

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios

Válido para o exercício de 2012

4ª edição

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios

Válido para o exercício de 2012

4ª edição

Brasília
2011

Permitida a reprodução total ou parcial desta publicação desde que citada a fonte.

Arquivo digital disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp

Impresso no Brasil

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOIRO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIOS DO TESOIRO NACIONAL
Contabilidade Pública - Gilvan da Silva Dantas
Planejamento e Estatísticas Fiscais - Cleber Ubiratan de Oliveira
Relações Financeiras Intergovernamentais - Eduardo Coutinho Guerra
Dívida Pública - Paulo Fontoura Valle
Política Fiscal - Marcus Pereira Aucélio
Assuntos Corporativos - Lísio Fábio de Brasil Camargo

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS À FEDERAÇÃO
Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADORA DE NORMAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS À FEDERAÇÃO
Selene Peres Peres Nunes

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
Heriberto Henrique Vilela do nascimento

EQUIPE TÉCNICA
Antonio Firmino da Silva Neto
Bruno Ramos Mangualde
Caio César Sales Nogueira
Flávia Ferreira de Moura
Henrique Ferreira Souza Carneiro
Janyluce Rezende Gama
Renato Pontes Dias

COLABORAÇÃO TÉCNICA:
Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Fiscais – CESEF
Secretaria de Orçamento Federal – SOF / MPOG

INFORMAÇÕES:
Fax: (61) 3412-1459
Endereço Eletrônico: www.tesouro.gov.br
Correio Eletrônico: genoc.cconf.df.stn@fazenda.gov.br
Dúvidas: http://www.tesouro.gov.br/servicos/fale_conosco/fale_conosco.asp

COORDENAÇÃO EDITORIAL: Secretaria do Tesouro Nacional
REVISÃO DE TEXTO: Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação – CCONF
CAPA: Coordenação-Geral de Desenvolvimento Institucional - CODIN
TIRAGEM: 30.000 exemplares

Ficha Catalográfica

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional

Manual de contabilidade aplicada ao setor público : aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 4. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2011.
819. p. : il. ; 28 cm.

Válido para o exercício de 2012 (Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 20 de junho de 2011 e Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011).
ISBN 978-85-87841-49-0

1. Contabilidade pública – Brasil. 2. Orçamento – Brasil. 3. Receita pública – Brasil. 4. Contas nacionais – Brasil. I. Brasil. Ministério da Fazenda. II. Título.

CDD: 657.61
CDU: 336.121.8(81)



MINISTÉRIO DA FAZENDA



TESOURO NACIONAL

PORTARIA-CONJUNTA Nº 1, DE 20 DE JUNHO DE 2011.

Altera a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, e aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

O SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL DO MINISTÉRIO DA FAZENDA e a SECRETÁRIA DE ORÇAMENTO FEDERAL DO MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e

Considerando o disposto no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e no inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda (MF) a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001, complementadas pelas atribuições definidas no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, e nos incisos X, XIV, XXI, XXII e XXIII do art. 21 do Anexo I do Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011;

Considerando o disposto inciso VII do art. 17 do Anexo I do Decreto nº 7.063, de 13 de janeiro de 2010, que confere à Secretaria de Orçamento Federal (SOF) do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP) a competência de estabelecer a classificação da receita e da despesa;

Considerando a necessidade de:

a) padronizar os procedimentos contábeis orçamentários nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas estabelecida na Lei Complementar nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF);

b) aprimorar os critérios de reconhecimento de despesas e receitas orçamentárias;

c) instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação, em um só documento, de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação das receitas e despesas orçamentárias; e

d) elaborar demonstrativos de estatísticas de finanças públicas em consonância com os padrões e regras estabelecidas nos acordos e convênios internacionais de que a União for parte, conforme previsto no inciso XVIII do art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, e no inciso XXV do art. 21 do Anexo I do Decreto nº 7.482, de 2011; e

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas e de uniformizar a classificação das receitas e despesas orçamentárias, em âmbito nacional, **resolvem:**

Art. 1º O Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, passa a vigorar acrescido das seguintes naturezas de receita:

“1340.00.00 – Compensações Financeiras;

1350.00.00 – Receita Decorrente do Direito de Exploração de Bens Públicos em áreas de Domínio Público; e

1360.00.00 – Receita da Cessão de Direitos”.

Art. 2º Excluir da alínea “D” do inciso II do Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001, o conceito e especificação do grupo de natureza de despesa “9-Reserva de Contingência”.

Art. 3º Os conceitos e especificações dos elementos de despesa “91” e “94”, constantes da alínea de que trata o art. 2º desta Portaria-Conjunta, passam a vigorar com a seguinte redação:

“91 - Sentenças Judiciais

Despesas orçamentárias resultantes de:

a) pagamento de precatórios, em cumprimento ao disposto no art. 100 e seus parágrafos da Constituição, e no art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT;

b) cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de empresas públicas e sociedades de economia mista, integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social;

c) cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de pequeno valor, na forma definida em lei, nos termos do § 3º do art. 100 da Constituição;

d) cumprimento de decisões judiciais, proferidas em Mandados de Segurança e Medidas Cautelares; e

e) cumprimento de outras decisões judiciais.”

“94 - Indenizações e Restituições Trabalhistas

Despesas orçamentárias resultantes do pagamento efetuado a servidores públicos civis e empregados de entidades integrantes da administração pública, inclusive férias e aviso prévio indenizados, multas e contribuições incidentes sobre os depósitos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, etc., em função da perda da condição de servidor ou empregado, podendo ser em decorrência da participação em programa de desligamento voluntário, bem como a restituição de valores descontados indevidamente, quando não for possível efetuar essa restituição mediante compensação com a receita correspondente”.

Art. 4º Aprovar as seguintes partes da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP):

I - Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários; e

II - Parte VIII – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas.

Parágrafo único. A STN/MF e a SOF/MP disponibilizarão versão eletrônica das Partes I e VIII do MCASP nos endereços eletrônicos http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp e www.portalsof.planejamento.gov.br.

Art. 5º A contabilidade no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observará as orientações contidas na Parte I do MCASP – Procedimentos Contábeis Orçamentários, sem prejuízo do atendimento dos instrumentos normativos vigentes.

§ 1º No desdobramento das naturezas de receita, constantes da Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários, para atendimento das respectivas peculiaridades ou necessidades gerenciais, os entes da Federação poderão realizar detalhamento a partir do nível ainda não detalhado, sendo que se o detalhamento ocorrer no nível de alínea (5º e 6º dígitos) ou subalínea (7º e 8º dígitos), deverá utilizar-se codificação a partir do código 51, cabendo à União a administração dos níveis já detalhados.

