

IPC STN 11 – Contabilização de Retenções

Sugestões para Aperfeiçoamento¹

Autor: Paulo Henrique Feijó²

1. Introdução

Este texto visa dar uma opinião técnica quanto aos procedimentos a serem adotados para cumprimento das recomendações estabelecidas na IPC STN 11 - Contabilização de Retenções. Trata-se de assunto muito debatido durante vários anos no GTCO, sem consenso entre os profissionais e que, justamente por isso, foi objeto de Instrução de Procedimento Contábil específica pela STN.

Na essência, a IPC STN 11 define rotina para contabilizar as retenções trazendo a inovação do “banho” contábil na conta 1.1.1.1.X.YY.ZZ – Caixa ou Equivalentes de Caixa, que geram registros contábeis de uma “pseudo” saída de caixa quando das retenções de obrigações tributárias e contratuais, para em seguida ajustar o caixa com um “pseudo” ingresso, pois não há efetivamente movimentação na conta bancária. Paralelamente fazem-se todos os registros decorrentes do “pagamento” e da “arrecadação (VPA)” correspondentes, quando for o caso, nas naturezas de informações patrimoniais, orçamentárias e de controle, em especial os relacionados com as Disponibilidades por Destinação de Recursos (DDR).

Tal procedimento tem consequências no que se refere ao conceito de Despesa Paga, sob a ótica orçamentária (Balanço Orçamentário) e Despesa Paga sob a ótica do fluxo de caixa (Demonstração dos Fluxos de Caixa). Um dos questionamentos recorrentes passa também por saber em que momento se deve fazer a retenção dos tributos e contribuições considerando os diferentes momentos do fato gerador da obrigação.

¹ O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade do autor e não reflete necessariamente a opinião de instituições e grupos com as quais tem relação profissional.

² Graduado em Ciências Contábeis e Atuariais pela Universidade de Brasília – UNB e Pós-Graduado em Contabilidade e Finanças pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Co-Autor dos Livros: Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal; Curso de Siafi: Teoria e Prática da Execução Financeira no Siafi – Volume 1 - Execução Orçamentária e Financeira; Volume 2: Suprimento de Fundos; Entendendo Resultados Fiscais; Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público; Entendendo a Contabilidade Patrimonial Aplicada ao Setor Público; Entendendo as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Autor do livro Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Representante do CFC na Associação Interamericana de Contabilidade (AIC).

2. O que recomenda a IPC

A IPC STN 11 está disponível no sítio da STN na íntegra e não há a intenção de reproduzi-la aqui. Recebi email de profissional de contabilidade que foi adaptado para este artigo. Ele resume numa linguagem direta e simples o que a IPC define e para melhor compreensão das sugestões de aperfeiçoamento que constam deste texto, será apresentado um resumo dos lançamentos propostos pela referida IPC com indicação de valores e tipos de retenção, apenas para fins ilustrativos. De forma resumida a contabilização das retenções será efetuada da seguinte forma:

a) Liquidando uma despesa no valor de R\$ 10.000

Natureza: Patrimonial

R\$ 10.000 D 3.x.x.x.x.xx Variação Patrimonial Diminutiva – VPD*

R\$ 10.000 C 2.1.x.x.x.xx Passivo Circulante (F)

**No caso de aquisição de bens, em vez de uma VPD, uma conta de ativo será lançada a débito.*

Natureza: Orçamentária

R\$ 10.000 D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

R\$ 10.000 C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza: Típica de Controle

R\$ 10.000 D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho

R\$ 10.000 C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias

b) Retenção de R\$ 150 de IRRF e R\$ 1.100 de INSS (levando em consideração que este lançamento ocorrerá na Prefeitura e o IRRF será lançado diretamente na receita)

1º) Segundo a IPC há que se considerar a parte retida como despesa ORÇAMENTARIAMENTE PAGA (mesmo que efetivamente não tenha havido desembolso):

Natureza: Patrimonial

R\$ 1.250 D 2.1.x.x.x.xx Passivo Circulante (F)

R\$ 1.250 C 1.1.1.1.x.xx Caixa e equivalentes de caixa (F)

Natureza: Orçamentária

R\$ 1.250 D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

R\$ 1.250 C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza: Típica de Controle

R\$ 1.250 D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias

R\$ 1.250 C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR utilizada

Os lançamentos em **amarelo** impactam a conta de Caixa e Equivalentes de Caixa sendo esta uma das grandes novidades. Segundo a IPC "Neste caso haverá indicação de que houve utilização de recursos, conforme Fonte de Recursos ou Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR) arrecadada indicada pelo seu respectivo orçamento."

2º) Registro do IRRF na Receita Orçamentária (recurso retido para o próprio Ente)

Natureza: Patrimonial

R\$ 150 D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa (F)

R\$ 150 C 4.x.x.x.x.xx.xx VPA

Natureza: Orçamentária

R\$ 150 D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar

R\$ 150 C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada

Natureza: Típica de Controle

R\$ 150 D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da disponibilidade de recursos

R\$ 150 D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos (DDR)

Como apresentado nos lançamentos a IPC estabelece que "quando o recurso retido representar um ingresso de disponível para o ente da Federação, esse torna-se uma nova receita orçamentária". Reforça ainda: o "registro do ingresso do valor retido, que deverá ser no mesmo momento do registro do pagamento da despesa orçamentária retida ou subsequente ao mesmo."

3º) Registro da retenção do INSS como um passivo circulante (recurso retido para terceiros)

Natureza: Patrimonial

R\$ 1.100 D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa (F)

R\$ 1.100 C 2.1.8.8.x.xx.xx Valores Restituíveis (F)

Natureza: Típica de Controle

R\$ 1.100 D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da disponibilidade de recursos

R\$ 1.100 C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos (DDR)

Natureza: Típica de Controle

R\$ 1.100 D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos (DDR)

R\$ 1.100 C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Por fim a IPC recomenda, no caso de retenção para terceiros, o "registro do ingresso do valor retido, que deverá ser no mesmo momento do registro de pagamento da despesa orçamentária ou subsequente ao mesmo".

Diante da recomendação da IPC o profissional que enviou o email apresenta alguns questionamentos sobre os quais este texto irá se debruçar:

Aquele velho entendimento que nós temos de "considerar a retenção como passivo ou receita orçamentária" no momento da liquidação ou no pagamento é um pouquinho mais amplo.

Disse "meu entendimento" porque já li na maioria (para não dizer todos) os locais que procurei e todos falam que o registro da retenção "**obrigatoriamente** tem que ser na liquidação". E não vi na IPC 11 essa **obrigação**. Olha o que a IPC 11 diz:

"c) Ao se efetuar a retenção decorrente da despesa orçamentária, que ocorre entre o momento da liquidação até o pagamento, a depender da legislação vigente:

i. Registro do pagamento da despesa orçamentária quanto ao valor retido: " (página 8)

(...)

Definição do momento de registro da retenção e pagamento da despesa orçamentária

27. É possível verificar, conforme apresentado em itens anteriores, que o momento adequado para registro da retenção/consignação é desde a liquidação da despesa orçamentária até o vencimento do prazo a recolher/pagar ao terceiro (favorecido do recurso retido), conforme for a competência para a retenção (a exemplo, existem diferenças entre IR, INSS e ISSQN retidos). Também, deve-se considerar paga, com o registro de retenção, a despesa orçamentária. (página 13)

A minha dúvida ficou acerca da contabilização "passagem" no Caixa e equivalente de caixa.

Se, ao registrar na liquidação as retenções, tendo que produzir um lançamento concomitante no Caixa e equivalente de caixa a Crédito e a Débito (sendo que na rede bancária esse lançamento não entrou nem saiu da conta), qual conta "11111X" utilizar, levando em consideração que ainda não paguei a parte líquida do fornecedor e a tesouraria não tem ideia ainda da conta que será paga a despesa?

Pode acontecer de eu registrar a "passagem" da retenção em uma conta e a despesa orçamentária líquida do credor ser paga em outra?

Seria mais correto eu criar uma conta "11111X" específica somente para registro dessa entrada e saída dessas retenções?

3. Um Resumo das Regras de Retenções³

A execução da despesa não se encerra na liquidação e antes do efetivo pagamento ao beneficiário final há a etapa da retenção de tributos e contribuições, nos casos em que a legislação define a entidade pública como substituta tributária na operação, bem como aquelas retenções autorizadas pelos beneficiários, por exemplo, as consignações na folha de pagamento.⁴

a. Retenções

O Brasil é um exemplo de Estado Federado ou Federação, onde o poder de tributar é partilhado entre os entes: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A esta delimitação do poder tributário dá-se o nome de competência tributária. Cada vez mais estes três níveis de governo (federal, estadual/distrital e municipal) têm se utilizado do mecanismo de substituição tributária e imputado a obrigação de retenção de determinados tributos e contribuições a terceiros, inclusive aos órgãos públicos. Os principais tipos de retenções que as unidades gestoras devem realizar estão relacionados com:

- a) tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, que ocorrem principalmente no nível federal e em casos de convênios celebrados entre a União e outros entes da Federação;
- b) o Imposto sobre Renda (IR), que nos pagamentos efetuados pelo ente se constitui em receita do mesmo, com destaque para a retenção do IR sobre a folha de pagamento;
- c) a contribuição previdenciária dos servidores, exigida por praticamente todos os entes que administram Regimes Próprios de Previdência (RPPS) e nos demais pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS);
- d) o Imposto sobre Serviços (ISS), sendo comum ser exigido pelos municípios e muitas vezes a lei obriga que órgão federal ou estadual efetue a retenção;
- e) multas contratuais;
- f) consignações autorizadas pelo beneficiário.

