

## NOTA TÉCNICA CNM Nº 025/2014

Brasília, 9 de dezembro de 2014.

---

**ÁREA:** Contabilidade Pública  
**TÍTULO:** Contabilização das transferências no encerramento do exercício de 2014

**REFERÊNCIA:** Lei nº 4.320/1964  
Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (STN)  
Portaria STN nº 634/2014

---

Considerando que em 2009 o Manual da Receita Nacional aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabeleceu que o ente receptor deveria reconhecer o direito a receber relativo às Transferências Constitucionais e Legais no sistema de contas patrimonial no momento da arrecadação pelo ente transferidor;

Considerando que a receita orçamentária só deve ser realizada no momento da efetiva arrecadação, em atendimento ao disposto no art. 35 da Lei nº 4.320/1964;

Considerando a necessidade de que as contas de Ativo e Passivo sejam diferenciadas por um atributo específico que atenda ao critério da lei e permita, ao mesmo tempo, separar o ativo e o passivo em financeiro (F) e permanente (P);

Considerando que em 2014 esse entendimento foi mantido pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Mcas), editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN);

Considerando que a adoção da nova estrutura do plano de contas aplicado ao setor público (Pcas), composta por oito classes de contas, ainda não é uma realidade em todos os sistemas contábeis municipais;

### **Esclarecemos:**

#### **I - Municípios que não adotam o plano de contas aplicado ao setor público (Pcas)**

Para o registro das Transferências Constitucionais e Legais nos Municípios que ainda não adotam o Pcas devem ser efetuados os seguintes lançamentos contábeis:

a) Em dezembro de 2014: reconhecimento no ente receptor (Município) do direito a receber relativo ao último decêndio de 2014, no sistema patrimonial, cujo valor só ingressará nos cofres municipais em janeiro de 2015.

*Exemplo: contabilização da última parcela do FPM de 2014, no valor estimado de R\$ 1.200.000,00, em dezembro de 2014:*

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Ativo – Créditos Tributários a Receber	Patrimonial	1.200.000,00
C – Resultado Aumentativo do Exercício (Variação Ativa) - Transferências Constitucionais e Legais		1.200.000,00

b) Em janeiro de 2015: registro no momento do efetivo ingresso. Trata do reconhecimento do efetivo ingresso do recurso nos cofres municipais, procedendo a baixa do direito a receber no sistema patrimonial e o registro da receita orçamentária.

*Exemplo: recebimento de R\$ 1.200.000,00 relativo ao último decêndio de 2014, com ingresso em janeiro de 2015 nesse mesmo valor:*

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Resultado Diminutivo do Exercício (Variação Passiva) - Transferências Constitucionais e Legais	Patrimonial	1.200.000,00
C – Ativo – Créditos Tributários a Receber		1.200.000,00

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Receita a Realizar	Orçamentário	1.200.000,00
C – Receita Realizada		1.200.000,00

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Ativo – Bancos	Financeiro	1.200.000,00
C – Receita Orçamentária – FPM (etc.)		1.200.000,00

Caso o registro tenha sido feito com base em estimativa diferente do valor efetivamente recebido, com relação às transferências constitucionais e legais, o Município deverá proceder a baixa do direito a receber tendo como contrapartida uma conta de resultado:

c) Ajuste em função do valor arrecadado a menor em janeiro de 2015: *recebimento da parcela em janeiro de 2015 no valor de R\$ 1.080.000,00, cujo direito foi registrado no valor de R\$ 1.200.000,00 em dezembro de 2014:*

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Resultado Diminutivo do Exercício (Variação Passiva) - Transferências Constitucionais e Legais	Patrimonial	1.200.000,00
C – Ativo – Créditos Tributários a Receber		1.200.000,00

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Receita a Realizar	Orçamentário	1.080.000,00
C – Receita Realizada		1.080.000,00

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Ativo – Bancos	Financeiro	1.080.000,00
C – Receita Orçamentária – FPM (etc.)		1.080.000,00

d) Ajuste em função do valor arrecadado a maior em janeiro de 2015: recebimento da parcela em janeiro de 2015 no valor de R\$ 1.365.000,00, cujo direito foi registrado no valor de R\$ 1.200.000,00 em dezembro de 2014:

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Resultado Diminutivo do Exercício (Variação Passiva) - Transferências Constitucionais e Legais	Patrimonial	1.200.000,00
C – Ativo – Créditos Tributários a Receber		1.200.000,00

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Receita a Realizar	Orçamentário	1.365.000,00
C – Receita Realizada		1.365.000,00

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Ativo – Bancos	Financeiro	1.365.000,00
C – Receita Orçamentária – FPM (etc.)		1.365.000,00

## II – Municípios que não adotam o plano de contas aplicado ao setor público (Pcasp) em 2014 mas que vão adotar em 2015

Os Municípios que em 2014 não adotaram o PCASP e que a partir de 2015 vão adotar as oito de classes de contas (Pcasp), devem efetuar os seguintes lançamentos para a contabilização das Transferências Constitucionais e Legais:

i) Em dezembro de 2014: reconhecimento no ente receptor (Município) do direito a receber relativo ao último decêndio de 2014, no sistema patrimonial, cujo valor só ingressará nos cofres municipais em janeiro de 2015. Registra-se que o valor registrado como “Créditos Tributários a Receber” não tem caráter financeiro, portanto, não deve ser considerado na apuração do superávit financeiro da entidade em 2014 (art. 43 da Lei nº 4.320/1964).

*Exemplo: contabilização da última parcela do FPM de 2014, no valor estimado de R\$ 1.200.000,00, em dezembro de 2014:*

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Ativo – Créditos Tributários a Receber	Patrimonial	1.200.000,00
C – Resultado Aumentativo do Exercício (Variação Ativa) - Transferências Constitucionais e Legais		1.200.000,00

ii) Em janeiro de 2015: registro no momento do efetivo ingresso. Trata do reconhecimento do efetivo ingresso do recurso nos cofres municipais, procedendo a baixa do direito a receber na natureza de informação patrimonial e o registro da receita orçamentária. 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 2015 (art. 43 da Lei nº 4.320/1964).

*Exemplo: recebimento de R\$ 1.200,000,00 relativo ao último decêndio de 2014, com ingresso em janeiro de 2015 nesse mesmo valor:*

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

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

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

Caso o registro tenha sido feito com base em estimativa diferente do valor efetivamente recebido, com relação às transferências constitucionais e legais, o Município deverá proceder ao ajuste em contas de Patrimônio Líquido:

iii) Ajuste em função do valor arrecadado a menor em janeiro de 2015: recebimento da parcela em janeiro de 2015 no valor de R\$ 1.080.000,00, cujo direito foi registrado no valor de R\$ 1.200.000,00 em dezembro de 2014:

Título da Conta	Natureza da Informação	
D – Patrimônio Líquido – Ajuste de Exercícios Anteriores - Transferências Constitucionais e Legais	Patrimonial	120.000,00
C – Ativo – Créditos Tributários a Receber (P)		120.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	
D – Ativo – Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	Patrimonial	1.080.000,00
C – Ativo – Créditos Tributários a Receber (P)		1.080.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	
D – Receita a Realizar	Orçamentário	1.080.000,00
C – Receita Realizada		1.080.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	
D – Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	1.080.000,00
C – Disponibilidade por Destinação de Recursos		1.080.000,00

iv) Ajuste em função do valor arrecadado a maior em janeiro de 2015: recebimento da parcela em janeiro de 2015 no valor de R\$ 1.365.000,00, cujo direito foi registrado no valor de R\$ 1.200.000,00 em dezembro de 2014:

Título da Conta	Natureza da Informação	
D – Ativo – Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	Patrimonial	1.365.000,00
C – Ativo – Créditos Tributários a Receber (P)		1.200.000,00
C – Patrimônio Líquido – Ajuste de Exercícios Anteriores - Transferências Constitucionais e Legais		165.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	
D – Receita a Realizar	Orçamentário	1.365.000,00
C – Receita Realizada		1.365.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	
D – Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	1.365.000,00
C – Disponibilidade por Destinação de Recursos		1.365.000,00

### III – Municípios que já fazem o registro de acordo com o Mcasp (Pcasp com oito classes de contas)

Os Municípios que já adotam as oito de classes de contas (Pcasp) e utilizam os atributos (P) e (F) devem efetuar os seguintes lançamentos para a contabilização das Transferências Constitucionais e Legais:

- a. Em dezembro de 2014: reconhecimento no ente receptor (Município) do direito a receber relativo ao último decêndio de 2014, na natureza de informação patrimonial, cujo valor só ingressará nos cofres municipais em janeiro de 2015. Observe que a conta de ativo receberá o atributo (P), identificando que a mesma não deve ser considerada na apuração do superávit financeiro da entidade em 2014 (art. 43 da Lei nº 4.320/1964).