§ 2º No âmbito da União, o detalhamento da receita orçamentária será estabelecido por Portaria da SOF/MP e as instruções para elaboração da Proposta Orçamentária Anual serão divulgadas por intermédio do Manual Técnico de Orçamento (MTO) dessa Secretaria.

Art. 6º A discriminação das naturezas de despesa constantes do Anexo VII da Parte I do MCASP – Procedimentos Contábeis Orçamentários é apenas exemplificativa, podendo ser ampliada para atender às necessidades de execução, observados a estrutura, os conceitos e as especificações constantes da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001, reproduzidos nessa Parte I.

Art. 7º As alterações da classificação da receita e da despesa orçamentárias, constantes da Parte I do MCASP – Procedimentos Contábeis Orçamentários, observarão o disposto no *caput* do art. 2º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001.

Art. 8º A despesa e a receita orçamentárias serão registradas conforme os procedimentos legais estabelecidos para registros orçamentários, sem prejuízo do disposto nos incisos XVIII e XXVIII do art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, que visa conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e disponibilizar estatísticas fiscais do setor público consolidado, em consonância com os padrões e regras estabelecidas nos acordos e convênios internacionais de que a União faz parte.

Art. 9º As variações patrimoniais serão reconhecidas pelo regime de competência patrimonial, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público, conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas.

Parágrafo único. São mantidos os procedimentos usuais de reconhecimento e registro da receita e da despesa orçamentárias, de tal forma que a apropriação patrimonial:

I - não modifique os procedimentos legais estabelecidos para o registro das receitas e das despesas orçamentárias;

II - não implique necessariamente modificação dos critérios estabelecidos no âmbito de cada ente da Federação para elaboração das estatísticas fiscais e apuração dos resultados fiscais de que trata a Lei Complementar nº 101, de 2000; e

III - não constitua mecanismo de viabilização de execução de despesa pública para a qual não tenha havido a devida fixação orçamentária.

Art. 10. A Parte VIII do MCASP – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, visa orientar e harmonizar a elaboração das estatísticas de finanças públicas no âmbito do setor público.

Parágrafo único. O Demonstrativo de que trata o *caput* deste artigo será elaborado pela STN/MF a partir de 2012 para a União, de 2013 para os Estados, Distrito Federal e Municípios, e de 2014 para o setor público consolidado.

Art. 11. Esta Portaria-Conjunta entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se seus efeitos a partir da execução da Lei Orçamentária de 2012 e, quando couber, na elaboração do respectivo Projeto de Lei.

Art. 12. Revoga-se, a partir de 1º de janeiro de 2012, a Portaria-Conjunta STN/SOF nº 4, de 30 de novembro de 2010.

ARNO HUGO AUGUSTIN FILHO

CÉLIA CORRÊA



MINISTÉRIO DA FAZENDA



PORTARIA Nº 406, DE 20 DE JUNHO DE 2011.

Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

O SECRETÁRIO DO TESOUREIRO NACIONAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e

Considerando o disposto no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e no inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda (MF) a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001, complementadas pelas atribuições definidas no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, e nos incisos X, XIV, XXI, XXII e XXIII do art. 21 do Anexo I do Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011;

Considerando a necessidade de:

a) padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, com o objetivo de orientar e dar apoio à gestão patrimonial na forma estabelecida na Lei Complementar nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF);

b) elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, a ser utilizado por todos os entes da Federação, conforme o disposto no inciso II do art. 1º da Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008; e

c) instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil de operações típicas do setor público dentre as quais destacam-se aquelas relativas às Operações de Crédito, à Dívida Ativa, às Parcerias Público-Privadas (PPP), ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), e ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas,
resolve:

Art. 1º Aprovar as seguintes partes da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP):

- I - Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais;
- II - Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos;
- III - Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público;
- IV - Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público;
- V - Parte VI – Perguntas e Respostas; e
- VI - Parte VII – Exercício Prático.

Parágrafo único. A STN disponibilizará versão eletrônica do MCASP no endereço eletrônico http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp.

Art. 2º A Parte II do MCASP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, aborda os aspectos relacionados ao reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio público, adequando-os aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de contabilidade do setor público.

Parágrafo único. As variações patrimoniais serão reconhecidas pelo regime de competência patrimonial, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público, conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas.

Art. 3º A Parte III do MCASP – Procedimentos Contábeis Específicos, padroniza os conceitos e procedimentos contábeis relativos ao FUNDEB, às Parcerias Público-Privadas, às Operações de Crédito, ao Regime Próprio da Previdência Social, à Dívida Ativa e a outros procedimentos de que trata.

Art. 4º A Parte IV do MCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, padroniza o plano de contas do setor público em âmbito nacional, adequando-o aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de contabilidade do setor público.

Art. 5º A Parte V do MCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, padroniza as demonstrações contábeis a serem apresentadas pelos entes na divulgação das contas anuais.

Art. 6º As Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais e III – Procedimentos Contábeis Específicos deverão ser adotadas pelos entes, de forma obrigatória, em 2012.

Art. 7º As Partes IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público deverão ser adotadas de forma obrigatória a partir de 2012, pela União, Estados e Distrito Federal, e de 2013, pelos Municípios.

Art. 8º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação e tem seus efeitos aplicados a partir do exercício financeiro de 2012.

Art. 9º Revoga-se, a partir de 1º de janeiro de 2012, a Portaria STN nº 664, de 30 de novembro de 2010.