De acordo com a Lei de Licitações e Contratos, o contratado é responsável pelos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais resultantes da execução do contrato. No entanto, a Administração Pública responde solidariamente com o contratado pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, nos termos da legislação previdenciária. Cabe observar que a inadimplência do contratado, com referência aos encargos trabalhistas, fiscais e comerciais não transfere à Administração Pública a responsabilidade por seu pagamento, nem poderá onerar o

³ Texto base retirado do livro Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público. Brasília: Gestão Pública, 2016. Capítulo 09. FEIJÓ, Paulo Henrique; RIBEIRO, Carlos Eduardo, CARVALHO, Jorge Pinto de.

⁴ Lei n° 4.320/1964, artigos 58, 63 e 64.

objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações, inclusive perante o Registro de Imóveis.⁵

b. Retençã o de Tributos Administrados pela RFB

Pessoa Jurídica – Órgãos federais

A obrigação de retençã o de tributos federais administrados pela Receita Federal do Brasil estã inserida na Lei n o 10.833/2003, que alterou a legislaçã o tributãria e ampliou os responsãveis pela substituiçã o, incluindo a obrigatoriedade de retençã o tamb e m por parte das empresas estatais federais, bem como das empresas do setor privado.

A Lei n o 9.430/1996 traz, em seu art. 64, a hip o t e s e de incid ê n c i a, na fonte, do Imposto sobre a Renda, da Contribuiçã o Social sobre o Lucro Li q u i d o (CSLL), da Contribuiçã o para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuiçã o para o PIS/Pasep. A incid ê n c i a ocorre nos pagamentos efetuados a pessoas jur i d i c a s, pelos o r g a o s, autarquias e fundaço e s da Administraçã o P u b l i c a Federal, pelo fornecimento de bens e serviço s.

A retençã o sera e f e t u a d a aplicando-se sobre o valor a ser pago o percentual constante da Tabela de Retençã o, que corresponde a s o m a das ali q u o t a s das contribuiço e s devidas e da ali q u o t a do IR, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

A Lei n o 10.833/2003 estabelece, em seu art. 34, a obrigatoriedade de se efetuar retenço e s na fonte do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuiçã o para o PIS/Pasep a s s e g u i n t e s entidades da Administraçã o P u b l i c a Federal:⁶

- I - empresas pu b l i c a s;
- II - sociedades de economia mista; e
- III - demais entidades em que a Unia o, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro nacional e estejam obrigadas a registrar sua execuça o orçamentãria e financeira na modalidade total no Siafi (estatais dependentes).

Pessoa Física – Todos os entes

No caso de rendimentos de pessoas físicas, constituem rendimentos tributãveis todo

⁵ Lei n o 8.666/1993, artigo 71 e seus parãgrafos.

⁶ A Lei n o 10.833/2003, em seu art. 33, tamb e m apresenta a possibilidade de retenço e m na fonte das contribuiço e s CSLL, Cofins e PIS/Pasep sobre pagamentos no caso de prestaço e m de serviço s em geral e fornecimento de bens para o r g a o s da Administraço e m P u b l i c a Estadual, Distrital e Municipal. Entretanto, tal possibilidade fica condicionada à assinatura de convê n i o entre a Unia o, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípi os, por meio da Receita Federal do Brasil.

produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, alimentos e pensões e, ainda, proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.⁷

No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto sobre renda incide, no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, abrangendo quaisquer acréscimos e juros, diminuído do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive com advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização. Para cálculo do valor devido, deve-se utilizar a tabela progressiva do IRPF.

c. Retenção da Contribuição Previdenciária (RGPS)

As normas gerais de tributação previdenciária⁸ e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Receita Federal do Brasil definem que "empresa" é o empresário ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, **bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta ou fundacional**. Além disso, estabelecem que todos os entes da Federação têm a obrigatoriedade de efetuar retenções, definindo que **Administração Pública** é a administração direta ou indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, abrangendo, também, as entidades com personalidade jurídica de direito privado sob o controle do poder público e as fundações por ele mantidas.

Ao tratar da retenção da contribuição previdenciária, nos serviços prestados por pessoa jurídica, a legislação determina que a **empresa contratante** de serviços prestados mediante **cessão de mão de obra ou empreitada**, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.⁹ O valor deverá ser recolhido à Previdência Social por meio da utilização de documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observando-se os casos em que

⁷ A Lei nº 7.713/1988 prevê algumas hipóteses de isenção e imunidade, tais como valores relativos a diárias e ajuda de custo, rendimentos recebidos por pessoas físicas a título de seguro-desemprego, auxílio-natalidade, auxílio-doença, auxílio-funeral e auxílio-acidente, recebimentos decorrentes de programas de demissão voluntária, lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

⁸ Lei nº 8.212/1991.

⁹ Em regra, devem ser retidos 11% do valor bruto do serviço; todavia a IN RFB nº 971/2009 prevê casos especiais de não aplicação da retenção, bem como da modificação da base de cálculo, por exemplo, quando houver previsão contratual de utilização de materiais ou equipamentos fornecidos pela contratada.

a atividade dos segurados, na empresa contratante, seja exercida em **condições especiais** que prejudiquem a saúde ou integridade física destes, de forma a possibilitar a concessão de aposentadoria especial após 15, 20 ou 25 anos de trabalho.

Nos casos de contratação de serviços de pessoas físicas, deverá haver a retenção da parte do empregado (prestador do serviço) de 11% do valor do serviço prestado até o limite de valor de retenção estabelecido pela Receita Federal do Brasil. Deverá ainda ser recolhida a contribuição patronal de responsabilidade da unidade de governo na forma da legislação.

d. Retenção do Imposto sobre Serviços (ISS)

A Constituição Federal de 1988 outorgou aos Municípios a competência para, observada a disciplina de lei complementar com abrangência nacional, instituir o ISS. A Lei Complementar nº 116/2003 cumpre atualmente o papel de estabelecer as regras gerais para cobrança desse imposto.

A obrigação de retenção nasce no momento em que o Município publicar lei que obrigue a entidade a atuar como responsável tributário, na forma prevista na Lei Complementar nº 116/2003:

Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

Para fins da mesma lei complementar, o "serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local" (art. 3º).

Em seguida a referida lei lista as 23 situações, que acabam sendo aquelas mais comuns de serviços, muitas relacionadas aos serviços de duração continuada, o que cria uma ideia errônea de que a regra geral é o local onde foi prestado o serviço. Entre essas situações destacamos algumas em que o imposto será devido no local:

- a) da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas;
- b) da execução da obra, no caso dos serviços da lista anexa à lei;
- c) das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres;
- d) da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

Atenção:

O serviço considera-se prestado e o imposto devido:

- a) Regra Geral — No local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio prestador.
- b) Regra Especial – A LC nº 116/2003, alterada pela LC nº 157/2016 lista 23 situações nas quais o ISS passa a ser devido no local onde for prestado o serviço.

Somente são passíveis de cobrança do ISS os serviços constantes da lista prevista na LC nº 116/2003. Portanto, também só se pode falar em retenção de ISS quando ocorre um desses serviços (art. 1º). Assim, o fato gerador do ISS ocorre na prestação dos serviços especificados na lista de serviços, seja por empresa, profissionais autônomos ou associação de profissionais de uma mesma área. A ocorrência do fato gerador independe de a empresa estar regularmente constituída.

Em alguns casos de serviços com incidência de ISS e ICMS, como o do subitem 14.01 da lista (Lubrificação, limpeza, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto, exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS), o prestador do serviço deverá emitir a nota fiscal de serviços pelo valor do serviço cobrado e também uma nota fiscal de mercadorias pelo material utilizado (no caso, peças utilizadas).

Em geral, os Municípios obrigam os contribuintes substitutos a reter na fonte, no ato do pagamento, o valor do ISS devido pelos prestadores.

e. Retençã o de Multa Contratual

Nos contratos administrativos celebrados com base na Lei nº 8.666/1993, caso haja atraso injustificado do contratado na execução do contrato, a Administração poderá cobrar multa de mora, na forma prevista no instrumento convocatório ou no contrato. A multa aplicada, após regular processo administrativo, será descontada da garantia do respectivo contratado e não impede que a Administração rescinda unilateralmente o contrato e aplique outras sanções previstas na lei. Se a multa for de valor superior ao valor da garantia prestada, além da perda desta, responderá o contratado pela sua diferença, a qual será descontada dos pagamentos eventualmente devidos pela Administração ou ainda, quando for o caso, cobrada judicialmente.¹⁰

¹⁰ Lei nº 8.666/1993, artigo 86 e seus parágrafos.

4. Exemplo Prático de Escrituração de Atos Relacionados com a Retenção

Considerando que as regras constantes das IPC`s são recomendações da STN para determinadas rotinas contábeis em que não há um consenso, o livro **Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público**¹¹ apresenta, para melhor entendimento das práticas contábeis relacionadas com as retenções e consignações, situações típicas da Administração Pública, acompanhadas dos registros contábeis sob a forma de razonetes e o respectivo detalhamento das contas envolvidas.

