



Nota Técnica DCOG n. 007/2011

Florianópolis, 29 de setembro de 2011.

Assunto: **Contabilização de Receitas Antecipadas**

Senhor Diretor de Contabilidade Geral,

Considerando o processo de convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro com as Normas Internacionais de Contabilidade, onde o enfoque patrimonial das operações está sendo enfatizado, com vistas a garantir o conhecimento da verdadeira composição patrimonial;

Considerando o disposto no Título IX da Lei Federal nº 4.320/64, dedicado exclusivamente à Contabilidade, que determina que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária;

Considerando a obrigatoriedade da aplicação dos Princípios de Contabilidade, expressa na Resolução CFC nº 750/93, atualizada pela Resolução CFC nº 1.282/10, tendo sua interpretação sob a perspectiva do setor público dada através da Resolução CFC nº 1.111/07; e

Considerando a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em especial a NBC T 16.5 – Registro Contábil, aprovada pela Resolução CFC nº 1.132/08;

Apresenta-se esta Nota Técnica, que trata da contabilização das Receitas Antecipadas conforme o Regime de Competência.

DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

A Resolução CFC nº 750/93, quando tratou dos Princípios de Contabilidade, determinou sua observância obrigatória no exercício da profissão contábil.

Esta Resolução, em sua Seção VI, estabelece como um dos Princípios de Contabilidade o da Competência, que determina que os efeitos das transações sejam reconhecidos nos períodos que ocorrem, independentemente de pagamentos ou recebimentos.



Já a Resolução CFC nº 1.111/07, que ratificou a necessidade da aplicação dos Princípios de Contabilidade no Setor Público, exarou o seguinte entendimento sobre o Princípio da Competência:

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**.

Os atos e os fatos que afetam o **patrimônio público** devem ser contabilizados por **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**. (grifos nossos)

Outro princípio que também deve ser considerado é o da Oportunidade, haja vista que o mesmo é indispensável para a integridade e a fidedignidade dos registros contábeis, as quais dizem respeito à necessidade de reconhecer as variações na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo **atendimento da essência sobre a forma**.

Portanto, para evidenciar a real situação patrimonial da entidade, os fatos devem ser registrados na sua totalidade e no momento da ocorrência de seu fato gerador, em observância aos Princípios supracitados.

CONFRONTAÇÃO DOS ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS E ASPECTOS PATRIMONIAIS

Por muito tempo foi difundido que a contabilidade pública obedece o Regime Misto para o registro de suas receitas e despesas, conforme dispõe o art. 35 da Lei Federal 4.320/64.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – As receitas nele arrecadadas;

II – As despesas nele legalmente empenhadas.

Contudo, os recentes estudos demonstram que houve um grande equívoco na interpretação deste artigo, ou seja, uma confusão de entendimento de gestão financeira e de registros contábeis, que são práticas totalmente distintas.

O art. 35, que está inserido no Título IV, que trata de Gestão Financeira, refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil (patrimonial), pois a contabilidade é tratada exclusivamente no Título IX da citada lei, o qual determina que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

Título IX – Da Contabilidade

[...]

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.

[...]

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

[...]

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

[...]

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.

Não restam dúvidas que a legislação preocupou-se não só com o regime orçamentário, mas também com o aspecto patrimonial. Portanto, para evidenciar o verdadeiro impacto no patrimônio, a contabilidade deve registrar os fatos ligados à administração financeira e patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Para isso, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público está sendo alterado, com a previsão para implementação dessas mudanças a partir do ano 2012.

Contudo, identificamos que algumas situações podem ser registradas pelo enfoque patrimonial na atual estrutura do Plano de Contas Estadual. É o caso, por exemplo, da Receita Antecipada, objeto de estudo desta nota técnica, cujo impacto patrimonial deverá ser incorporado conforme a ocorrência do fato gerador.

Para a perfeita compreensão dos lançamentos contábeis a serem realizados neste caso, apresenta-se a seguir, de forma resumida, o roteiro contábil, elaborado com base no Plano de Contas atual:

No Sistema Orçamentário

a) Pela previsão da Receita Orçamentária:

D – Receita a Realizar

C – Previsão Inicial da Receita

b) Pela efetiva arrecadação da Receita Orçamentária:

D – Receita Realizada

C – Receita a Realizar

No Sistema Financeiro



a) pelo valor efetivamente recebido da Receita Orçamentária:

D – Banco

C – Receita Orçamentária

Obs: este lançamento obedece ao regime de caixa, o que gera um aumento do resultado patrimonial do período.