ARNO HUGO AUGUSTIN FILHO

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS

01.01.00 INTRODUÇÃO	22
01.02.00 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS	23
01.02.01 UNIDADE OU TOTALIDADE	23
01.02.02 UNIVERSALIDADE	23
01.02.03 ANUALIDADE OU PERIODICIDADE	23
01.02.04 EXCLUSIVIDADE	23
01.02.05 ORÇAMENTO BRUTO	23
01.02.06 LEGALIDADE	24
01.02.07 PUBLICIDADE	24
01.02.08 TRANSPARÊNCIA	24
01.02.09 NÃO-VINCULAÇÃO (NÃO-AFETAÇÃO) DA RECEITA DE IMPOSTOS	24
01.03.00 RECEITA ORÇAMENTÁRIA	25
01.03.01 CONCEITO	25
01.03.02 CLASSIFICAÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	26
01.03.02.01 Classificação Da Receita Orçamentária Por Natureza	27
01.03.02.02 Origens E Espécies De Receita Orçamentária Corrente	30
01.03.02.03 Origens E Espécies De Receita Orçamentária De Capital	36
01.03.02.04 Tabela-Resumo: Origens E Espécies De Receitas Orçamentárias	37
01.03.02.05 Classificação Da Receita Para Apuração Do Resultado Primário	38
01.03.03 RECONHECIMENTO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	39
01.03.03.01 Relacionamento Do Regime Orçamentário Com O Regime Contábil	39
01.03.03.02 Etapas Da Receita Orçamentária	41
01.03.04 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À RECEITA ORÇAMENTÁRIA	44
01.03.04.01 Deduções Da Receita Orçamentária	44
01.03.04.02 Imposto De Renda Retido Na Fonte	49
01.03.04.03 Redutor Financeiro – FPM	51
01.03.04.04 Transferências De Recursos Intergovernamentais	52
01.03.04.05 Remuneração De Depósitos Bancários	54
01.03.04.06 Receita Orçamentária Por Baixa De Dívida Ativa Inscrita	55
01.04.00 DESPESA ORÇAMENTÁRIA	56
01.04.01 CONCEITO	56
01.04.02 CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA	56
01.04.02.01 Classificação Institucional	56
01.04.02.02 Classificação Funcional	57
01.04.02.03 Classificação Por Estrutura Programática	58
01.04.02.04 Classificação Da Despesa Orçamentária Por Natureza	60
01.04.02.05 Orientação Para A Classificação Quanto À Natureza Da Despesa	75
01.04.03 CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS INICIAIS E ADICIONAIS	78
01.04.04 RECONHECIMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA	79
01.04.04.01 Relacionamento Do Regime Orçamentário Com O Regime Contábil	80
01.04.04.02 Etapas Da Despesa Orçamentária	86
01.04.05 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À DESPESA ORÇAMENTÁRIA	90
01.04.05.01 Dúvidas Comuns Referentes À Classificação Por Natureza De Despesa	90
01.04.05.02 Classificação Orçamentária Das Transferências E Delegações De Execução Orçamentária	94
01.04.06 RESTOS A PAGAR	99
01.04.07 DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	101
01.04.08 SUPRIMENTOS DE FUNDOS (REGIME DE ADIANTAMENTO)	101
01.05.00 FONTE/DESTINAÇÃO DE RECURSOS	106
01.05.01 CONCEITO	106
01.05.02 MECANISMO DE UTILIZAÇÃO DA FONTE/DESTINAÇÃO DE RECURSOS	106
01.06.00 REGISTROS CONTÁBEIS APLICÁVEIS AOS ENTES QUE AINDA NÃO MIGRARAM PARA O NOVO PLANO DE CONTAS	110

01.06.01 RECONHECIMENTO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA.....	110
01.06.02 FATO GERADOR PATRIMONIAL ANTERIOR AO ORÇAMENTÁRIO	110
01.06.03 DEDUÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	111
01.06.04 RENÚNCIA DE RECEITA.....	112
01.06.05 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS - DESPESA.....	113
01.06.06 SUPRIMENTO DE FUNDOS (REGIME DE ADIANTAMENTO)	115
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS	
02.01.00 INTRODUÇÃO	120
02.02.00 PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE	121
02.02.01 PRINCÍPIO DA ENTIDADE.....	121
02.02.02 PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE	121
02.02.03 PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE.....	121
02.02.04 PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL.....	122
02.02.05 PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA	123
02.02.06 PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA	124
02.03.00 COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO	126
02.03.01 PATRIMÔNIO PÚBLICO.....	126
02.03.02 ATIVO	126
02.03.03 PASSIVO	127
02.03.03.01 <i>Relação Entre Passivo Exigível E As Etapas Da Execução Orçamentária</i>	128
02.03.04 PATRIMÔNIO LÍQUIDO/SALDO PATRIMONIAL.....	130
02.04.00 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	131
02.04.01 QUALITATIVAS	132
02.04.02 QUANTITATIVAS (RECEITA E DESPESA SOB ENFOQUE PATRIMONIAL).....	133
02.04.03 REALIZAÇÃO DA VARIAÇÃO PATRIMONIAL	142
02.04.04 RESULTADO PATRIMONIAL	142
02.05.00 MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS.....	143
02.05.01 INTRODUÇÃO	143
02.05.02 CONCEITOS	143
02.05.03 AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO	144
02.05.03.01 <i>Disponibilidades</i>	144
02.05.03.02 <i>Créditos e Obrigações</i>	144
02.05.03.03 <i>Estoques</i>	145
02.05.04 INVESTIMENTOS PERMANENTES	146
02.05.04.01 <i>Método Da Equivalência Patrimonial</i>	146
02.05.04.02 <i>Método Do Custo</i>	147
02.05.05 IMOBILIZADO	147
02.05.06 INTANGÍVEL	148
02.06.00 TRATAMENTO CONTÁBIL APLICÁVEL AOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES.....	149
02.06.01 TRIBUTOS	149
02.06.02 EVENTO TRIBUTÁVEL OU FATO GERADOR	152
02.06.03 RECONHECIMENTO DOS CRÉDITOS DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES	152
02.06.04 REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA	153
02.06.05 PASSIVOS DE TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÃO.....	153
02.06.06 MULTAS	155
02.06.07 AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES.....	155
02.06.08 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS.....	155
02.07.00 ATIVO IMOBILIZADO	160
02.07.01 CONCEITOS	161
02.07.02 APLICAÇÃO.....	162
02.07.03 RECONHECIMENTO.....	163
02.07.04 MENSURAÇÃO	165
02.07.05 DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO	167