Para ilustrar a situação optou-se por utilizar o Ato/fato 11.01 do livro como uma das hipóteses de retenção diferentes da IPC STN sem a inovação do banho contábil na conta de Caixa e Equivalentes de Caixa. Na contabilização de cada ato/fato, é mostrada uma codificação sequencial própria do livro, com base na estrutura de codificações apresentadas no capítulo 4 da referida obra.

ATO/FATO 11.01: A empresa contratada pelo Órgão de Administração para desenvolvimento de processos internos visando a aperfeiçoar a rotina de avaliação da elaboração e execução do PPA apresentou a nota fiscal referente à prestação dos serviços no valor bruto de \$ 145.000. Para fins do exemplo, considerar-se-á que a legislação tributária estabelece a incidência de 1,5% a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (\$ 2.175) e 5% de Imposto sobre Serviços (\$ 7.250).

¹¹ Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público. Brasília: Gestão Pública, 2016. FEIJÓ, Paulo Henrique; RIBEIRO, Carlos Eduardo, CARVALHO, Jorge Pinto de

OAD - Órgão de Administração			
Lançamento da Retenção - Prestação de Serviços: \$ 2.175 - IRRF / \$ 7.250 - ISS			
Natureza da Informação: PATRIMONIAL			
2.1.3.1.1.01.01 Fornecedores Nacionais		2.1.8.8.3.01.04 IRRF - Imposto s/ Renda Retido na Fonte	
11.157	2.175	145.000	S.A.
11.160	7.250		
	135.575		
			11.157
		2.1.8.8.5.01.08 ISS - Imposto Sobre Serviços	
		7.250	11.160
Natureza da Informação: ORÇAMENTÁRIA			
6.2.2.1.3.02.01 Crédito Empenhado Em Liquidação		6.2.2.1.3.04.02 Crédito Empenhado Retido Pago	
11.158	2.175	145.000	S.A.
11.161	7.250		
	135.575		
			11.158
			11.161
Natureza da Informação: TÍPICA DE CONTROLE			
8.2.1.1.2.01.01 DDR Comprometida por Empenho		8.2.1.1.3.02.01 DDR Comprometida Consig./Retenções	
11.159	2.175	145.000	S.A.
11.162	7.250		
	135.575		
			11.159
			11.162

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)			
LCP 22 111 N	Retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte		
Patrimonial	2.1.3.1.1.01.01	D	Fornecedores Nacionais
	2.1.8.8.3.01.04	C	IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte
Conta Contábil: D - 2.1.3.1.1.01.01 – Fornecedores Nacionais			
Conta Corrente			Valor

Ano da Contratação	CNPJ do Credor	Atributo de Superávit Financeiro	
X1 <i>Ano 1</i>	35.720.000/0001-53 <i>Credor R</i>	F <i>Financeiro</i>	2.175
Conta Contábil: C - 2.1.8.8.3.01.04 – Imposto de Renda Retido na Fonte			
Conta Corrente			Valor
Ano da Retenção	Unidade Gestora	Atributo de Superávit Financeiro	
X1 <i>Ano 1</i>	00.000.000/0000-00 <i>Receita Federal do Brasil</i>	F <i>Financeiro</i>	2.175

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)			
LCP 22 112 N	Retenção de Imposto sobre Serviços		
Patrimonial	2.1.3.1.1.01.01	D	Fornecedores Nacionais
	2.1.8.8.5.01.08	C	ISS - Imposto sobre Serviços
Conta Contábil: D - 2.1.3.1.1.01.01 – Fornecedores Nacionais			
Conta Corrente			Valor
Ano da Contratação	CNPJ do Credor	Atributo de Superávit Financeiro	
X1 <i>Ano 1</i>	35.720.000/0001-53 <i>Credor R</i>	F <i>Financeiro</i>	7.250
Conta Contábil: C - 2.1.8.8.5.01.08 – ISS – Imposto sobre Serviços			
Conta Corrente			Valor
Ano da Retenção	CNPJ do Credor	Atributo de Superávit Financeiro	
X1 <i>Ano 1</i>	21.111.112/0001-11 <i>Ente Federado O</i>	F <i>Financeiro</i>	7.250

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)					
LCP 66 111 N	LOA - Registro Orçamentário da Retenção de IRRF e ISS				
Orçamentária	6.2.2.1.3.02.01	D	Crédito Empenhado em Liquidação		
	6.2.2.1.3.04.02	C	Crédito Empenhado Retido Pago		
Conta Corrente					Valor
Número de Empenho	Classificação Institucional / Funcional-Programática	Natureza da Despesa	Fonte de Recursos	Indicador de Resultado Primário	
20X1NE1001	01.04.121.040001 <i>OAD / Administração / Planejamento e Orçamento / Apoio Administrativo</i>	3.3.90.35.01 <i>Serviços de Consultoria</i>	000 <i>Recursos Ordinários</i>	1 <i>Primária Obrigatória</i>	2.175
20X1NE1001	01.04.121.040001 <i>OAD / Administração / Planejamento e Orçamento / Apoio Administrativo</i>	3.3.90.35.01 <i>Serviços de Consultoria</i>	000 <i>Recursos Ordinários</i>	1 <i>Primária Obrigatória</i>	7.250
TOTAL					9.425

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)			
LCP 88 111 N	DDR - Comprometimento dos Recursos por Entradas Compensatórias		
Controle	8.2.1.1.2.01.01	D	DDR Comprometida por Empenho
	8.2.1.1.3.02.01	C	DDR Comprometida por Consignações e Retenções
Conta Corrente: Fonte de Recursos			Valor
000 – Recursos Ordinários			2.175
000 – Recursos Ordinários			7.250
TOTAL			9.425

5. Escrituração de Atos Relacionados com a Retenção: Exemplo Prático x IPC 11

As rotinas contábeis propostas pela IPC STN 11 e pelo livro trazem duas formas de registro da retenção considerando a despesa orçamentária paga no momento da retenção. O que basicamente as diferenciam é que na rotina proposta pelo livro não há o “banho contábil” na conta de Caixa ou Equivalentes de Caixa nem se considera a DDR utilizada na retenção/consignação. O que se verifica em ambas é que a retenção de valores em decorrência da execução do orçamento gera registros em todas as naturezas de informação do PCASP: patrimonial, orçamentária e típica de controle.

Em ambas também ocorre na natureza patrimonial o débito da conta de passivo representativa da obrigação principal junto ao fornecedor contratado, sendo que na rotina do livro a contrapartida é um passivo específico para identificação da retenção que somente será baixado quando do recolhimento da retenção. Já no caso da rotina proposta pela IPC STN 11 este passivo não aparecerá quando a receita pertencer ao próprio ente, como é o caso do IRRF sobre folha de pagamento e somente aparecerá quando o passivo for com outra entidade não pertencente ao ente. Daí se conclui que, seguindo-se o proposto pela IPC STN 11, nunca se terá um passivo intra OFSS de retenção, pois a retenção de uma receita para o próprio ente ensejará que a despesa orçamentária conste como paga e a receita como arrecadada no momento da retenção.

Na essência, para as retenções intra OFSS a rotina juntou as fases da retenção com o recolhimento considerando a despesa paga e a receita realizada no mesmo momento. No caso de passivo com outra entidade não integrante do OFSS o “banho” na conta de Caixa ou Equivalentes de Caixa resultará na criação de um passivo no subgrupo de valores restituíveis (2.1.8.8.) como ocorre também na rotina do livro, mas nesta, de forma geral, seja para retenções intra ou não. Juntar as fases da retenção e do recolhimento pode ser um problema para os sistemas que têm documentos diferentes para cada fase com diferenças temporais no processo de recolhimento (que basicamente é o pagamento da retenção) e o de classificação da receita. A saída nesses casos seria deixar o saldo da receita gerada na conta de VPA a Classificar, para posterior classificação e destinação da receita. Diga-se de passagem, esse é o caso da União, que trata as fases de forma separada e poderá ter certa dificuldade de implantar a própria IPC. Mas a principal sequela de juntar essas fases é a impossibilidade de cumprir a

legislação à risca, pois a retenção, por ser provável, deve ser reconhecida quando da ocorrência do fato gerador, que dependerá de cada tributo/contribuição e pode ser inclusive antes da efetiva liquidação, como é o caso da retenção destinada ao INSS. Já seu recolhimento, mesmo quando se trata de receita para o próprio ente não é obrigado a acontecer no mesmo momento do reconhecimento da obrigação de reter.

Em qualquer das rotinas o fornecedor deixará de receber o valor correspondente às retenções e, na liquidação, o passivo a ser gerado será pelo valor bruto. No entanto, no caso da rotina do livro quando da retenção ficará escriturado o valor correspondente como passivo frente ao beneficiário da retenção, enquanto na rotina da IPC STN 11 o passivo decorrente da retenção pode ou não nascer após o “banho” na conta de Caixa ou Equivalentes de Caixa caso a retenção gere ou não receita para o ente.

A rotina do livro propõe que o valor retido deve ser creditado em contas contábeis que demonstrem quem são os reais favorecidos da obrigação, em decorrência do mecanismo de substituição tributária. No caso do IRRF, a Constituição Federal estabelece que pertencem aos entes que efetuam a retenção os valores retidos, em hipótese de incidência sobre a folha de pagamento, posicionamento este ratificado através do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 18 de maio de 2012, e do Parecer PGFN/CAT nº 276, de 28 de fevereiro de 2014, que defendem a restrição da regra aos valores desembolsados pelos entes políticos enquanto empregadores. Por isso, no exemplo do livro como não se trata de incidência sobre a folha, o favorecido da retenção será a União e daí ser utilizada conta contábil que possua no quinto nível o código 3 – Inter OFSS União (exceto se for um órgão integrante do OFSS da própria União a efetuar a retenção, caracterizando relação Intra OFSS). Se aplicasse a IPC STN 11 para a retenção do IRRF proposto no ato/fato do livro o que diferenciaria seria apenas o banho na conta de Caixa e Equivalentes de Caixa.

