



# ORIENTAÇÃO CONTÁBIL

## Nº 003/2018

---

**Assunto:** Reconhecimento de Passivo Anterior: Indenizações e Despesas de Exercícios Anteriores.

**Interessados:** Ordenadores de Despesa, Chefes de Departamento, Contadores, responsáveis pela Execução Financeira nas Unidades Gestoras do IFAM.

**Fundamentação Legal:** Resolução CFC nº 750/93, Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, Lei Complementar n 101/2000, Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 16.4, Lei 4.320/64, Macro função SIAFI nº 021140.

**Acórdãos TCU:** 1.274/2013, 1.338/2014, 2.461/2015, 1479/2016, 2523/2016.

---

**O objetivo** desta orientação, é eliminar as falhas ocorridas quanto ao reconhecimento de passivos, que tem sido objeto de registro de ocorrência contábil (restrição 550) do tipo: ressalva, ocasionada pela falta de mensuração, reconhecimento e evidenciação de passivos, e pela ausência no balancete e nos demonstrativos contábeis, ao confrontar com as informações de relatórios e sistemas de controle dos fatos contábeis. A restrição tem sido constantemente apontada na conformidade contábil das unidades gestoras do IFAM, justificando a necessidade imediata de orientação, para implantação da rotina contábil.

Esta orientação abordará especificamente quanto ao registro do **reconhecimento de passivos**, sem suporte orçamentário, independente do exercício financeiro em que estiver ocorrido, excetuando as situações de liquidação do fato gerador das despesas com suporte orçamentário, as quais são tratadas especificamente na OC nº 002/2018.

O princípio da competência determina que as receitas e despesas sejam escrituradas (registradas) no período em que ocorrer o **fato gerador**, que para a despesa consiste na ocorrência real que ocasiona uma obrigação, senão vejamos:



As obrigações deverão ser reconhecidas no momento do fato gerador. Assim, em atendimento ao Princípio da Competência constante na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n 750/93, à Lei Complementar n 101/2000 no inciso II, do art. 50, ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público MCASP, Parte II (Procedimentos Contábeis Patrimoniais), às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16.4 Transações no Setor Público) e outros atos normativos que dispõem sobre a contabilidade geral e pública, ocorrendo o fato gerador de uma despesa, mesmo nos casos sem dotação no orçamento, a contabilidade deverá registrá-la. (Macrofunção Siafi 021140, p. 1 e 2)

A Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, define **fato gerador** como sendo “*o momento da ocorrência de uma ação que, sendo mensurável em bases confiáveis, enseje no reconhecimento da receita ou despesa, independente do momento de seu recebimento ou pagamento.*”

**PASSIVOS**, são obrigações ligadas a terceiros, provenientes de eventos passados, cuja extinção deva resultar na saída de **recursos** (ativo) da entidade.  
Exemplo: Despesas Liquidadas a Pagar;  
Restos a Pagar Processados.



A **despesa pública** consiste em um conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade. (MCASP, 7ª Ed. p. 70).

**Resumindo, a despesa pública deve ser escriturada obedecendo ao princípio da competência, que observa o período em que há a ocorrência do fato gerador, independente de pagamento.**

Nesse contexto, o inciso II do artigo 167 da CF/88 veda a realização de despesa ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários, em concordância com o art. 60 da Lei 4.324/64, que afirma:

Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.



Então, é correto **reconhecer** um passivo (despesa) sem que haja suporte orçamentário que lhe seja correspondente?



Sim, pois o reconhecimento do passivo (registro patrimonial) não anula as consequências advindas da inobservância do disposto na legislação, no que diz respeito a vedação do art. 60 da lei 4.320/64, de acordo com o manual SIAFI, macrofunção 021140, p. 2:

Sem prejuízo da responsabilização do ordenador de despesa e demais consequências advindas da inobservância do disposto na legislação, a despesa **não** poderá ser realizada se não houver comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária para atendê-la, sendo vedada a adoção de qualquer procedimento que viabilize a sua realização sem observar a referida disponibilidade. Entretanto, a contabilidade registrará todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentária, financeira e patrimonial, **independentemente de sua legalidade, conforme disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias**. (Grifo nosso)

O Tribunal de Contas da União, no acórdão nº 158/2012-TCU, manifestou-se esclarecendo que o reconhecimento de passivos oriundos de despesas sem dotação orçamentária não fere a vedação constituição-legal de realização de despesa ou assunção de obrigações que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, **considerando que não é o registro contábil que está vedado e sim o ato que o origina**.

