



Enap

Contabilidade com Foco na Gestão do Patrimônio Público

Módulo

5

Obrigações, provisões,
passivos contingentes e
ativos contingentes



Fundação Escola Nacional de Administração Pública

Presidente

Diogo Godinho Ramos Costa

Diretor de Educação Continuada

Paulo Marques

Coordenador-Geral de Educação a Distância

Carlos Eduardo dos Santos

Conteudista/s

Diego Rodrigues Boente (conteudista, 2019)

Equipe responsável:

Carlos Eduardo dos Santos (coordenação web, 2020)

Guilherme Teles da Mota (implementador rise, desenhista, 2020)

Ivan Carlos Pereira Gomes (desenho instrucional, 2020)

Jader de Sousa Nunes (desenho instrucional, 2020)

Patrick Oliveira Santos Coelho (implementador moodle, 2020)

Priscila Campos Pereira (desenho instrucional, 2020)

Rodrigo Pereira Neves (conteudista, 2019)

Vanessa Mubarak Albin (Diagramação, 2021)

Curso produzido em Brasília 2021.

Desenvolvimento do curso realizado no âmbito do acordo de Cooperação Técnica FUB / CDT / Laboratório Latitude e Enap.



**Escola Nacional de
Administração Pública**

Enap, 2021

Enap Escola Nacional de Administração Pública

Diretoria de Educação Continuada

SAIS - Área 2-A - 70610-900 — Brasília, DF



Sumário

Unidade 1 - Obrigações, provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.....	5
1.1. Obrigações.....	5
1.2. Provisões	8
1.3. Passivo contingente.....	10
1.4. Ativo contingente	11
Referências.....	13





Módulo

5 Obrigações, provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

Unidade 1 - Obrigações, provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

Ao final da unidade você será capaz de especificar os principais aspectos contábeis relacionados às obrigações, provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

1.1. Obrigações

Passivo é uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.



Conceito do artigo 105 da Lei nº 4.320/1964 (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm) não guarda relação com os conceitos presentes nas normas contábeis. A Lei classifica o passivo em financeiro e permanente:

Passivo

Lei nº 4.320/64

- **Financeiro**
Compreende as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.

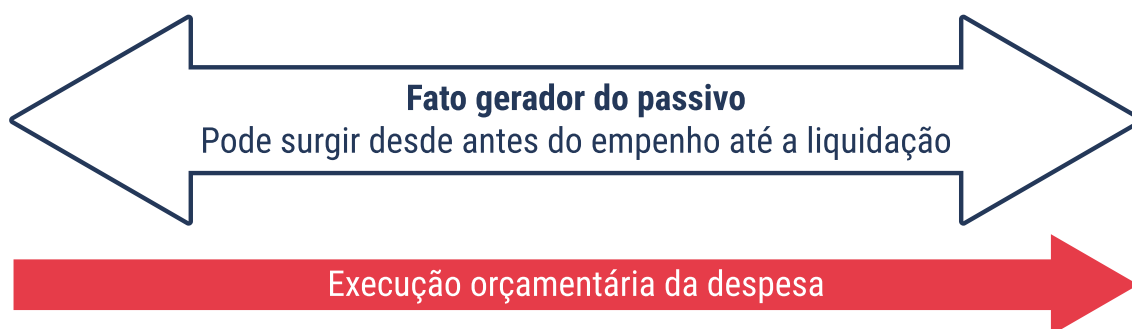


- **Permanente**
Compreende as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

A característica essencial para existência de passivo é existência de obrigação presente. Uma obrigação (passivo exigível) surge independentemente da execução orçamentária.

Exemplos de passivo

- **Obrigações oriundas de mercadorias ou serviços recebidos**
Ex.: Fornecedores a pagar
- **Contas apropriadas por competência**
Ex.: 13º salário, férias
- **Provisões**
Ex.: Provisões para ações trabalhistas



Empenho	Em liquidação	Liquidação	Pagamento
<p>Lei 4.320/64, art. 58</p> <p>Ato emanado de autoridade que cria para o Estado obrigação de pgto., pendente ou não de condição.</p>	<p>Registrado quando o reconhecimento do passivo ocorrer em momento anterior à fase da liquidação, de maneira que haja distinção entre os empenhos não liquidados que se constituem obrigação presente daqueles que não se constituem obrigação presente.</p>	<p>Lei 4.320/64, art. 63</p> <p>Consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. É a verificação de um Passivo Exigível já existente.</p>	<p>Última etapa da execução da despesa orçamentária, é a efetiva saída do recurso financeiro que ocasionará a baixa de um passivo exigível existente.</p>
<p>OBRIGAÇÃO PATRIMONIAL (FATO GERADOR)</p> <p>≠</p> <p>OBRIGAÇÃO ORÇAMENTÁRIA (EMPENHO)</p>			



O passivo patrimonial surge até o momento da liquidação.