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)			
Retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte			
Patrimonial	2.1.3.1.1.01.01	D	Fornecedores Nacionais
	1.1.1.1.1.xx.yy	C	Caixa e Equivalentes de Caixa
	1.1.1.1.1.xx.yy	D	Caixa e Equivalentes de Caixa
	2.1.8.8.3.01.04	C	IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte

Já para o ISS, o favorecido será sempre um Município e, segundo a sistemática de consolidação das contas públicas, o quinto nível da conta patrimonial deve possuir o código 5 – Inter OFSS Município (exceto se a retenção for efetuada pelo próprio Município beneficiário do tributo, situação na qual o quinto nível da conta contábil deve possuir o código 2 – Intra OFSS). Importante ressaltar que, para que ocorra uma consolidação adequada, deverá haver comunicação entre o órgão responsável pela retenção e os beneficiários, para que estes últimos constituam ativos de acordo com a sistemática de consolidação das contas públicas. O Município beneficiário deverá registrar um ativo com o quinto nível apropriado (4 – Inter OFSS Estado ou 3 – Inter OFSS União) no momento da

constituição do passivo, para que a consolidação seja consistente. Se aplicasse a IPC STN 11, existiriam duas contabilizações diferentes caso o ISS retido fosse para o próprio Município (seria gerada uma VPA) ou não, caso em que ficaria idêntico ao do IRRF.

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)			
Retenção de Imposto sobre Serviços – Outro Ente			
Patrimonial	2.1.3.1.1.01.01	D	Fornecedores Nacionais
	1.1.1.1.1.xx.yy	C	Caixa e Equivalentes de Caixa
	1.1.1.1.1.xx.yy	D	Caixa e Equivalentes de Caixa
	2.1.8.8.5.01.08	C	ISS - Imposto sobre Serviços

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)			
Retenção de Imposto sobre Serviços – Próprio Município			
Patrimonial	2.1.3.1.1.01.01	D	Fornecedores Nacionais
	1.1.1.1.1.xx.yy	C	Caixa e Equivalentes de Caixa
	1.1.1.1.1.xx.yy	D	Caixa e Equivalentes de Caixa
	4.1.1.3.1.02.00	C	ISS - Imposto sobre Serviços

No mundo orçamentário também há diferenças entre a rotina proposta pelo livro e a da IPC STN 11, mesmo que ambas considerem como pagas as retenções efetuadas, portanto, por essa visão não haverá "restos a pagar de valores retidos" para os entes que adotam esse procedimento. No caso do livro, na classe 6 do PCASP ocorre lançamento a débito na conta Crédito Empenhado Em Liquidação ou Crédito Empenhado Liquidado a Pagar e um crédito na conta Crédito Empenhado Retido Pago (desdobramento da conta de Crédito Empenhado Pago, pois os autores entenderam ser importante segregar os pagamentos orçamentários daqueles que se referam às retenções).¹² A IPC STN não fez essa distinção e considerou normalmente como uma despesa paga como outra qualquer.

6.2.2.1.3.04.00	Crédito Empenhado Liquidado Pago
6.2.2.1.3.04.01	Crédito Empenhado Liquidado Pago
6.2.2.1.3.04.02	Crédito Empenhado Retido Pago

Observação: Vale ressaltar que os autores do livro entendem que há uma outra possibilidade de rotina contábil, na qual o registro orçamentário do pagamento das retenções só é efetuado quando do efetivo desembolso financeiro. Não obstante a recomendação da IPC STN, entendem ser a mais apropriada à escrituração contábil, pois

¹² Quando da elaboração do livro a metodologia encontrava-se em discussão no GTCO, pois gerava impactos na Demonstração do Fluxo de Caixa, de sorte que existia proposta de não se considerar como orçamentariamente pagas as retenções efetuadas. Se esta proposta passasse a valer, poderia existir então restos a pagar de retenção, ou seja, o pagamento das retenções não mais representaria dispêndio extraorçamentário, que era e talvez ainda seja o modus operandi da União.

esta evidência de forma adequada o término da execução orçamentária com o estágio do pagamento, demonstra o valor real das obrigações inscritas em restos a pagar e, ao mesmo tempo, o registro contábil no pagamento guarda compatibilidade com o conceito de pagamento para fins de elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa. Dessa forma, considerando essa metodologia, não haveria movimentação contábil para a conta 6.2.2.1.3.04.02 – Crédito Empenhado Retido Pago quando da ocorrência da retenção. Os valores permaneceriam registrados a crédito na conta Crédito Empenhado em Liquidação ou na conta Crédito Empenhado Liquidado a Pagar até o momento do recolhimento ao beneficiário, ocasião na qual seriam debitados, em contrapartida à conta representativa do pagamento orçamentário.

Ainda sob o aspecto orçamentário, é importante frisar que não é preciso aguardar a liquidação da despesa para efetuar as retenções. Quando da entrada do documento fiscal na repartição pública, devem ser efetuadas todas as retenções devidas, porque, em geral, já ocorreu o fato gerador das mesmas, diferenciando-se apenas o momento do recolhimento que dependerá da legislação como exposto no Item 3 deste texto. Esse procedimento inclusive resguarda a Administração contra eventuais atrasos de recolhimento, que podem gerar multas e juros. Assim, mesmo que a despesa se encontre “em liquidação”, como é o caso do ato/fato ora tratado, devem ser efetuadas as retenções, caso devidas.

Há também diferenças entre a proposta do livro e da IPC STN no que se refere à evidenciação na natureza de informação típica de controle, quando ocorre o comprometimento da disponibilidade por destinação de recursos por retenções ou consignações, sinalizando que parte dos recursos financeiros deverá ser utilizada para o pagamento dos valores retidos ou consignados. A IPC trata o pagamento por retenção como um pagamento qualquer que, quando da saída de caixa afeta a conta de DDR Utilizada e quando do banho contábil indicando o ingresso dos recursos aumenta o saldo da conta de DDR (8.2.1.1.1), no caso da retenção que gera receita para o ente, ou DDR Comprometida por Entradas Compensatórias quando gera passivo. Já a rotina do livro optou por deixar transparente em conta específica os valores comprometidos por retenção sem distinguir nos controles de DDR Utilizada.

8.2.1.1.3.00.00	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
8.2.1.1.3.01.01	DDR Comprometida por Liquidação
8.2.1.1.3.02.01	DDR Comprometida por Consignações/Retenções
8.2.1.1.3.03.01	DDR Comprometida por Entradas Compensatórias
8.2.1.1.3.04.01	DDR Comprometida - Saldos a Devolver
8.2.1.1.4.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos Utilizada
8.2.1.1.4.01.01	Disponibilidade por Destinação de Recursos Utilizada

6. O “banho contábil” na conta de Caixa ou Equivalentes de Caixa

Primeiramente, observou-se que na Minuta da IPC 11, disponibilizada para consulta, o lançamento contábil descrito era o seguinte¹³:

Natureza: Patrimonial

D 1.1.3.5.x.xx Depósitos restituíveis e valores vinculados (F)

C 2.1.8.8.x.xx Valores restituíveis (F)

Contudo, na versão final e apresentada o seguinte lançamento contábil:

Natureza: Patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx Caixa e equivalente a caixa (F)

C 2.1.8.8.x.xx Valores restituíveis (F)

Portanto, percebe-se que houve a troca da conta contábil 1.1.3.5.x.xx - Depósitos restituíveis e valores vinculados (F) para a conta contábil 1.1.1.1.x.xx - Caixa e equivalente a caixa (F), e por consequência, houve a mesma alteração nos lançamentos contábeis decorrentes das escriturações citadas acima. No entanto, o próprio MCASP¹⁴, apresenta a utilização da conta contábil 1.1.3.5.x.xx para registro dos valores restituíveis (consignações e retenções). Logo, caso seja criado um grupo específico para registro dos valores restituíveis pertencentes a terceiros no subgrupo Caixa e Equivalentes de Caixa gerará uma redundância, pois já existe o subgrupo 1.1.3.5.x.xx - Depósitos restituíveis e valores vinculados (F).

O título 1.1.3.5.x.xx - Depósitos restituíveis e valores vinculados (F), foi uma novidade trazida pelo PCASP e alguns profissionais estranharam inicialmente o fato de depósitos de terceiros estarem segregados em conta específica de ativo quando a(s) conta(s) de passivo correspondente(s) pode(m) muito bem contribuir para a identificação dos beneficiários dos depósitos. No entanto, argumenta-se que a segregação em título específico visa ao acompanhamento, de maneira individualizada, das disponibilidades financeiras sob responsabilidade do ente mas que pertencem a terceiros, inclusive, caso necessário, contendo as informações sobre as contas onde estão depositadas estas disponibilidades, servindo tanto para fins gerenciais quanto para controle.

Vale ressaltar que na União, que tem o princípio de unidade de tesouraria muito forte, pois todos os recursos estão depositados na conta única mantida no Banco Central, nunca foi necessário, para se ter acompanhamento individualizado, a criação de título individualizado no ativo tendo sido suficiente desde a implantação do Siafi (1987) a segregação em contas de passivo e posteriormente em fonte específica (190 – Passivos

¹³ Constante do tópico 18, item ii, da alínea c da minuta inicial da IPC.