02.07.06 BAIXA DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO IMOBILIZADO.....	167
02.07.07 DIVULGAÇÃO	167
02.08.00 ATIVO INTANGÍVEL.....	170
02.08.01 CONCEITO	170
02.08.02 APLICAÇÃO	170
02.08.03 PROCEDIMENTOS PARA IDENTIFICAR UM ATIVO INTANGÍVEL	170
02.08.04 RECONHECIMENTO DO ATIVO INTANGÍVEL.....	171
02.08.05 MENSURAÇÃO	175
02.08.06 BAIXA	176
02.08.07 DIVULGAÇÃO	176
02.09.00 REAVALIAÇÃO, REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL, DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO.....	177
02.09.01 REAVALIAÇÃO	177
02.09.01.01 Reavaliação do Ativo Imobilizado	177
02.09.01.02 Reavaliação do Ativo Intangível.....	179
02.09.01.03 Registro Contábil Da Reavaliação De Ativos	179
02.09.02 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL.....	180
02.09.02.01 Classificação.....	181
02.09.02.02 Identificação de perda por irrecuperabilidade	181
02.09.02.03 Mensuração do valor recuperável do ativo.....	183
02.09.02.04 Reconhecimento e mensuração de uma perda por irrecuperabilidade	183
02.09.02.05 Divulgação.....	185
02.09.03 DEPRECIAÇÃO	186
02.09.03.01 Valor depreciável e período de depreciação	189
02.09.03.02 Métodos de depreciação.....	189
02.09.03.03 Aspectos práticos da depreciação.....	190
02.09.04 AMORTIZAÇÃO	191
02.09.05 EXAUSTÃO.....	194
02.09.06 ESQUEMA DE IMPLEMENTAÇÃO DA AVALIAÇÃO E DEPRECIAÇÃO DE BENS PÚBLICOS	194
02.09.07 RELATÓRIO MENSAL DE BENS (RMB)	197
02.10.00 PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES.....	198
02.10.01 CONCEITOS	198
02.10.02 DIFERENCIAÇÃO ENTRE PROVISÕES E OUTROS PASSIVOS	199
02.10.03 RELAÇÃO ENTRE PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES	199
02.10.04 RECONHECIMENTO.....	199
02.10.04.01 Provisões	199
02.10.04.02 Passivos Contingentes.....	201
02.10.04.03 Ativos Contingentes	201
02.10.05 MENSURAÇÃO	201
02.10.06 UTILIZAÇÃO	204
02.10.07 DIVULGAÇÃO	204
02.11.00 SISTEMA DE CUSTOS.....	208
02.11.01 ASPECTOS LEGAIS DO SISTEMA DE CUSTOS	208
02.11.02 TERMINOLOGIA	209
02.11.03 FORMAS DE CUSTEIO	210
02.11.04 OPERACIONALIDADE NO GOVERNO FEDERAL	212

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

03.01.00 FUNDEB.....	215
03.01.01 INTRODUÇÃO	215
03.01.02 CARACTERÍSTICAS	215
03.01.02.01 Composição Financeira	215
03.01.02.02 Natureza do Fundeb.....	217
03.01.03 DESTINAÇÃO DE RECURSOS	217
03.01.04 DISTRIBUIÇÃO DE RECURSOS	217
03.01.05 APLICAÇÃO DOS RECURSOS	219

03.01.06 CONTABILIZAÇÃO.....	221
03.01.06.01 Procedimentos Contábeis.....	221
03.01.06.02 Rendimentos de Aplicações Financeiras	224
03.01.06.03 Implantação do Fundeb	224
03.01.07 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DO FUNDEB NO ATUAL PLANO DE CONTAS DA UNIÃO	226
03.02.00 PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPP).....	227
03.02.01 INTRODUÇÃO.....	227
03.02.01.01 Definição	227
03.02.01.02 Contratação	227
03.02.01.03 Tipos.....	228
03.02.01.04 Objetos.....	229
03.02.01.05 Procedimentos Para Contratação	229
03.02.01.06 Vedações à Contratação	229
03.02.01.07 Garantias Concedidas Pelo Parceiro Público.....	229
03.02.01.08 Riscos.....	230
03.02.01.09 Limitações	232
03.02.02 ASPECTOS ECONÔMICO-CONTÁBEIS DAS PPP	232
03.02.02.01 Essência Econômica	232
03.02.02.02 Experiência Internacional em PPP.....	233
03.02.02.03 Riscos Relevantes Para Definir a Essência Econômica	235
03.02.03 CONTABILIZAÇÃO DOS CONTRATOS DE PPP	238
03.02.03.01 Provisão para riscos decorrentes de PPP	239
03.02.03.02 Formalização dos Contratos de PPP.....	241
03.02.03.03 Execução dos Contratos de PPP	242
03.02.04 QUADRO COMPARATIVO DOS DIFERENTES PASSIVOS EXISTENTES EM CONTRATOS DE PPP	248
03.02.05 EXEMPLOS ILUSTRATIVOS.....	248
03.02.06 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DE PPP NO ATUAL PLANO DE CONTAS DA UNIÃO	251
03.03.01 INTRODUÇÃO.....	257
03.03.01.01 Conceito de Operação de Crédito.....	257
03.03.01.02 Limites e Exigências Legais.....	258
03.03.01.03 O Papel da Contabilidade.....	262
03.03.01.04 Contas e Lançamentos Contábeis Utilizados.....	264
03.03.02 OPERAÇÕES DE CRÉDITO MOBILIÁRIAS	265
03.03.02.01 Aspectos Importantes da Legislação sobre Dívida Pública Mobiliária	265
03.03.02.02 Contratação da Operação de Crédito.....	266
03.03.02.03 Emissão dos Títulos como Fato Orçamentário.....	267
03.03.02.04 Apropriação dos Encargos ao longo do período (apropriação mensal de 1% ao mês).....	267
03.03.02.05 Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo para Curto Prazo)	267
03.03.02.06 Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos	268
03.03.02.07 Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos.....	268
03.03.02.08 Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização	269
03.03.02.10 Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente ao Resgate de Títulos.....	270
03.03.03 OPERAÇÕES DE CRÉDITO CONTRATUAIS	270
03.03.03.01 Abertura De Crédito (Mútuo Financeiro)	271
03.03.03.02 Aquisições Financiadas De Bens E Arrendamento Mercantil Financeiro	280
03.03.03.03 Recebimento Antecipado De Valores Provenientes Da Venda A Termo De Bens E Serviços	309
03.03.03.04 Assunção, Reconhecimento E Confissão De Dívidas.....	315
03.03.03.05 Assunção, Sem Autorização Orçamentária, De Obrigação Para Pagamento A Posteriori De Bens E Serviços.....	317
03.03.03.06 Parcelamento de dívidas	318
03.03.04 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO NO ATUAL PLANO DE CONTAS DA UNIÃO.....	319
03.03.04.01 Abertura De Crédito (Mútuo Financeiro)	319
03.03.04.02 Aquisições Financiadas De Bens E Arrendamento Mercantil Financeiro	322
03.03.04.03 Recebimento Antecipado De Valores Provenientes Da Venda A Termo De Bens E Serviços	328
03.03.04.04 Assunção, Reconhecimento E Confissão De Dívidas.....	330
03.03.04.05 Assunção, Sem Autorização Orçamentária, De Obrigação Para Pagamento A Posteriori De Bens E Serviços.....	330
03.03.04.06 Parcelamento De Dívidas	331
03.04.00 REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS).....	332
03.04.01 INTRODUÇÃO.....	332
03.04.02 CONTABILIZAÇÃO.....	332
03.04.02.01 Contribuição Patronal	332
03.04.02.02 Contribuição do Servidor.....	334