Exemplo: passivo exigível antes do empenho

Ingresso dos recursos do empréstimo		
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	← Surgimento do passivo antes do empenho
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	
Empenho para pagamento do empréstimo		
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	← Em liquidação: para este empenho já há passivo patrimonial
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	
Liquidação		
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	
Pagamento		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	← Extinção do passivo após o pagamento
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	

Veja agora o exemplo de passivo exigível após o empenho:

Empenho para aquisição da mercadoria		
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	
Recebimento da mercadoria		
D 1.1.x.x.x.xx.xx	Estoques	← Surgimento do passivo após o empenho
C 2.2.x.x.x.xx.xx	Fornecedores a Pagar (F)	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	← Em liquidação: sinaliza que para o empenho ainda não liquidado já há passivo exigível
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	
Liquidação		
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	



Pagamento		
D 2.2.x.x.x.xx.xx	Fornecedores a Pagar (F)	← Extinção do passivo após o empenho (pagamento)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	

1.2. Provisões

Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incerto.

Atenção:

O termo provisão não deve remeter a elementos do ativo, como ajuste para perdas de recebíveis, por exemplo.

Tipos de provisão:

2.1.7.0.0.00.00	Provisões a curto prazo
2.1.7.1.0.00.00	Provisão para riscos trabalhistas a curto prazo
2.1.7.3.0.00.00	Provisões para riscos fiscais a curto prazo
2.1.7.4.0.00.00	Provisões para riscos cíveis a curto prazo
2.1.7.5.0.00.00	Provisão para repartição de créditos a curto prazo
2.1.7.6.0.00.00	Provisão pra riscos decorrentes de contratos de PPP a curto prazo
2.1.7.7.0.00.00	Provisão para obrigações decorrentes da atuação governamental a curto prazo
2.1.7.9.0.00.00	Outras provisões a curto prazo

2.2.7.0.0.00.00	Provisões a longo prazo
2.2.7.1.0.00.00	Provisão para riscos trabalhistas a longo prazo
2.2.7.2.0.00.00	Provisões matemáticas previdenciárias a longo prazo
2.2.7.3.0.00.00	Provisões para riscos fiscais a longo prazo
2.2.7.4.0.00.00	Provisões para riscos cíveis a longo prazo
2.2.7.5.0.00.00	Provisão para repartição de créditos a longo prazo
2.2.7.6.0.00.00	Provisão pra riscos decorrentes de contratos de PPP a longo prazo
2.2.7.7.0.00.00	Provisão para obrigações decorrentes da atuação governamental a longo prazo
2.2.7.9.0.00.00	Outras provisões a longo prazo



Embora em certos momentos seja necessário estimar o valor ou o prazo dos passivos derivados de apropriações por competência (exemplo: férias a pagar), a incerteza é geralmente muito menor que nas provisões. Essas obrigações são geralmente divulgadas como parte das contas a pagar. Por sua vez, as provisões são divulgadas separadamente.

Os critérios para reconhecimento são:

1. Existe uma obrigação presente (formalizada ou não) resultante de eventos passados.
2. É provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para a extinção da obrigação.
3. É possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação.

A mensuração envolve a melhor estimativa do desembolso exigido para se extinguir a obrigação presente na data das demonstrações contábeis.

Se a obrigação envolve diversos itens, a mensuração será o valor esperado da ponderação de todos os possíveis resultados.

Exemplo:

O governo detectou que, devido a um erro no sistema de cobrança, um tributo foi cobrado indevidamente de determinados contribuintes, sendo necessário fazer a restituição:

- Se a totalidade dos valores cobrados deve ser restituída, o desembolso esperado será R\$ 5 milhões.
- Se o erro resultou apenas numa cobrança a maior do tributo, o desembolso esperado será R\$ 2 milhões.
- Se o erro do sistema não afetou a cobrança do tributo, não há valor a restituir.

Estima-se que 10% dos contribuintes foram indevidamente tributados, 30% tenham sido tributados a maior e que 60% não foram afetados.

Probabilidade	Valor (R\$)
10%	5.000.000
30%	2.000.000
60%	0

⇒ **Valor esperado**
R\$ 1.100.000

As provisões devem ser reavaliadas na data de apresentação das demonstrações contábeis:



1. Quando não houver mais incertezas quanto ao valor e ao prazo de determinado passivo, este deixará de ser uma provisão, devendo ser reconhecida a obrigação a pagar correspondente.
2. Se já não for mais provável que será necessária uma saída de recursos para o pagamento da obrigação, a provisão deve ser revertida.

Valor da obrigação igual ao valor provisionado	D 2.x.7.x.x.xx.xx C 2.x.x.x.x.xx.xx	Provisões Obrigações a Pagar	100.000
Valor da obrigação maior que o valor provisionado	D 2.x.7.x.x.xx.xx D 3.x.x.x.x.xx.xx C 2.x.x.x.x.xx.xx	Provisões VPD Obrigações a Pagar	100.000 20.000 120.000
Valor da obrigação menor que o valor provisionado	D 2.x.7.x.x.xx.xx C 2.x.x.x.x.xx.xx C 4.9.7.1.x.xx.xx	Provisões Obrigações a Pagar Reversão de Provisões	100.000 80.000 20.000
Reversão da provisão	D 2.x.7.x.x.xx.xx C 4.9.7.1.x.xx.xx	Provisões Reversão de Provisões	100.000

1.3. Passivo contingente

Um passivo contingente é uma obrigação:

1. possível resultante de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade; ou
2. presente resultante de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - a. é improvável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para a extinção da obrigação; ou
 - b. não é possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação.