¹⁴ 7a Edição, Parte III - Procedimentos Contábeis Específicos, p. 299, item iii - Liquidação*.

Financeiros). Na prática a criação da 1.1.3.5.x.xx.xx - Depósitos restituíveis complica operacionalmente o processo automático de conciliação da conta única do Tesouro Nacional na forma em que foi desenhado. Assim, até que se altere o processo de conciliação acredito que o Governo federal continuará registrando as disponibilidades de terceiros no subgrupo de Caixa ou Equivalentes de Caixa principalmente em função da sua baixa relevância em relação ao montante das disponibilidades do Tesouro.

Voltando à IPC, da forma em que está previsto os recursos oriundos das entradas compensatórias (consignações e retenções pertencentes a terceiros) e os pertencentes efetivamente ao ente estarão dentro do mesmo grupo 1.1.1.1.x.xx.xx, e a distinção entre eles será feita única e exclusivamente por meio do mecanismo de fonte/destinação de recursos, portanto, seguindo modelo similar ao que União praticava. No entanto, o MCASP não foi alterado e continua indicando a troca da conta de ativo, por exemplo, quando trata da rotina contábil referente à retenção da contribuição previdenciária do servidor:

No momento da liquidação ocorre a retenção dos valores a serem repassados ao RPPS a título de contribuição do servidor. Com isso, deve-se considerar que esse valor foi pago no que se refere a pessoal. Os valores em caixa e equivalentes de caixa passam para contas de depósitos restituíveis e valores vinculados e, com isso, as disponibilidades de recursos são utilizadas.

Contudo, esses valores retidos devem representar uma nova entrada de recursos já comprometidos por entradas compensatórias e na respectiva fonte de recursos, caso seja utilizada pelo ente. De toda forma, esses recursos são vinculados e devem ser controlados separadamente. Esse fato é representado pelo último lançamento da fase de liquidação. (MCASP, Página 299)

A IPC não deixa claro porque não utiliza a conta 1.1.3.5.x.xx.xx - Depósitos restituíveis em evidente conflito com o MCASP, mas quando trata dos controles das DDR e da obrigatoriedade de registro na conta 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias diz¹⁵:

“Isso é necessário, pois esse ingresso representará uma entrada compensatória. Portanto, **deve-se alterar a fonte de recursos, pois ela representa disponibilidades que pertencem a terceiros.** Assim, representará um ingresso para o BF e DFC, pois **tais recursos estarão em Caixa e Equivalente a Caixa.**” (grifos nossos)

Por trás de tudo isso podem estar questões operacionais pois, por definição, o “banho contábil” não movimenta os recursos no banco sendo somente um artifício contábil para geração de informações, neste caso a de que a despesa orçamentária foi paga. Como os recursos que serão base para as retenções estão em fontes orçamentárias, portanto, controlados no subgrupo de Caixa ou Equivalentes de Caixa, é mais factível realizar o “banho contábil” no mesmo grupo. Isso sem falar que em alguns

15 IPC 11, Página 13

entes da federação os recursos de terceiros estão depositados em contas bancárias especificamente abertas para esta finalidade, o que tornaria o processo ainda mais complexo na forma proposta pela IPC.

Cumpra destacar que este texto não tem a pretensão de avaliar os efeitos da IPC sobre as demonstrações contábeis, mas tão somente propor aperfeiçoamentos na rotina contábil de retenção. Não obstante acredito que são relevantes as observações apontadas pelo Sr. Mazerine Cruz Auditor do Tribunal de Contas do Estado do Piauí transcritas a seguir:

Portanto, considerando que não há no grupo 1.1.1.1.x.xx.xx contas específicas para escrituração dos valores restituíveis (consignações e retenções) pertencentes terceiros, será necessário apresentar no Balanço Patrimonial, por exemplo, detalhamento do grupo retro mencionado por fonte/destinação de recursos para permitir a visualização e a distinção entre os recursos do Ente e os de terceiros, principalmente pelo fato de que os saldos no BP são dispostos até o 3o nível (subgrupo) de acordo com a estrutura prevista no MCASP e na IPC 04 – Metodologia para elaboração do Balanço Patrimonial, além de serem apresentados em nível de consolidação.

Importa destacar também que o mecanismo de fonte/destinação de recursos é facultativo e não há um parâmetro único que garanta a uniformidade de utilização deste por todos os Entes, de tal forma que se mostra nítido não ser suficiente confiar apenas neste mecanismo para garantir a correta segregação recursos de terceiros em meio a recursos próprios, principalmente quando se trata da realidade dos municípios.

E, mesmo considerando a existência da tabela de fontes de recursos adotada pelo SICONFI, é importante lembrar que as fontes de recursos constituem informação complementar de caráter dinâmico, ou seja, estão sujeitas a mudanças periodicamente para atender as situações que surgirem ou aprimorar as que já existem, o que pode prejudicar mais ainda o acompanhamento e segregação destes valores de terceiros quando ficarem de posse do Ente por mais de um exercício.

Cabe observar que mesmo na rotina apresentada pelo livro não houve a preocupação de segregar as retenções na conta de Depósitos Restituíveis. Entretanto, é importante que haja uma padronização e coerência nos procedimentos tendo por base o que dispõe o MCASP. Há que se manter o paradigma de que dificuldades operacionais não podem impactar a boa prática contábil que deve ser disseminada.

O fato é que, mesmo com possíveis dificuldades operacionais acredito ser possível também fazer o banho contábil como na proposta original, isto é, passando pela conta 1.1.3.5.x.xx.xx - Depósitos Restituíveis, mantendo coerência com o disposto no MCASP.

Não obstante acreditar ser factível o enquadramento no título 1.1.3.5 – Depósitos Restituíveis concordo com o professor Jorge de Carvalho, que a rotina de controle no ativo deve ser melhor discutida e talvez reavaliada de forma geral. Nessa reavaliação talvez seja mais apropriado criar um grupamento de contas separado, mas dentro de Caixa e

Equivalentes de Caixa, para demonstrar os valores retidos, de cauções, do fundo de reserva de depósitos judiciais e outros semelhantes. Notem que o subgrupo "3" do Ativo Circulante agrega os Demais Créditos a Receber o que obviamente causa estranheza ter valores que já estão em caixa dentro desse subgrupo, mesmo que se refiram a recursos de terceiros. Claramente não são mais créditos a receber. Já se tem notícia de órgãos de controle que não mais cobram o enquadramento de tais recursos dentro de créditos a receber. Quem sabe este não seja um importante ponto a ser analisado pelo Subgrupo Nacional do PCASP, isto é, avaliar a realocação dos depósitos restituíveis para dentro do subgrupo de Caixa e Equivalentes de Caixa, segregando os recursos do Ente dos recursos de terceiros.

7. Da Opinião Técnica

A ideia de apresentar as diversas formas de contabilizar as retenções tem o propósito principal de demonstrar que o assunto tem visões diferentes mesmo considerando a opinião de professores e autores de livros. Não obstante a publicação da IPC com a orientação de novo procedimento contábil, parece que ainda está longe de se ter unanimidade e é justamente a falta desta que ensejou a STN a publicar uma IPC enquanto não pacifica o tema. Considerando todo o debate de vários anos constato que o objetivo da IPC STN de dar um "banho" contábil na conta de Caixa e Equivalentes de Caixa é primordialmente evitar que se tenha um conceito de despesa paga para fins do Balanço Orçamentário diferente do conceito de despesa paga apurada na Demonstração dos Fluxos de Caixa, bem como fazer os lançamentos de trocas de fontes de recursos.

Como exposto no caso das retenções (vide item 3) o momento do recolhimento pode diferenciar de acordo com a legislação, mas basicamente há dois critérios: a) ótica de caixa, isto é, o fato gerador do recolhimento ocorre quando se efetua o pagamento; b) ótica de competência, quando o fato gerador do recolhimento tem como referência a data da nota fiscal (por exemplo: até o dia 20 do mês seguinte ao da emissão da NF). Observe que está se falando de fato gerador do recolhimento e não da retenção. Já sabedor de que a legislação exige a retenção é prudente que os valores a serem recolhidos a título de retenções sejam apropriados em contas específicas. Vale ressaltar que existem entidades públicas onde um setor lança no sistema a nota fiscal e outro setor é responsável pela apropriação das retenções, pois trata-se muitas vezes de área especializada que exige pessoal preparado e atualizado na legislação que rege as retenções, principalmente a tributária.

No que se refere aos controles do "banho" contábil em Caixa ou Equivalentes de Caixa uma vez discutido o conflito com o MCASP em relação ao fato de não considerar a contabilização na conta 1.1.3.5.x.xx.xx - Depósitos restituíveis (vide item 6), tomar-se-á como premissa que o referido banho acontecerá na forma disposta pela IPC. Em qualquer das situações é importante atentar para os efeitos na conciliação bancária como parece ser um dos aspectos de preocupação do profissional que enviou o email:

A minha dúvida ficou acerca da contabilização "passagem" no Caixa e equivalente de caixa.

Se, ao registrar na liquidação as retenções, tendo que produzir um lançamento concomitante no Caixa e equivalente de caixa a Crédito e a Débito (sendo que na rede bancária esse lançamento **não entrou nem saiu da conta**), qual conta "11111X" utilizar, levando em consideração que ainda não paguei a parte líquida do fornecedor e a tesouraria não tem ideia ainda da conta que será paga a despesa?