03.04.02.03 Contribuições Patronais Recolhidas Fora do Prazo ao RPPS	335
03.04.02.04 Transferências Previdenciárias.....	338
03.04.02.05 Pagamento de Benefícios Previdenciários	341
03.04.02.06 Compensação Previdenciária	342
03.04.02.07 Equilíbrio Orçamentário	345
03.04.02.08 Outros registros contábeis de receitas do RPPS.....	346
03.04.03 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DO RPPS NO ATUAL PLANO DE CONTAS DA UNIÃO	346
03.05.00 DÍVIDA ATIVA.....	353
03.05.01 INTRODUÇÃO	353
03.05.01.01 Conceitos Básicos	353
03.05.01.02 Base Legal	355
03.05.01.03 A Competência para Inscrição no Governo Federal	357
03.05.01.04 Presunção de Certeza e Liquidez e Inscrição de Dívida Ativa	360
03.05.01.05 Formas de Recebimento.....	362
03.05.01.06 Normas de Contabilidade Aplicáveis ao Registro da Dívida Ativa	363
03.05.02 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS	365
03.05.02.01 Procedimento de Registro Individualizado.....	365
03.05.02.02 Procedimento de Registro Global.....	373
03.05.03 DÍVIDA ATIVA DE CURTO PRAZO	374
03.05.04 ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, JUROS, MULTAS/ENCARGOS	375
03.05.05 BAIXA DA DÍVIDA ATIVA INSCRITA.....	376
03.05.06 RPPS – REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL	377
03.05.07 DESPESAS RELACIONADAS À DÍVIDA ATIVA	378
03.05.08 RECEBIMENTOS DE DÍVIDA ATIVA EM BENS OU DIREITOS	378
03.05.09 PARCELAMENTO DE DÍVIDA ATIVA	379
03.05.10 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.....	379
03.05.11 COBRANÇA DE DÍVIDA ATIVA	379
03.05.12 RESOLUÇÃO SENADO FEDERAL 33 DE 13 DE JULHO DE 2006.	380
03.05.13 AJUSTE DA DÍVIDA ATIVA A VALOR RECUPERÁVEL.....	382
03.05.13.01 Conceito	382
03.05.13.02 Normas Gerais Para a Constituição da CONTA DE AJUSTE	383
03.05.13.03 Responsabilidade Pelo Cálculo e Registro Contábil do Ajuste.....	383
03.05.13.04 Forma de Mensuração do ajuste de perdas.....	384
03.05.14 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DA DÍVIDA ATIVA NO ATUAL PLANO DE CONTAS DA UNIÃO	397
03.05.15 FORMALIDADES ESSENCIAIS À CONSTITUIÇÃO E INSCRIÇÃO DO CRÉDITO	398
PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO	
04.01.00 INTRODUÇÃO	402
04.02.00 PLANO DE CONTAS	404
04.02.01 CONCEITO DE PLANO DE CONTAS	404
04.02.02 OBJETIVO DE UM PLANO DE CONTAS	404
04.02.03 CONTA CONTÁBIL	404
04.02.04 TEORIA DAS CONTAS.....	405
04.03.00 ASPECTOS GERAIS DO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO	407
04.03.01 DIRETRIZES	407
04.03.02 OBJETIVOS	408
04.03.03 RESPONSABILIDADES	409
04.03.04 CAMPO DE APLICAÇÃO	409
04.04.00 SISTEMA CONTÁBIL	410
04.05.00 REGISTRO CONTÁBIL	412
04.05.01 LÓGICA DO REGISTRO CONTÁBIL	412
04.05.02 CONTAS FINANCEIRAS E PERMANENTES	413
04.05.02.01 Controle “em Liquidação”	414
04.05.03 FORMALIDADES DO REGISTRO CONTÁBIL	416
04.06.00 COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO	420

04.06.01 ATIVO	420
04.06.02 PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO.....	420
04.06.03 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS.....	421
04.06.03.01 Conceito e Classificação.....	421
04.06.03.02 Resultado Patrimonial.....	422
04.07.00 ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO.....	423
04.07.01 ATRIBUTOS DA CONTA CONTÁBIL.....	424
04.07.02 RELAÇÃO DE CONTAS.....	425
04.07.03 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS PADRONIZADOS E CONJUNTO DE LANÇAMENTOS PADRONIZADOS	488
04.07.03.01 Lançamentos Contábeis Padronizados (LCP)	488
04.07.03.02 Conjunto de Lançamentos Padronizados	490
04.07.03.03 Relação entre os LCP e CLP.....	492
04.07.04 REGRAS DE INTEGRIDADE DO PCASP	494
04.07.04.01 Regra 1 – Lançamentos Contábeis.....	494
04.07.04.02 Regra 2 – Pagamentos e Recebimentos.....	500
04.07.04.03 Regra 3 – Crédito Empenhado em Liquidação	502
04.07.04.04 Regra 4 – Desenvolvimento de Equações Contábeis.....	503
04.07.04.05 Regra 5 – Consistência dos Registros e Saldos de Contas	505
04.07.05 ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO	505
04.07.06 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS TÍPICOS DO SETOR PÚBLICO.....	511
04.07.06.01 Previsão da Receita Orçamentária.....	511
04.07.06.02 Fixação da Despesa Orçamentária.....	511
04.07.06.03 Reconhecimento do Crédito Tributário	511
04.07.06.04 Arrecadação de tributos após o reconhecimento do fato gerador	512
04.07.06.05 Operação de Crédito	512
04.07.06.06 Alienação de Veículos (À vista).....	513
04.07.06.07 Movimentação de Créditos	513
04.07.06.08 Contratação de Serviços.....	514
04.07.06.09 Passivo Sem Suporte Orçamentário	515
04.07.06.10 Aquisição e Consumo de Material.....	517
04.07.06.11 Aquisição de Veículos.....	519
04.07.06.12 Convênios	520
04.07.06.13 Doação Recebida de Bens Móveis.....	522
04.07.06.14 Doação Concedida de Bens Móveis.....	522
04.07.06.15 Depósito de Caução.....	522
04.07.06.16 Devolução Parcial de Caução	523
04.07.06.17 Dívida Ativa	523
04.07.07 PCASP COM FUNÇÃO DAS CONTAS ATÉ O TERCEIRO NÍVEL	525
04.07.08 MECANISMO PARA CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	542
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO	
05.01.00 INTRODUÇÃO	548
05.02.00 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	550
05.02.01 CONCEITO	550
05.02.02 ESTRUTURA.....	552
05.02.03 DEFINIÇÕES.....	554
05.02.04 ANÁLISE	556
05.02.04.01 Análise dos quocientes – Balanço Orçamentário	558
05.03.00 BALANÇO FINANCEIRO	560
05.03.01 CONCEITO	560
05.03.02 ESTRUTURA.....	561
05.03.03 DEFINIÇÕES.....	561
05.03.04 ANÁLISE	563
05.03.04.01 Análise dos quocientes – Balanço Financeiro.....	564
05.04.00 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	565
05.04.01 CONCEITO	565

