notas explicativas às demonstrações contábeis do exercício de 2016, não podendo esses valores serem utilizados para outros fins.

XII – As despesas orçamentárias custeadas com os valores da Multa da Repatriação devem observar todo o ritual da execução orçamentária: empenho, liquidação e pagamento, bem como a sua vinculação. Considerando que os recursos financeiros da Multa da Repatriação ingressaram nos cofres Municipais em feriado bancário, as despesas liquidadas em dezembro de 2016 devem ter sido previamente inscritas em restos a pagar para o efetivo pagamento em janeiro de 2017.

XIII- Diferentemente dos demais exercícios financeiros, nos quais as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro são normalmente inscritas em restos a pagar, alerta-se que por se tratar de **encerramento do mandato o montante de inscrição em restos a pagar em dezembro de 2016 deve estar limitado à existência de efetiva disponibilidade de recursos financeiros para o pagamento dessas despesas em 2017** (art. 42 da LRF). Para a verificação do limite das disponibilidades financeiras, observadas as respectivas vinculações para inscrição em Restos a Pagar, serão considerados os seguintes procedimentos (por recurso vinculado):

Disponibilidade de Caixa

(-) Restos a Pagar Processados de Exercícios Anteriores

(-) Restos a Pagar do Exercício

(-) Demais passivos financeiros (DDO's)

(=) Valor da Disponibilidade Financeira

XIV – Caso o registro do Direito a Receber a título de divisão da Multa da Repatriação sob a rubrica FPM tenha sido feito com base em estimativa diferente do valor efetivamente recebido, esses valores devem ser ajustados em contas de resultado.

XV – Em relação ao **duodécimo**, o fato de receber uma nova receita com o valor da Multa da Repatriação não implica aumentar o repasse para o Legislativo. Com base no disposto no artigo 29-A da Constituição Federal de 1988, o primeiro ponto é verificar se o orçamento do Município está dentro dos limites impostos pelo referido artigo, que leva em conta a receita do exercício anterior e não a receita do exercício atual.

XVI - Assim, caso a previsão de arrecadação tendo como base o exercício anterior seja maior do que o efetivamente arrecadado, o Legislativo deve fazer a limitação de empenho para se adequar a esse valor, não cabendo receber parte da Multa da Repatriação. Por outro lado, caso o Legislativo esteja com valor menor que o limite da Constituição, pode fazer jus a uma suplementação de orçamento, cabendo receber parte da Multa da Repatriação.

XVII – Destaca-se que mesmo que os valores registrados a título de “restos a receber” no âmbito do Município não sejam passíveis de serem utilizados para a cobertura de restos a pagar – sejam de FPM, Convênios ou Multa da Repatriação – **podem contribuir para a elaboração de notas explicativas às demonstrações contábeis**, esclarecendo sobre eventuais insuficiências de recursos para cobertura dos restos a pagar inscritos no exercício financeiro de 2016.

OUTROS VALORES DEPOSITADOS COM A MULTA DA REPATRIAÇÃO

XVIII - Ressalta-se que juntamente com o crédito da Multa da Repatriação outros dois repasses entraram na conta do FPM no dia 30 de dezembro de 2016: (i) 1% decorrente da EC 55/2007, tendo como base as multas arrecadadas desde o início da vigência do RERCT até o terceiro decêndio de novembro de 2016; (ii) 1% decorrente da EC 84/2014, tendo como base as multas arrecadadas desde o início da vigência do RERCT até o terceiro decêndio de junho de 2016. Sobre o repasse dos créditos referentes às EC 55/2007 e EC 84/2014 não há retenção do Fundeb, conforme exemplo a seguir:

Exemplo: recebimento de 1% da EC 55/2007 e da EC 84/2014 em 30 de dezembro de 2016, no valor de R\$ 82.500,00. Considere que esse valor é meramente ilustrativo:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D – Ativo – Caixa e Equivalente de Caixa (F)	Patrimonial	82.500,00
C – VPA – Transferências Constitucionais e Legais		82.500,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D – Receita a Realizar	Orçamentária	82.500,00
C – Receita Realizada		82.500,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D – Controle de Disponibilidade de Recursos	Orçamentária	82.500,00
C – Disponibilidade por Destinação de Recursos – DDR		82.500,00

IMPOSTOS DE 2017 ARRECADADOS EM 2016

XIX – Municípios que emitiram carnês de impostos relativos ao exercício de 2017 com vencimento em 2016, a princípio, não podem registrar a arrecadação desses valores como receita orçamentária em 2016. A proibição está prevista no artigo 37, inciso I, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que veda a captação de recursos de tributo cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido. **Portanto, ao registrar esses valores, o Tribunal de Contas onde o Município encontra-se jurisdicionado deve ser consultado sobre essa possibilidade, prevalecendo seu entendimento sobre o tema.**

XX - Para tratar adequadamente esses valores, o contador Municipal deve registrar a entrada do dinheiro na conta bancária da Prefeitura tendo como contrapartida uma conta de Passivo no momento do ingresso desse recurso em 2016. Em 2017, com o início do novo exercício financeiro e, conseqüentemente, da realização do fato gerador, essa conta de passivo deve ser baixada tendo como contrapartida uma conta de variação patrimonial aumentativa – impostos. Nesse momento, também será efetuado o registro da receita orçamentária e do respectivo controle de disponibilidade, conforme exemplo a seguir:

Exemplo: contabilização de ingresso de recurso financeiro de imposto de 2017 arrecadado pelo Município em 2016, no valor de R\$ 283.800,00. Considere que esse valor é meramente ilustrativo:

a) Registro do valor do imposto de 2017 recebido antecipadamente em 2016:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D – Ativo – Caixa e Equivalente de Caixa (F)	Patrimonial	283.800,00
C – Resultado Diferido – VPA de Resultados Futuros		283.800,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D – Recurso Diferido por Destinação	Controle	283.800,00
C – Execução do Recurso Diferido por Destinação		283.800,00

b) Reconhecimento da receita orçamentária de impostos por ocasião do seu efetivo exercício financeiro em 2017:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D – Resultado Diferido – VPA de Resultados Futuros	Patrimonial	283.800,00
C – VPA – Impostos		283.800,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D – Receita a Realizar	Orçamentária	283.800,00
C – Receita Realizada		283.800,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D – Execução do Recurso Diferido por Destinação	Orçamentária	283.800,00
C – Disponibilidade por Destinação de Recursos – DDR		283.800,00

Contabilidade Municipal e Finanças Municipais
 contabilidade.municipal@cnm.org.br
 (61) 2101-6070/6021