No Sistema Patrimonial

a) Pelo valor a transcorrer do período do contrato:

D – Resultado Diminutivo - Orçamentário

C – Receita a Apropriar (Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante)

Obs: este lançamento **anulará** o efeito da contabilização do regime de caixa no resultado patrimonial do período.

b) Pelo valor transcorrido do período do contrato (mensalmente)

D – Receita a Apropriar (Passivo Circulante)

C – Resultado Aumentativo - Extraorçamentário

Obs: este lançamento permitirá que o resultado patrimonial do período seja apurado pelo regime de competência.

DOS EVENTOS E DAS ROTINAS DE LANÇAMENTOS

No Sistema Patrimonial

a) Pelo valor a transcorrer do período do contrato

54.0.886 – Incorporação de Receitas Antecipadas – Longo Prazo

5 – Resultado Diminutivo

5.1 – Resultado Orçamentário

5.1.3 – Mutações Passivas

5.1.3.3 – Incorporação de Passivos

5.1.3.3.4 – Adiantamentos Recebidos.....D

2 – Passivo

2.2 – Passivo Exigível a Longo Prazo

2.2.2 – Obrigações Exigíveis a Longo Prazo

2.2.2.9 – Outras Obrigações Exigíveis

2.2.2.9.1 – Receitas Antecipadas.....C

b) Pela reclassificação do Longo para o Curto Prazo



54.0.620 – Desincorporação de Receitas Antecipadas – Reclassificação para o Curto Prazo

2 – Passivo	
2.2 – Passivo Exigível a Longo Prazo	
2.2.2 – Obrigações Exigíveis a Longo Prazo	
2.2.2.9 – Outras Obrigações Exigíveis	
2.2.2.9.1 – Receitas Antecipadas.....	D
6 – Resultado Aumentativo	
6.2 – Resultado Extraorçamentário	
6.2.3 – Acréscimos Patrimoniais	
6.2.3.3 – Desincorporação de Passivos	
6.2.3.3.1 – Desincorporação de Obrigações	
6.2.3.3.1.15 – Adiantamentos Recebidos.....	C

54.0.884 – Incorporação de Receitas Antecipadas – Curto Prazo

5 – Resultado Diminutivo	
5.2 – Resultado Extraorçamentário	
5.2.3 – Decréscimos Patrimoniais	
5.2.3.3 – Incorporação de Passivos	
5.2.3.3.1 – Incorporação de Obrigações	
5.2.3.3.1.37 – Adiantamentos Recebidos.....	D
2 – Passivo	
2.1 – Passivo Circulante	
2.1.2 – Obrigações em Circulação	
2.1.2.4 – Adiantamentos Recebidos	
2.1.2.4.2 – Receitas Antecipadas.....	C

c) Pelo valor transcorrido do período do contrato (mensalmente)

54.0.885 – Desincorporação de Receitas Antecipadas – Curto Prazo

2 – Passivo	
2.1 – Passivo Circulante	
2.1.2 – Obrigações em Circulação	
2.1.2.4 – Adiantamentos Recebidos	
2.1.2.4.2 – Receitas Antecipadas.....	D
6 – Resultado Aumentativo	
6.2 – Resultado Extraorçamentário	
6.2.3 – Acréscimos Patrimoniais	
6.2.3.3 – Desincorporação de Passivos	
6.2.3.3.1 – Desincorporação de Obrigações	
6.2.3.3.1.15 – Adiantamentos Recebidos.....	C



À consideração superior.

Flavio George Rocha
Assessor do Diretor de Contabilidade
Contador CRCRN nº 6.409/O-1 T-SC

Graziela Luiza Meincheim
Gerente de Contabilidade Centralizada
Contadora CRCSC nº 25.039/O-2

De acordo.

Disponibilizar esta Nota Técnica no sítio da Secretaria da Fazenda e dar ciência, por correio eletrônico, a todos os órgãos e entidades integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

Adriano de Souza Pereira
Diretor de Contabilidade Geral
Contador CRCSC nº 25.111/O-7