05.04.02 ESTRUTURA.....	565
05.04.03 DEFINIÇÕES.....	568
05.04.03.01 <i>Variações Quantitativas</i>	568
05.04.03.02 <i>Variações Qualitativas</i>	570
05.04.04 ANÁLISE	570
05.04.04.01 <i>Análise dos quocientes – Demonstração das Variações Patrimoniais</i>	571
05.05.00 BALANÇO PATRIMONIAL	572
05.05.01 CONCEITO	572
05.05.02 ESTRUTURA.....	574
05.05.03 ANEXO AO BALANÇO PATRIMONIAL - DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL	575
05.05.04 DEFINIÇÕES.....	576
05.05.05 ANÁLISE	580
05.06.00 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA.....	582
05.06.01 CONCEITO	582
05.06.02 ESTRUTURA.....	582
05.06.02.01 <i>Método Direto</i>	583
05.06.03 DEFINIÇÕES.....	584
05.06.04 ANÁLISE	585
05.06.04.01 <i>Análise dos quocientes – Demonstração dos Fluxos de Caixa</i>	586
05.07.00 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO.....	587
05.07.01 CONCEITO	587
05.07.02 ESTRUTURA.....	588
05.07.03 ANÁLISE	589
05.08.00 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	593
05.08.01 CONCEITO	593
05.08.02 ESTRUTURA.....	594
05.08.03 ANÁLISE	594
05.09.00 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	596
05.09.01 CONCEITOS	596
05.09.02 ESTRUTURA.....	596
05.09.02.01 <i>Evidenciação de Políticas Contábeis</i>	597
05.09.02.02 <i>Apresentação dos critérios contábeis</i>	599
05.09.02.03 <i>Evidenciação de estimativas</i>	599
05.09.02.04 <i>Outras informações constantes das notas explicativas</i>	600
05.10.00 CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	601
05.10.01 EXEMPLO PRÁTICO DE UMA CONSOLIDAÇÃO ESTADUAL DO BALANÇO PATRIMONIAL	603
05.10.02 EXEMPLO PRÁTICO DE UMA CONSOLIDAÇÃO NACIONAL DO BALANÇO PATRIMONIAL.....	607

PERGUNTAS E RESPOSTAS

06.01.00 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS	613
06.01.01 CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA RECEITA	613
06.01.02 CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA	620
06.02.00 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS.....	635
06.03.00 PLANO DE CONTAS	644
06.04.00 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	646

EXERCÍCIO PRÁTICO

07.01.00 INTRODUÇÃO	651

07.02.00 EXERCÍCIO 1 – LANÇAMENTOS TÍPICOS DO SETOR PÚBLICO	652
07.02.01 DADOS PARA RESOLUÇÃO	652
07.02.01.01 Plano de contas simplificado.....	652
07.02.01.02 Classificação por Natureza da Receita	653
07.02.01.03 Classificação por Natureza da Despesa	654
07.02.02 EXERCÍCIO – LANÇAMENTOS CONTÁBEIS TÍPICOS DO SETOR PÚBLICO	655
07.02.03 GABARITO – LANÇAMENTOS CONTÁBEIS TÍPICOS DO SETOR PÚBLICO	668
07.03.00 EXERCÍCIO 2 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO	682
07.03.01 DADOS PARA RESOLUÇÃO	682
07.03.01.01 Balancete Contábil	682
07.03.01.02 Detalhamento das contas orçamentárias e de disponibilidade por destinação de recursos	684
07.03.02 EXERCÍCIO – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO	686
07.03.02.01 Exercício – Balanço Orçamentário	686
07.03.02.02 Exercício – Balanço Financeiro	688
07.03.02.03 Exercício – Demonstração das Variações Patrimoniais.....	689
07.03.02.04 Exercício – Balanço Patrimonial	691
07.03.02.05 Exercício – Demonstração dos Fluxos de Caixa	692
07.03.02.06 Exercício – Demonstração do Resultado Econômico.....	693
07.03.02.07 Exercício – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	693
07.03.03 GABARITO – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO	694
07.03.03.01 Gabarito – Balanço Orçamentário	694
07.03.03.02 Gabarito – Balanço Financeiro	697
07.03.03.03 Gabarito – Demonstração das Variações Patrimoniais	698
07.03.03.04 Gabarito – Balanço Patrimonial	701
07.03.03.05 Gabarito – Demonstração dos Fluxos de Caixa	703
07.03.03.06 Gabarito – Demonstração do Resultado Econômico.....	705
07.03.03.07 Gabarito – Demonstração das Mutações Do Patrimônio Líquido	706
DEMONSTRATIVO DE ESTATÍSTICAS DE FINANÇAS PÚBLICAS	
08.01.00 INTRODUÇÃO	708
08.01.01 CONSIDERAÇÕES GERAIS	710
08.01.02 OBJETIVO DO DEFP	711
08.01.03 MUDANÇA METODOLÓGICA EM RELAÇÃO AO MEFP 1986	712
08.01.03.01 Abrangência	712
08.01.03.02 Regime de registro de eventos econômicos	713
08.01.03.03 Avaliação	713
08.01.03.04 Balanço Patrimonial	713
08.01.03.05 Integração de fluxos e estoques	713
08.01.03.06 Arcabouço Analítico	713
08.01.04 ESTRUTURA DO DEFP	714
08.02.00 ABRANGÊNCIA	715
08.02.01 INTRODUÇÃO	715
08.02.02 ABRANGÊNCIA NO ÂMBITO DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	717
08.02.02.01 Governo Central (GC)	717
08.02.02.02 Governos Estadual, DISTRITAL e Municipal	719
08.02.02.03 Corporações Públicas	720
08.02.02.04 Corporações Financeiras	721
08.02.03 SISTEMAS DE COLETA DE DADOS	721
08.02.03.01 Governo Central	721
08.02.03.02 Governos Estaduais, Distrito Federal e Governos Municipais	722
08.02.03.03 Corporações Não Financeiras	722
08.02.03.04 Corporações Financeiras	722
08.03.00 FLUXOS, ESTOQUES E REGRAS CONTÁBEIS.....	724
08.03.01 FLUXOS, ESTOQUES E REGRAS CONTÁBEIS NO MEFP 2001.....	724
08.03.01.01 Tipos de Fluxos	724
08.03.01.02 Regras Contábeis.....	725