*Exemplo: contabilização da última parcela do FPM de 2014, no valor estimado de R\$ 1.200.000,00, em dezembro de 2014:*

Título da Conta	Natureza da Informação	
D – Ativo – Créditos Tributários a Receber (P)	Patrimonial	1.200.000,00
C – Variação Patrimonial Aumentativa - Transferências Constitucionais e Legais		1.200.000,00

- b. Em janeiro de 2015: registro no momento do efetivo ingresso. Trata do reconhecimento do efetivo ingresso do recurso nos cofres municipais, procedendo a baixa do direito a receber na natureza de informação patrimonial e o registro da receita orçamentária. 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 2015 (art. 43 da Lei nº 4.320/1964).

*Exemplo: recebimento de R\$ 1.200.000,00 relativo ao último decêndio de 2014, com ingresso em janeiro de 2015 nesse mesmo valor:*

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

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

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

Caso o registro tenha sido feito com base em estimativa diferente do valor efetivamente recebido, com relação às transferências constitucionais e legais, o Município deverá proceder ao ajuste em contas de Patrimônio Líquido:

- c. Ajuste em função do valor arrecadado a menor em janeiro de 2015: recebimento da parcela em janeiro de 2015 no valor de R\$ 1.080.000,00, cujo direito foi registrado no valor de R\$ 1.200.000,00 em dezembro de 2014:

Título da Conta	Natureza da Informação	
D - Patrimônio Líquido - Ajuste de Exercícios Anteriores - Transferências Constitucionais e Legais	Patrimonial	120.000,00
C - Ativo - Créditos Tributários a Receber (P)		120.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	
D - Ativo - Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	Patrimonial	1.080.000,00
C - Ativo - Créditos Tributários a Receber (P)		1.080.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	
D - Receita a Realizar	Orçamentário	1.080.000,00
C - Receita Realizada		1.080.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	
D - Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	1.080.000,00
C - Disponibilidade por Destinação de Recursos		1.080.000,00

- d. Ajuste em função do valor arrecadado a maior em janeiro de 2015: recebimento da parcela em janeiro de 2015 no valor de R\$ 1.365.000,00, cujo direito foi registrado no valor de R\$ 1.200.000,00 em dezembro de 2014:

Título da Conta	Natureza da Informação	
D - Ativo - Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	Patrimonial	1.365.000,00
C - Ativo - Créditos Tributários a Receber (P)		1.200.000,00
C - Patrimônio Líquido - Ajuste de Exercícios Anteriores - Transferências Constitucionais e Legais		165.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	
D - Receita a Realizar	Orçamentário	1.365.000,00
C - Receita Realizada		1.365.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	
D - Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	1.365.000,00
C - Disponibilidade por Destinação de Recursos		1.365.000,00

IV - É importante ressaltar que o registro do direito a receber do ponto de vista patrimonial não permite que esses recursos sejam utilizados para a cobertura de restos a pagar inscritos no exercício de 2014, e nem podem ser utilizados para abertura de créditos adicionais, tendo em vista que a Lei 4.320/64 só considera como orçamentária a receita efetivamente arrecadada no exercício.

## V - Municípios com convênios assinados, mas não repassados em 2014.

### a) Municípios que não adotam o plano de contas aplicado ao setor público (Pcasp)

Registra-se que no caso dos convênios assinados é comum os Municípios empenharem os valores correspondentes a essas despesas orçamentárias, mesmo que os recursos não sejam repassados no período contratado pelo concedente. Assim, mesmo que o empenho não seja liquidado, nos Municípios que não adotam o PCASP, ele é registrado no Passivo Financeiro, o que compromete a apuração do superávit financeiro do exercício. Com isso, recomenda-se o registro do "Direito a Receber" relativo a esses valores, em contas de natureza patrimonial, para justificar/demonstrar o desequilíbrio que pode ocorrer.