DESTAQUE

Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos em contas patrimoniais. No entanto, deverão ser registrados em contas de controle do PCASP e divulgados em notas explicativas.

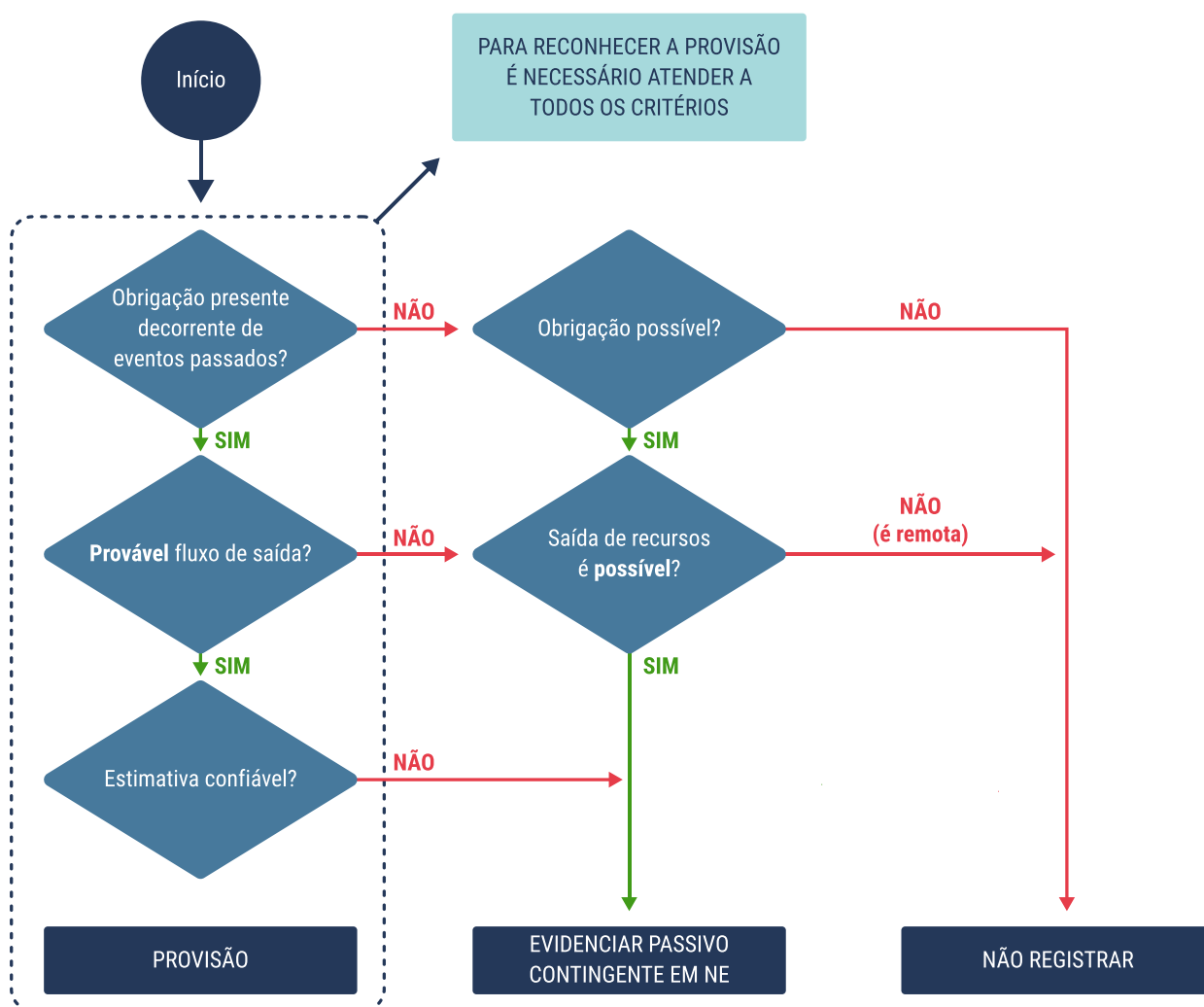


1.4. Ativo contingente

Um ativo contingente é ativo possível resultante de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade.

Assim como os passivos contingentes, os ativos contingentes não devem ser reconhecidos em contas patrimoniais. No entanto, quando uma entrada de recursos for provável, eles deverão ser registrados em contas de controle do PCASP e divulgados em notas explicativas (NE).

Assim, temos a seguinte árvore de decisão:



Os prazos para implantação dos procedimentos contábeis relacionados a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes são os seguintes:



PCP (de acordo com regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir)
Reconhecimento, mensuração e evidência das provisões por competência. Evidência de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	União	31/12/2017	01/01/2008	2019 (dados de 2018)
	DF e estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (dados de 2019)
	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (dados de 2020)
	Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (dados de 2021)



Referências

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: maio 2020.