08.03.02 REGRAS GERAIS APLICADAS AO GOVERNO GERAL BRASILEIRO	727
08.03.02.01 Regras Contábeis.....	727
08.03.02.02 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – Pcasp.....	730
08.04.00 ARCABOUÇO ANALÍTICO DO MEFP 2001	731
08.04.01 OBJETIVOS ANALÍTICOS	731
08.04.01.01 Componentes e Conceitos do Arcabouço Analítico	731
08.04.01.02 Indicadores sintéticos Adicionais da política fiscal.....	738
08.05.00 RECEITAS	740
08.05.01 RECEITAS E SEUS COMPONENTES NO MEFP 2001	740
08.05.02 CLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	747
08.06.00 DESPESAS.....	753
08.06.01 DESPESAS E SEUS COMPONENTES NO MEFP 2001.....	753
08.06.02 FUNÇÕES DE GOVERNO	757
08.06.03 CLASSIFICAÇÃO ECONÔMICA DA DESPESA APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	761
08.06.03.01 Principais Agregados da Despesa	761
08.06.03.02 Principais Agregados da Despesa por Função.....	764
08.07.00 BALANÇO PATRIMONIAL	766
08.07.01 BALANÇO PATRIMONIAL.....	766
08.07.01.01 Classificação de Ativos e Passivos no MEFP 2001	766
08.07.01.02 Partidas Informativas.....	771
08.07.01.03 Avaliação de Ativos e Passivos	771
08.07.02 CLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	772
08.08.00 TRANSAÇÕES ATIVAS E PASSIVAS	776
08.08.01 TRANSAÇÕES COM ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS	776
08.08.01.01 Avaliação.....	776
08.08.01.02 Momento de Registro	776
08.08.01.03 Registro Líquido e Consolidação de Fluxos.....	776
08.08.01.04 Atrasados	776
08.08.02 CLASSIFICAÇÃO DAS TRANSAÇÕES COM ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS POR TIPO DE INSTRUMENTO FINANCEIRO E POR RESIDÊNCIA	777
08.08.03 CLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	778
08.09.00 OUTROS FLUXOS ECONÔMICOS.....	780
08.09.01 GANHOS E PERDAS POR VALORAÇÃO	780
08.09.02 OUTRAS VARIAÇÕES DE VOLUME ATIVAS E PASSIVAS	780
08.09.03 CLASSIFICAÇÃO DE OUTROS FLUXOS ECONÔMICOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO.....	782
08.10.00 OPERAÇÕES DE DÍVIDA DO GOVERNO	785
08.10.01 JUROS, PRINCIPAL E ATRASADOS	785
08.10.02 ASSUNÇÃO DE DÍVIDA.....	785
08.10.03 PAGAMENTO DE DÍVIDA EM NOME DE OUTRA UNIDADE.....	786
08.10.04 PERDÃO DE DÍVIDA	786
08.10.05 REESTRUTURAÇÃO E REPROGRAMAÇÃO DE DÍVIDA	786
08.10.06 CANCELAMENTO E REDUÇÃO CONTÁBIL DE DÍVIDA	787
08.10.07 CONVERSÕES DE DÍVIDA EM CAPITAL SOCIAL.....	787
08.10.08 ARRENDAMENTOS FINANCEIROS E OPERACIONAIS	787
08.10.09 REMOÇÃO CONTÁBIL DE DÍVIDA.....	788
08.10.10 CLASSIFICAÇÃO DA DÍVIDA PÚBLICA APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	788
08.11.00 CONSOLIDAÇÃO	790
08.11.01 CONTEXTUALIZAÇÃO	790
08.11.02 PRIORIDADES NO PROCESSO DE CONSOLIDAÇÃO	791
08.11.03 REGRAS GERAIS DO PROCESSO DE CONSOLIDAÇÃO	792
08.12.00 MÉTODOS DE ESTIMAÇÃO E POLÍTICA DE REVISÃO DAS INFORMAÇÕES.....	793
08.12.01 MÉTODOS DE ESTIMAÇÃO	793
08.12.02 POLÍTICA DE REVISÃO DE INFORMAÇÕES	794

08.13.00 DEMONSTRATIVOS DO MEFP 2001	795
08.14.00 TABELAS DE DERIVAÇÃO DO MEFP 2001	813

01.00.00 - Procedimentos Contábeis Orçamentários

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOIRO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA
Gilvan da Silva Dantas

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS À FEDERAÇÃO
Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADORA DE NORMAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS À FEDERAÇÃO
Selene Peres Peres Nunes

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

EQUIPE TÉCNICA
Antonio Firmino da Silva Neto
Bruno Ramos Mangualde
Flávia Ferreira de Moura
Henrique Ferreira Souza Carneiro
Janyluce Rezende Gama
Renato Pontes Dias

Informações – STN:

Fone: (61) 3412-3011

Fax: (61) 3412-1459

Correio Eletrônico: cconf.df.stn@fazenda.gov.br

Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

MINISTRA DE ESTADO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO
Miriam Belchior

SECRETÁRIA-EXECUTIVA
Iraneth Rodrigues Monteiro

SECRETÁRIA DE ORÇAMENTO FEDERAL
Célia Corrêa

SECRETÁRIOS-ADJUNTOS DE ORÇAMENTO FEDERAL
Eliomar Wesley Ayres da Fonseca Rios
George Alberto de Aguiar Soares

DIRETORES
Bruno César Grossi de Souza
Felipe Daruich Neto
José Geraldo França Diniz
José Roberto de Moraes Rego Paiva Fernandes Junior

COORDENADOR-GERAL DE AVALIAÇÃO DA RECEITA PÚBLICA
Cláudio Xavier Pereira

COORDENADORA-GERAL DE NORMAS
Lúcia Helena Cavalcante Valverde

COORDENADOR-GERAL DE AVALIAÇÃO MACROECONÔMICA
Geraldo Julião Júnior

ASSESSOR DA SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL
José Roberto de Faria

COORDENADOR DE AVALIAÇÃO DE RECEITAS
Ugo Carneiro Curado

COORDENADORA DE ESTUDOS FISCAIS
Mychelle Celeste Batista de Sá

EQUIPE TÉCNICA
Glauber Pimentel de Queiroz
Marco Antônio Oliveira
André Santiago Henriques
Maurício Breda
Felipe José Cardoso Avezani
Fabio Pifano Pontes
Laura Correa de Barros

Informações – SOF:

Fone: (61) 2020-2220

Fax: (61) 2020-2239

Correio Eletrônico: sof.comunica@planejamento.gov.br

Página Eletrônica: www.portalsof.planejamento.gov.br

01.01.00 INTRODUÇÃO

Esta parte, intitulada Procedimentos Contábeis Orçamentários, visa dar continuidade ao processo que busca reunir conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos orçamentários e seu relacionamento com a contabilidade. Também tem como objetivo a harmonização, por meio do estabelecimento de padrões a serem observados pela Administração Pública, no que se refere à receita e à despesa orçamentária, suas classificações, destinações e registros, para permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais.