Pode acontecer de eu registrar a "passagem" da retenção em uma conta e a despesa orçamentária líquida do credor ser paga em outra?

Seria mais correto eu criar uma conta "11111X" específica somente para registro dessa entrada e saída dessas retenções? (Grifo do autor)

Como se trata de um simples "banho" contábil sem impacto efetivo na conta banco e considerando que os sistemas informatizados normalmente possuem módulos de conciliação bancária que importam extratos bancários e "batem" os lançamentos um a um, é interessante a criação de desdobramento da conta Caixa ou Equivalentes de Caixa ou se o sistema utiliza a sistemática de conta corrente, criar um conta corrente específico para identificar essas operações sem que influencie a conciliação bancária.

No que se refere ao questionamento: qual conta "11111X" utilizar, levando em consideração que ainda não paguei a parte líquida do fornecedor e a tesouraria não tem ideia ainda da conta que será paga a despesa? Neste caso há que separar o banho contábil da operação de pagamento propriamente dita. O banho contábil pode ser efetuado no desdobramento da conta de Caixa e Equivalentes de Caixa sem nenhum problema operacional¹⁶. No entanto, o pagamento do valor líquido ao fornecedor e recolhimento da retenção quando o beneficiário tiver domicílio bancário diferente deverá sair da conta bancária indicada pela Tesouraria.

A rotina contábil que representa a passagem pela conta Caixa e Equivalentes de Caixa traduz, como se, no mundo real, quando da retenção o ente estivesse pagando ao fornecedor a parcela do valor que seria retida e este imediatamente faz o depósito na conta indicada pelo ente para posteriormente fazer o recolhimento. Obviamente no mundo real não haverá saída e entrada de recursos em nenhuma conta bancária. Assim, no intuito de materializar a rotina contábil propõe-se os seguintes lançamentos quando do processo de retenção e recolhimento.

- 1) Liquidando uma despesa no valor de R\$ 10.000 (só para indicar que a conta de fornecedores tem saldo suficiente).
- 2) Retenção na Liquidação de R\$ 150 de IRRF (receita para a Prefeitura), R\$ 550 de Contribuição do Empregado para o RPPS (receita para o RPPS) e R\$ 1.100 de Contribuição do Empregado para o INSS (receita para União), sendo todos

¹⁶ Não é objeto deste texto os impactos da rotina contábil nas DCASP.

os repasses a serem efetuados pela Prefeitura.

a) Natureza de Informação Patrimonial

i) Receita para a Prefeitura (IRRF)

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)				
LCP 21 001 N	Retenção do Fornecedor			
Patrimonial	2.1.3.1.1.01.01	D	Fornecedores Nacionais	
	1.1.1.1.1.02.xx	C	Conta Única (F)	
Conta Contábil: D - 2.1.3.1.1.01.01 – Fornecedores Nacionais				
Conta Corrente				Valor
Ano da Contratação	CNPJ do Credor	Atributo de Superávit Financeiro		
X1 Ano 1	35.720.000/0001-53 Credor R	F Financeiro		150
Conta Contábil: C - 1.1.1.1.1.02.XX – Conta Única (F)				
Conta Corrente				Valor
Banco	Agência	Conta	Indicador de Superávit Financeiro	
999 Banco K	9999 Agência Q	99999999 Conta de Valores Retidos	F Financeiro	150

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)				
LCP 12 001 N	Apropriação da Retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)¹⁷			
Patrimonial	1.1.1.1.1.02.xx	D	Conta Única (F)	
	2.1.8.8.2.01.04	C	IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte	
Conta Contábil: C - 2.1.8.8.2.01.04 – Imposto de Renda Retido na Fonte				
Conta Corrente				Valor
Ano da Retenção	Beneficiário	Atributo de Superávit Financeiro		
X1 Ano 1	11.111.111/0001-11 Receita Municipal	F Financeiro		150
Conta Contábil: D - 1.1.1.1.1.02.XX – Conta Única (F)				
Conta Corrente				Valor
Banco	Agência	Conta	Indicador de Superávit Financeiro	
999 Banco K	9999 Agência Q	99999999 Conta de Valores Retidos	F Financeiro	150

ii) Receita para o RPPS (Contribuição Previdenciária retida do empregado)

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)
--

¹⁷ Esse registro enseja o reconhecimento de um Ativo com quinto nível "2" no órgão responsável pela arrecadação municipal: D – 1.1.2.1.2.01.01; C – 4.1.1.2.1.03.00

LCP 21 001 N	Retenção do Fornecedor		
Patrimonial	2.1.3.1.1.01.01	D	Fornecedores Nacionais
	1.1.1.1.1.02.xx	C	Conta Única (F)
Conta Contábil: D - 2.1.3.1.1.01.01 – Fornecedores Nacionais			
Conta Corrente			
Ano da Contratação	CNPJ do Credor	Atributo de Superávit Financeiro	
X1 <i>Ano 1</i>	35.720.000/0001-53 <i>Credor R</i>	F <i>Financeiro</i>	
Valor			
550			
Conta Contábil: D - 1.1.1.1.1.02.XX – Conta Única (F)			
Conta Corrente			
Banco	Agência	Conta	Indicador de Superávit Financeiro
999 <i>Banco K</i>	9999 <i>Agência Q</i>	99999999 <i>Conta de Valores Retidos</i>	F <i>Financeiro</i>
Valor			
550			

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)			
LCP 12 002 N	Apropriação da Retenção da Contribuição Previdenciária - Empregado¹⁸		
Patrimonial	1.1.1.1.1.02.xx	D	Conta Única (F)
	2.1.8.8.1.01.01	C	RPPS - Retenções sobre Vencimentos e Vantagens
Conta Contábil: C - 2.1.8.8.2.01.01 – RPPS - Retenções sobre Vencimentos e Vantagens			
Conta Corrente			
Ano da Retenção	Beneficiário	Atributo de Superávit Financeiro	
X1 <i>Ano 1</i>	22.222.222/0001-22 <i>Instituto de Previdência</i>	F <i>Financeiro</i>	
Valor			
550			
Conta Contábil: D - 1.1.1.1.1.02.XX – Conta Única (F)			
Conta Corrente			
Banco	Agência	Conta	Indicador de Superávit Financeiro
999 <i>Banco K</i>	9999 <i>Agência Q</i>	99999999 <i>Conta de Valores Retidos</i>	F <i>Financeiro</i>
Valor			
550			

Comentário: As propostas aqui apresentadas separam as fases da retenção e do recolhimento e se aproximam da sugestão da IPC STN 11 de dar o “banho” contábil na conta de Caixa ou Equivalentes de Caixa. Propõe-se que seja realizado na conta de 1.1.1.1.1.02.xx em domicílio bancário fictício para segregar essa operação de contas contábeis que devem ser conciliadas com extratos bancários. A diferença é que nesta proposta não interessa se a retenção irá gerar uma receita ou não para o ente, pois a retenção deve acontecer de forma independente do recolhimento e por isso ensejará sempre o reconhecimento de conta no subgrupo de “Valores Restituíveis” a ser baixado quando do

¹⁸ Necessário registro do ativo no RPPS. Nesse caso, o PCASP 2018 não elencou uma conta Intra para a contribuição do segurado (a conta do PCASP é a 1.1.3.6.1.01.01): D – 1.1.3.6.2.00.00; C – 4.2.1.1.1.00.00

recolhimento. Verifica-se que, no caso do IRRF o passivo gerado é intra OFSS, pois trata-se de retenção em favor do próprio ente. Já a retenção para previdência como trata-se de parcela retida do empregado não gera um passivo intra OFSS. No entanto os beneficiários da retenção são distintos: Prefeitura e Instituto de Previdência. Obviamente que num sistema integrado o passivo intra OFSS na Prefeitura tem como contrapartida um ativo intra no RPPS, que por sua vez terá em contrapartida uma VPA intra.

- iii) Retenção de recursos para outro Ente (União - INSS) ou entidade não integrante do OFSS

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)				
LCP 21 001 N	Retenção do Fornecedor			
Patrimonial	2.1.3.1.1.01.01	D	Fornecedores Nacionais	
	1.1.1.1.1.02.xx	C	Conta Única (F)	
Conta Contábil: D - 2.1.3.1.1.01.01 – Fornecedores Nacionais				
Conta Corrente				Valor
Ano da Contratação	CNPJ do Credor	Atributo de Superávit Financeiro		
X1 <i>Ano 1</i>	35.720.000/0001-53 <i>Credor R</i>	F <i>Financeiro</i>		1.100
Conta Contábil: D - 1.1.1.1.1.02.XX – Conta Única (F)				
Conta Corrente				Valor
Banco	Agência	Conta	Indicador de Superávit Financeiro	
999 <i>Banco K</i>	9999 <i>Agência Q</i>	99999999 <i>Conta de Valores Retidos</i>	F <i>Financeiro</i>	1.100

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)				
LCP 12 003 N	Apropriação da Retenção para o INSS			
Patrimonial	1.1.1.1.1.02.xx	D	Conta Única (F)	
	2.1.8.8.3.01.02	C	INSS (F)	
Conta Contábil: C - 2.1.8.8.3.01.02 – INSS (F)				
Conta Corrente				Valor
Ano da Retenção	Beneficiário	Atributo de Superávit Financeiro		
X1 <i>Ano 1</i>	00.000.000/0000-00 <i>Receita Federal do Brasil</i>	F <i>Financeiro</i>		1.100
Conta Contábil: D - 1.1.1.1.1.02.XX – Conta Única (F)				
Conta Corrente				Valor
Banco	Agência	Conta	Indicador de Superávit Financeiro	
999 <i>Banco K</i>	9999 <i>Agência Q</i>	99999999 <i>Conta de Valores Retidos</i>	F <i>Financeiro</i>	1.100

Comentário: Esta proposta é idêntica à prevista na IPC STN 11. Verifica-se que por tratar-se da União o passivo gerado é Inter OFSS.