*Exemplo: assinatura de convênio de R\$ 200.000,00 no exercício de 2014, com expectativa de ingresso de valores somente no exercício de 2015.*

*a.1) Reconhecimento no ente convenente (Município) do direito a receber em dezembro de 2014 para recebimento em 2015:*

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Ativo – Créditos de Transferências a Receber	Patrimonial	200.000,00
C – Resultado Aumentativo do Exercício (Variação Ativa) - Transferências Voluntárias		200.000,00

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Ativo Compensado – Convênios a Receber	Controle	200.000,00
C – Passivo Compensado – Convênios Contratados		200.000,00

*a.2) Registro do ingresso dos valores no convenente (Município) em 2015:*

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Resultado Diminutivo do Exercício (Variação Passiva) - Transferências Voluntárias	Patrimonial	200.000,00
C – Ativo – Créditos de Transferências a Receber		200.000,00

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Receita a Realizar	Orçamentário	200.000,00
C – Receita Realizada		200.000,00

Título da Conta	Sistema de Contas	Valor
D – Ativo – Bancos	Financeiro	200.000,00
C – Receita Orçamentária – Transferências Voluntárias		200.000,00

**b) Municípios que já fazem o registro de acordo com o Mcasp (Pcasp com oito classes de contas)**

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). Mesmo que na apuração do superávit financeiro de acordo com o MCASP seja considerada apenas a despesa em liquidação ou liquidada, o registro do "Direito a Receber" relativo a esses valores ajudam a justificar/demonstrar eventual desequilíbrio que possa ocorrer quando da apuração do superávit financeiro.

*Exemplo: assinatura de convênio de R\$ 320.000,00 no exercício de 2014, com expectativa de ingresso de valores somente no exercício de 2015.*

*b.1) Reconhecimento no ente convenente (Município) do direito a receber em dezembro de 2014 para recebimento em 2015:*

<b>Título da Conta</b>	<b>Natureza da Informação</b>	
D – Ativo – Créditos de Transferências a Receber (P)	Patrimonial	320.000,00
C – Variação Patrimonial Aumentativa - Transferências Voluntárias		320.000,00

<b>Título da Conta</b>	<b>Natureza da Informação</b>	
D – Controle de Direitos Conveniados	Controle	320.000,00
C – Controle de Convênios a Receber		320.000,00

*b.2) Registro do ingresso dos valores no convenente (Município) em 2015:*

<b>Título da Conta</b>	<b>Natureza da Informação</b>	
D – Ativo – Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	Patrimonial	320.000,00
C – Ativo – Créditos de Transferências a Receber (P)		320.000,00

<b>Título da Conta</b>	<b>Natureza da Informação</b>	
D – Receita a Realizar	Orçamentária	320.000,00
C – Receita Realizada		320.000,00

<b>Título da Conta</b>	<b>Natureza da Informação</b>	
D – Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	320.000,00
C – Disponibilidade por Destinação de Recursos		320.000,00

<b>Título da Conta</b>	<b>Natureza da Informação</b>	
D – Controle de Convênios a Receber	Controle	320.000,00
C – Controle de Convênios Recebidos		320.000,00



VI – Com relação às transferências (obrigatórias) para as obras do PAC, de acordo com a Lei nº. 11.578/2007, tais valores devem ser tratados na contabilidade do Município como Receita de Transferência de Capital e, portanto, não entram no cômputo da Receita Corrente Líquida.

VII – Além do FPM, registra-se que os registros acima relacionados devem ser imputados para todos os direitos a receber oriundos do exercício de 2014, como os créditos decorrentes da complementação do FUNDEB, última parcela do ITR do ano de 2014, ICMS da última semana de 2014 e outros decorrentes de repasses voluntários que o Município fizer jus.

VIII – Em atendimento ao disposto na Portaria STN nº 634/2013, que dispõe sobre as regras gerais com vistas à consolidação das contas públicas, a partir de janeiro de 2015 tanto o Pcasp como as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (Dcasp) geradas pelos Municípios devem estar adequados à nova estrutura prevista pela STN.

Contabilidade Pública  
contabilidade.municipal@cnm.org.br  
(61) 2101-6070