Há também que se esclarecer que o reconhecimento de passivo não se restringe apenas a despesas oriundas de exercícios anteriores, apesar de ser o entendimento geral praticado pelos executores dos recursos públicos. Contudo, qualquer despesa **ocorrida sem prévio empenho**, mesmo as ocorridas no mesmo exercício financeiro, deve ter seu **passivo reconhecido**, conforme fundamentado anteriormente e baseado nas normativas do MCASP e manual SIAFI, macrofunção 021140.

Trazendo para o nosso contexto, verifica-se que os casos de despesas reconhecidas no IFAM, classificam-se da seguinte forma:

- Despesas provenientes do Exercício Anterior (339092)
- Indenizações/Ressarcimentos do exercício corrente (339093)
- Despesas com cobertura contratual, sem suporte orçamentário (empenho)

**As despesas provenientes do exercício anterior, devem atender um dos seguintes critérios, para legitimar o reconhecimento:**



1. Despesa não processada em época própria, sendo o seu empenho considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor cumpriu sua obrigação.
2. Despesa proveniente de Restos a pagar com prescrição interrompida: a despesa teve sua inscrição como restos a pagar cancelada, mas ainda configura vigente o direito do credor.
3. Compromisso reconhecido após o encerramento do exercício: a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

**Já as despesas ocorridas no exercício corrente, de forma geral, só são admitidas nos casos em que configurar uma das seguintes hipóteses:**

1. Indenização proveniente de despesas sem cobertura contratual, comprovada a inculpabilidade do credor na nulidade do contrato, devendo ocorrer a apuração da responsabilidade de quem lhe deu causa. (art. 59, lei 8666/93).
2. Indenização de diárias, autorizadas em data posterior ao início da viagem, devido à urgência caracterizada em documento circunstanciado. (art. 5º, Dec. 5992/2006)
3. Despesas que possuem cobertura contratual, porém não dispõe de saldo suficiente no empenho, ou seja, não possui suporte orçamentário (empenho).

**Observação:** Há casos de indenizações e ressarcimentos solicitados, que não correspondem à nenhuma das hipóteses listadas acima. Nesses casos, o gestor deve analisar a documentação apresentada e julgar o mérito com base na legislação vigente, ressalvados os direitos adquiridos e as possíveis aplicações de responsabilidade.

Assim sendo, em cumprimento às competências atribuídas à Coordenação Geral de Contabilidade e Custos do IFAM, fundamentadas pelo decreto 6.976/2009, art. 8º, e constituída pela Portaria nº 1.017/2018 – GR/IFAM, **orientamos:**

***1. Aos ordenadores de despesa das unidades gestoras do IFAM:***

**Que promovam os ajustes necessários na tramitação das solicitações de pagamentos de despesas com INDENIZAÇÕES, RESSARCIMENTOS E DESPESAS DE**



**EXERCÍCIOS ANTERIORES, de forma a assegurar o registro patrimonial do passivo, mediante termo circunstanciado de reconhecimento de dívidas, conforme detalhamento a seguir:**

**INSTRUÇÃO PROCESSUAL:**

Para o reconhecimento do Passivo **SEM** a correspondente Execução Orçamentária, orientamos que a Unidade Gestora, onde efetivamente ocorreu a despesa, formalize um processo contendo as seguintes informações:

Responsável	Documentação	Providência
Solicitante	<b>Memorando Eletrônico, Requerimento do servidor, Carta Comercial ou documento similar</b> emitido pelo solicitante contendo: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Importância a pagar; (obrigatório)</li> <li>○ Dados do credor: nome, CPF ou CNPJ e endereço (obrigatório)</li> <li>○ Data de vencimento do compromisso (se for o caso);</li> <li>○ Causa da inobservância do empenho; (obrigatório)</li> <li>○ Relatório da despesa ocorrida; (obrigatório)</li> <li>○ Documentação que originou tal situação - (Doc. Comprobatório obrigatório).</li> </ul>	Encaminha a documentação inicial para abertura do processo administrativo, no protocolo da unidade. O setor de protocolo encaminha para o DAP (campi) /PROPLAD (Reitoria).
Gestor Financeiro	<b>Minuta Termo de Reconhecimento de Dívida</b> , incluído pelo gestor financeiro, conforme modelo anexo.	Análise e Aprovação; O Gestor providenciará a inclusão do TRD ao processo, no qual emitirá parecer sobre a despesa e encaminhará para a autorização pelo Ordenador de Despesas (OD).
Ordenador de Despesas	<b>Termo de Reconhecimento de Dívida.</b>	Análise e Autorização; Se a despesa for reconhecida, o OD encaminha o processo para o registro do passivo pela Contabilidade.
Contabilidade	<b>Documento Hábil "PA" no SIAFI.</b>	Registra o reconhecimento do Passivo, utilizando situação específica no SIAFI. Anexa tela do documento hábil no processo e encaminha para a análise orçamentária.
Execução Orçamentária	<b>Dotação Orçamentária</b>	Análise da disponibilidade de crédito orçamentário; Informa a Dotação Orçamentária e encaminha para a autorização do Empenho pelo Ordenador de Despesas.



Ordenador de Despesas	<b>Dotação Orçamentária</b>	Autoriza a emissão do empenho
Execução Orçamentária	<b>Empenho</b>	Emitte o empenho e encaminha para as assinaturas do gestor financeiro e ordenador de despesas.
Gestor Financeiro	<b>Empenho</b>	Assina e encaminha o empenho para assinatura do OD, e após assinado, aprova a execução do pagamento, encaminhando o processo para a execução financeira.
Execução Financeira	<b>Ordem Bancária</b>	Realiza a liquidação e pagamento da despesa e após assegurada a finalização do processo, solicita arquivamento.

**Observação:** A instrução processual é aplicável a todas as despesas para as quais verifica-se não haver suporte orçamentário, mesmo aquelas que são oriundas do próprio exercício. Nesse sentido, não há distinção do passivo, sendo esta realizada apenas na fase da CONTABILIZAÇÃO, e posteriormente na fase DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA. Assim sendo, as unidades devem atentar-se para evitar a omissão do TERMO DE RECONHECIMENTO DE DÍVIDA, quando o fato gerador ocorrer no ano corrente.

## ***2. Aos agentes responsáveis pela execução financeira (pagamento) nas unidades gestoras do IFAM:***

No momento em que for identificada a ocorrência de insuficiência de empenho no ato da liquidação da despesa, que encaminhe o processo ao gestor financeiro para o imediato Reconhecimento do Passivo, conforme tramitação proposta no item anterior. Nesse caso, o encaminhamento do executor financeiro substituirá o requerimento do solicitante e não será necessário abrir novo processo, ficando a critério do gestor continuar o reconhecimento no mesmo processo ou abrir um novo.

**Observação:** O reconhecimento do passivo não é facultativo, sob pena de responsabilização dos agentes executores, contador responsável e gestores financeiros (artigos 89 e 100 da Lei nº 4.320/64 e artigo 50 da Lei nº 101/2000 – LRF).



---

Consta no SIPAC, modelo de documento, tipo: “**Termo de Reconhecimento de Dívida**”, que pode ser utilizado por todas as unidades gestoras.

O procedimento “passo-a-passo” para realização da elaboração do **TERMO e da CONTABILIZAÇÃO DO RECONHECIMENTO DO PASSIVO**, constam disponíveis no site: <http://www2.ifam.edu.br/pro-reitorias/adminitracao/daf/deo/contabilidade>.

Eventuais esclarecimentos quanto à aplicação da presente Orientação Contábil poderão ser dirigidos via endereço eletrônico para [ccont.proad@ifam.edu.br](mailto:ccont.proad@ifam.edu.br), com cópia para [proad@ifam.edu.br](mailto:proad@ifam.edu.br).

É a orientação.

Manaus, 16/10/2018.

---

Contadora Responsável: Deise Souza da Silva Carvalho – [ccont.proad@ifam.edu.br](mailto:ccont.proad@ifam.edu.br) / 92 33060071