- a) Natureza de Informação Orçamentária
 - i) Registro do pagamento do valor referente à retenção

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)					
LCP 66 001 N	LOA - Registro Orçamentário da Retenção de IRRF e INSS				
Orçamentária	6.2.2.1.3.03.01	D	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar		
	6.2.2.1.3.04.02	C	Crédito Empenhado Retido Pago		
Conta Corrente					Valor
Número de Empenho	Classificação Institucional / Funcional-Programática	Natureza da Despesa	Fonte de Recursos	Indicador de Resultado Primário	
20X1NE1001	01.04.121.040001 OAD / Administração / Planejamento e Orçamento / Apoio Administrativo	3.3.90.35.01 Serviços de Consultoria	000 Recursos Ordinários	1 Primária Obrigatória	150
20X1NE1001	01.04.121.040001 OAD / Administração / Planejamento e Orçamento / Apoio Administrativo	3.3.90.35.01 Serviços de Consultoria	000 Recursos Ordinários	1 Primária Obrigatória	550
20X1NE1001	01.04.121.040001 OAD / Administração / Planejamento e Orçamento / Apoio Administrativo	3.3.90.35.01 Serviços de Consultoria	000 Recursos Ordinários	1 Primária Obrigatória	1.100
TOTAL					1.800

Comentário: Esta proposta na essência não se diferencia da IPC STN que prevê a possibilidade de detalhamento da conta de Crédito Empenhado Liquidado Pago. Criar uma conta específica pode ajudar na elaboração de regras de integridade para identificar possíveis diferenças entre a conta fictícia de caixa, os passivos e os reflexos dessa rotina na execução orçamentária. Assim, uma proposta de desdobramento da conta de Crédito Empenhado Liquidado Pago no PCASP seria:

6.2.2.1.3.04.00	Crédito Empenhado Liquidado Pago
6.2.2.1.3.04.01	Crédito Empenhado Liquidado Pago
6.2.2.1.3.04.02	Crédito Empenhado Retido Pago

Observa-se que a rotina é um misto do proposto no livro com a IPC STN. Vale ressaltar que este lançamento tem relação com a "pseudo" saída do caixa (LCP 21 001) e

não deve ter nada parecido para os "pseudos" ingressos (LCP 12 001, LCP 12 002 e LCP 12 002) porque se tratam de ingressos extraorçamentários, portanto, não afetando informações de natureza orçamentária.

- b) Natureza de Informação Típica de Controle (DDR)
 i) Registro do pagamento do valor referente à retenção

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)			
LCP 88 001 N	DDR - Utilização dos Recursos por Consignações e Retenções		
Controle	8.2.1.1.3.01.00	D	DDR Comprometida por Liquidação
	8.2.1.1.4.02.00	C	DDR Utilizada por Consignações e Retenções
Conta Corrente: Fonte de Recursos			Valor
000 – Recursos Ordinários			150
000 – Recursos Ordinários			550
000 – Recursos Ordinários			1.100
TOTAL			1.800

Comentário: Esta proposta na essência não se diferencia da IPC STN que prevê a possibilidade de detalhamento da conta de DDR Utilizada. Assim como na execução orçamentária, criar uma conta específica pode ajudar na elaboração de regras de integridade para identificar possíveis diferenças entre a conta fictícia de caixa, os passivos, os reflexos dessa rotina na execução orçamentária e nas DDR. Assim, uma possibilidade de desdobramento da conta de DDR Utilizada no PCASP seria:

8.2.1.1.4.00.00	DDR Utilizada
8.2.1.1.4.01.00	DDR Utilizada por Pagamento
8.2.1.1.4.02.00	DDR Utilizada por Consignações e Retenções

Observa-se que a rotina se torna adequada à IPC STN e difere da proposta no livro. Vale ressaltar que este lançamento tem relação com a "pseudo" saída do caixa (LCP 21 001). Deve ser realizado independentemente se a retenção enseja uma receita ou passivo para o ente.

- i. Registro do ingresso do valor referente à retenção

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)			
LCP 88 002 N	CDR - Ingresso de Entradas Compensatórias		
Controle	7.2.1.1.3.00.00	D	CDR Recursos Extraorçamentários
	8.2.1.1.1.01.00	C	DDR Recursos Disponíveis para o Exercício
Conta Corrente: Fonte de Recursos			Valor
970 – Recursos Extraorçamentários			150
970 – Recursos Extraorçamentários			550
970 – Recursos Extraorçamentários			1.100

TOTAL	1.800
--------------	--------------

ii. Registro do ingresso do valor referente à retenção

Detalhamento da Conta Contábil (Conta Corrente)			
LCP 88 003 N	DDR - Comprometimento dos Recursos por Entradas Compensatórias		
Controle	8.2.1.1.1.01.00	D	DDR Recursos Disponíveis para o Exercício
	8.2.1.1.3.03.00	C	DDR Comprometida por Entradas Compensatórias
Conta Corrente: Fonte de Recursos			Valor
970 – Recursos Extraorçamentários			150
970 – Recursos Extraorçamentários			550
970 – Recursos Extraorçamentários			1.100
TOTAL			1.800

Comentário: Os lançamentos acima são idênticos ao de qualquer ingresso de valores restituíveis e correspondem aos “pseudos” ingressos (LCP 12 001, LCP 12 002 e LCP 12 003), pois caracterizam movimentações extraorçamentárias, portanto, não afetando naturezas de informações orçamentárias, mas por movimentar ativos e passivos financeiros devem ser controladas nas DDR. Deve ser realizado independentemente se a retenção enseja uma receita ou passivo para o ente.

Observa-se que neste momento há a troca de fonte de recursos. A despesa orçamentária foi realizada na fonte 000 – Recursos Ordinários (LCP 66 001) e o ingresso extraorçamentário é realizado na fonte 970 – Recursos extraorçamentário. Segundo informações de participantes da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF) este seria um dos principais motivos do “banho” contábil na conta de Caixa ou Equivalentes de Caixa, a troca de fonte de recursos.

Cabe observar que em nenhum momento da rotina proposta há registro de VPA ou receita realizada, que somente deverá acontecer quando do recolhimento da retenção, que não necessariamente acontece no momento do fato gerador da retenção.

Assim, cumpre-se o propósito geral da IPC STN de, no momento da retenção, “pagar” a despesa orçamentária liquidada em valor equivalente ao retido. Além disso, faz-se o “banho” contábil em conta do subgrupo de Caixa e Equivalentes de Caixa para indicar a saída dos recursos e concomitantemente fazer, em contrapartida do passivo, o “banho” contábil do ingresso na mesma conta do subgrupo de Caixa e Equivalentes de Caixa. É neste momento que se faz a troca da fonte de recursos.

8. Conclusão

Diante do exposto traz-se uma visão completa e sequencial de cada lançamento por meio da apresentação do seguinte Conjunto de Lançamentos Contábeis (CLP) relacionado com retenções:

I - CLP ODE 001 – Retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte (Receita para o Ente)

LCP 21 001 N	Retenção do Fornecedor		
Patrimonial	2.1.3.1.1.01.01	D	Fornecedores Nacionais
	1.1.1.1.1.02.xx	C	Conta Única (F)
LCP 12 001 N	Apropriação da Retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)		
Patrimonial	1.1.1.1.1.02.xx	D	Conta Única (F)
	2.1.8.8.2.01.04	C	IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte
LCP 66 001 N	LOA - Registro Orçamentário da Retenção		
Orçamentária	6.2.2.1.3.03.01	D	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
	6.2.2.1.3.04.02	C	Crédito Empenhado Retido Pago
LCP 88 001 N	DDR - Utilização dos Recursos por Consignações e Retenções		
Controle	8.2.1.1.3.01.00	D	DDR Comprometida por Liquidação
	8.2.1.1.4.02.00	C	DDR Utilizada por Consignações e Retenções
LCP 88 002 N	CDR - Ingresso de Entradas Compensatórias		
Controle	7.2.1.1.3.00.00	D	CDR Recursos Extraorçamentários
	8.2.1.1.1.01.00	C	DDR Recursos Disponíveis para o Exercício
LCP 88 003 N	DDR - Comprometimento dos Recursos por Entradas Compensatórias		
Controle	8.2.1.1.1.01.00	D	DDR Recursos Disponíveis para o Exercício
	8.2.1.1.3.03.00	C	DDR Comprometida por Entradas Compensatórias

II - CLP ODE 002 – Retenção da Contribuição Previdenciária parcela do Empregado

LCP 21 001 N	Retenção do Fornecedor		
Patrimonial	2.1.3.1.1.01.01	D	Fornecedores Nacionais
	1.1.1.1.1.02.xx	C	Conta Única (F)
LCP 12 002 N	Apropriação da Retenção da Contribuição Previdenciária – Empregado		
Patrimonial	1.1.1.1.1.02.xx	D	Conta Única (F)
	2.1.8.8.2.01.01	C	RPPS - Retenções sobre Vencimentos e Vantagens
LCP 66 001 N	LOA - Registro Orçamentário da Retenção de IRRF e INSS		
Orçamentária	6.2.2.1.3.03.01	D	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
	6.2.2.1.3.04.02	C	Crédito Empenhado Retido Pago
LCP 88 001 N	DDR - Utilização dos Recursos por Consignações e Retenções		
Controle	8.2.1.1.3.01.00	D	DDR Comprometida por Liquidação
	8.2.1.1.4.02.00	C	DDR Utilizada por Consignações e Retenções
LCP 88 002 N	CDR - Ingresso de Entradas Compensatórias		
Controle	7.2.1.1.3.00.00	D	CDR Recursos Extraorçamentários
	8.2.1.1.1.01.00	C	DDR Recursos Disponíveis para o Exercício

LCP 88 003 N	DDR - Comprometimento dos Recursos por Entradas Compensatórias		
Controle	8.2.1.1.1.01.00	D	DDR Recursos Disponíveis para o Exercício
	8.2.1.1.3.03.00	C	DDR Comprometida por Entradas Compensatórias

3 - CLP ODE 003 – Retenção de recursos para outro Ente (INSS) ou Entidade não integrante do OFSS

LCP 21 001 N	Retenção do Fornecedor		
Patrimonial	2.1.3.1.1.01.01	D	Fornecedores Nacionais
	1.1.1.1.1.02.xx	C	Conta Única (F)
LCP 12 003 N	Apropriação da Retenção para o INSS		
Patrimonial	1.1.1.1.1.02.xx	D	Conta Única (F)
	2.1.8.8.3.01.02	C	INSS
LCP 66 001 N	LOA - Registro Orçamentário da Retenção de IRRF e INSS		
Orçamentária	6.2.2.1.3.03.01	D	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
	6.2.2.1.3.04.02	C	Crédito Empenhado Retido Pago
LCP 88 001 N	DDR - Utilização dos Recursos por Consignações e Retenções		
Controle	8.2.1.1.3.01.00	D	DDR Comprometida por Liquidação
	8.2.1.1.4.02.00	C	DDR Utilizada por Consignações e Retenções
LCP 88 002 N	CDR - Ingresso de Entradas Compensatórias		
Controle	7.2.1.1.3.00.00	D	CDR Recursos Extraorçamentários
	8.2.1.1.1.01.00	C	DDR Recursos Disponíveis para o Exercício
LCP 88 003 N	DDR - Comprometimento dos Recursos por Entradas Compensatórias		
Controle	8.2.1.1.1.01.00	D	DDR Recursos Disponíveis para o Exercício
	8.2.1.1.3.03.00	C	DDR Comprometida por Entradas Compensatórias

Observa-se no conjunto de lançamentos contábeis que, diante da proposta, independentemente do tipo de retenção, o que pode ser diferente é a conta de valores restituíveis que consta dos LCP's 12 00X. Por fim, respondendo objetivamente às perguntas, considerando o exposto:

a) Quando deverá ocorrer o registro da retenção?

Considerando que a legislação exige a retenção, é prudente que os valores a serem retidos sejam apropriados em contas específicas segundo o fato gerador, que é anterior ao pagamento do fornecedor e em alguns casos pode ocorrer antes da liquidação. Na proposta aqui apresentada, em função do "banho" contábil em conta de Caixa e Equivalentes de Caixa recomenda-se que a liquidação seja no valor total, no momento da ocorrência do fato gerador da entrega do bem ou serviço.

A retenção deverá acontecer em seguida possibilitando inclusive que seja

realizada em outro setor que não seja o mesmo responsável pela liquidação, situação essa que já ocorre em órgãos federais.

O fato gerador do recolhimento pode diferenciar de acordo com a legislação, mas basicamente há dois critérios: a) ótica de caixa, isto é, o fato gerador do recolhimento ocorre quando se efetua o pagamento; b) ótica de competência, quando o fato gerador do recolhimento tem como referência a data da nota fiscal (por exemplo: até o dia 20 do mês seguinte ao da emissão da NF).

b) A IPC STN sugere o “banho” contábil no subgrupo de Caixa e Equivalentes de caixa, produzindo lançamentos concomitantes a crédito e a débito, sendo que na rede bancária não houve ingresso ou saída. Nesse sentido seria mais correto criar uma conta “1111X” específica somente para registro dessa entrada e saída dessas retenções?

Seguindo as premissas da IPC o “banho” contábil no subgrupo de Caixa ou Equivalentes de Caixa propõe-se que seja realizado na conta de 1.1.1.1.1.02.xx em domicílio bancário fictício para segregar essa operação de contas contábeis que devem ser conciliadas com extratos bancários. Caso a entidade queira utilizar outra conta do grupo 1.1.1.1.1.XX.YY – Caixa ou Equivalentes de Caixa também é possível, pois deve-se ter uma regra de integridade de que este domicílio bancário terá que ter sempre saldo zero.

No entanto fica a sugestão de aperfeiçoamento da IPC para que o banho contábil siga a mesma diretriz de contabilização do MCASP passando pela conta 1.1.3.5.x.xx.xx - Depósitos restituíveis.

c) Levando em consideração que ainda não foi paga a parte líquida do fornecedor e a tesouraria não tem ideia ainda da conta que será paga a despesa?

O pagamento do fornecedor não interfere na rotina, pois este exigirá uma saída de caixa real com impacto no sistema financeiro. Assim, o fato da tesouraria ainda não saber de qual conta sairão os recursos para pagamento do fornecedor não impede o banho contábil. O principal objetivo do trânsito contábil na conta de Caixa ou Equivalentes é fazer a troca de fonte orçamentária para extraorçamentária e igualar os conceitos de despesas pagas sob as óticas orçamentária e financeira.

d) Pode acontecer de registrar a “passagem” da retenção em uma conta e a

despesa orçamentária líquida do credor ser paga em outra?

Sim. Tecnicamente poderia acontecer tudo na mesma conta e inclusive no mesmo domicílio bancário, como ocorre nas rotinas que fazem “banho de conta única” na União, pois a ferramenta de conciliação do Sistema de Contabilidade Federal (Siafi) é sofisticada e não precisa conciliar cada movimentação. No entanto, essa realidade pode não ser a mesma em outros entes, por isso a recomendação de segregar em conta ou detalhamento contábil específico. Como dito, o pagamento do fornecedor, se adotado o procedimento de criar um domicílio bancário fictício como a proposta desse texto, fatalmente será de um domicílio bancário diferente.

e) O momento do registro contábil da retenção deve ser diferenciado a depender de quem for o beneficiário?

Na rotina proposta pela IPC STN 11 faz-se essa diferenciação, pois não há saldo em conta de passivo quando o valor retido gerar uma receita para o próprio ente, como é o caso do IRRF sobre folha de pagamento. Na essência para as retenções intra OFSS a rotina juntou as fases da retenção com o recolhimento considerando a despesa paga e a receita realizada no mesmo momento. No caso de passivo com outra entidade não integrante do OFSS o “banho” na conta de Caixa ou Equivalentes de Caixa resultará na criação de um passivo no subgrupo de valores restituíveis (2.1.8.8.).

Juntar as fases da retenção e do recolhimento pode ser um problema para os sistemas que têm documentos diferentes para cada fase com diferenças temporais no processo de recolhimento (que se caracteriza basicamente como o pagamento da retenção) e o de classificação da receita. Quando houver diferenças temporais entre o recolhimento e a classificação da receita a solução seria deixar o saldo da receita gerada na conta de “VPA a Classificar, para posterior classificação e destinação da receita. Diga-se de passagem, esse é o caso da União que trata as fases de forma separada e poderá ter certa dificuldade de implantar a própria IPC.

Uma consequência é que somente existirá saldo de passivo quando o beneficiário for outra entidade não pertencente ao ente. Daí se conclui que seguindo-se o proposto pela IPC STN 11 nunca se terá um passivo intra OFSS de retenção, pois a retenção de uma receita para o próprio ente ensejará que a despesa orçamentária conste como paga e a receita como arrecadada no momento da retenção. Este é um ponto que precisa ser repensado.

No entanto, a principal sequela de juntar as fases da retenção e do recolhimento numa mesma rotina é a impossibilidade de cumprir a legislação à risca, pois a retenção, por ser provável, deve ser reconhecida quando da ocorrência do fato gerador, que dependerá de cada tributo/contribuição e pode ser inclusive antes da efetiva liquidação, como é o caso da retenção destinada ao INSS. Já seu recolhimento, mesmo quando se trata de receita para o próprio ente não é obrigado a acontecer no mesmo momento do reconhecimento da obrigação de reter.

Assim, na proposta apresentada no item 7 não interessa se a retenção irá gerar uma receita ou não para o ente, pois esta fase deve acontecer de forma independente do recolhimento e por isso ensejará sempre o reconhecimento de conta no subgrupo de "Valores Restituíveis" (passivo) a ser baixado quando do recolhimento. Separar as fases de retenção e recolhimento talvez seja o principal aperfeiçoamento da IPC.

Diante do exposto espero que este texto contribua para o debate e melhoria das rotinas contábeis, bem como esclareça outros aspectos relacionados com a rotina de contabilização das retenções trazendo algumas humildes propostas de aprimoramento num contexto colaborativo e de disseminação do conhecimento sem a pretensão de ser uma verdade absoluta.

Paulo Henrique Feijó
Professor, Escritor e Contador