Assim, esse Manual aborda alguns princípios e conceitos orçamentários para permitir uma melhor compreensão da matéria. É importante destacar que o Manual não altera as regras orçamentárias fixadas pela Lei nº 4.320/64, pela Portaria MOG nº 42, de 1999, ou pela Portaria Interministerial nº 163, de 2001 e suas alterações, que continuam sendo a base normativa para a elaboração dos orçamentos nos três níveis de governo.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos, este Manual procura descrever rotinas e servir como instrumento orientador para os procedimentos relacionados às receitas e despesas orçamentárias. Busca, assim, melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas a toda a sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no processo de fiscalização da arrecadação das receitas e execução das despesas, bem como o efetivo controle social sobre as contas dos Governos Federal, Estaduais, Distrital e Municipais.

A receita e a despesa orçamentárias assumem, na Administração Pública, fundamental importância, pois representam o montante que o Estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação e a sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços. Também se torna importante em face de situações legais específicas, como a distribuição e destinação da receita entre as esferas governamentais e cumprimento dos limites legais para a realização de despesas, impostos pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

É relevante destacar que a relação entre a receita e a despesa é fundamental para o processo orçamentário, visto que a previsão da receita dimensiona a capacidade governamental em fixar a despesa, entendendo a receita orçamentária como o mecanismo de financiamento do Estado, sendo considerada também a decorrente de operações de crédito. Além disso, de acordo com o art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, a arrecadação é instrumento condicionante da execução orçamentária da despesa.

O conhecimento dos aspectos relacionados à receita e à despesa no âmbito do setor público, principalmente diante da Lei de Responsabilidade Fiscal, é de suma importância, pois contribui para a transparência das contas públicas e para o fornecimento de informações de melhor qualidade aos diversos usuários, especialmente por intermédio do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal. Dessa forma, essa Parte subsidia a realização de análises acerca da carga tributária suportada pelos diversos segmentos da sociedade, além de permitir a avaliação da programação da despesa pública e do equilíbrio fiscal das contas públicas.

01.02.00 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os Princípios Orçamentários visam estabelecer regras norteadoras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do Orçamento Público. Válidos para os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário de todos os entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – são estabelecidos e disciplinados por normas constitucionais, infraconstitucionais e pela doutrina.

Nesse ínterim, integram este Manual os princípios orçamentários cuja existência e aplicação derivem de normas jurídicas, como os seguintes:

01.02.01 UNIDADE OU TOTALIDADE

Previsto, de forma expressa, pelo caput do art. 2º da Lei nº 4.320, de 1964, determina existência de orçamento único para cada um dos entes federados – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – com a finalidade de se evitarem múltiplos orçamentos paralelos dentro da mesma pessoa política.

Dessa forma, todas as receitas previstas e despesas fixadas, em cada exercício financeiro, devem integrar um único documento legal dentro de cada esfera federativa: a Lei Orçamentária Anual – LOA¹.

01.02.02 UNIVERSALIDADE

Estabelecido, de forma expressa, pelo caput do art. 2º da Lei nº 4.320, de 1964, recepcionado e normatizado pelo §5º do art. 165 da Constituição Federal, determina que a Lei Orçamentária Anual de cada ente federado deverá conter todas as receitas e despesas de todos os poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo poder público.

01.02.03 ANUALIDADE OU PERIODICIDADE

Estipulado, de forma literal, pelo caput do art. 2º da Lei nº 4.320, de 1964, delimita o exercício financeiro orçamentário: período de tempo ao qual a previsão das receitas e a fixação das despesas registradas na LOA irão se referir.

Segundo o art. 34 da Lei nº 4.320, de 1964, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil e, por isso, será de 1º de janeiro até 31 de dezembro de cada ano.

01.02.04 EXCLUSIVIDADE

Previsto no §8º do art. 165 da Constituição Federal, estabelece que a Lei Orçamentária Anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. Ressalvam-se dessa proibição a autorização para abertura de créditos adicionais e a contratação de operações de crédito, nos termos da lei.

01.02.05 ORÇAMENTO BRUTO

Previsto pelo art. 6º da Lei nº 4.320, de 1964, obriga registrarem-se receitas e despesas na LOA pelo valor total e bruto, vedadas quaisquer deduções.

¹ Cada Pessoa Política da federação elaborará a sua própria LOA.

01.02.06 LEGALIDADE

Apresenta o mesmo fundamento do princípio da legalidade aplicado à administração pública, segundo o qual cabe ao Poder Público fazer ou deixar de fazer somente aquilo que a lei expressamente autorizar, ou seja, se subordina aos ditames da lei. A Constituição Federal de 1988, no art. 37, estabelece os princípios da administração pública, dentre os quais o da legalidade e, no seu art. 165, estabelece a necessidade de formalização legal das leis orçamentárias:

*“Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I – o plano plurianual;
II – as diretrizes orçamentárias;
III – os orçamentos anuais.”*

01.02.07 PUBLICIDADE

Princípio básico da atividade da administração pública no regime democrático esta previsto pelo caput do art. 37 da Magna Carta de 1988. Justifica-se especialmente pelo fato de o orçamento ser fixado em lei, sendo esta a que autoriza aos Poderes a execução de suas despesas.

01.02.08 TRANSPARÊNCIA

Aplica-se também ao orçamento público, pelas disposições contidas nos arts. 48, 48-A e 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que determinam ao governo, por exemplo: divulgar o orçamento público de forma ampla à sociedade; publicar relatórios sobre a execução orçamentária e a gestão fiscal; disponibilizar, para qualquer pessoa, informações sobre a arrecadação da receita e a execução da despesa.

01.02.09 NÃO-VINCULAÇÃO (NÃO-AFETAÇÃO) DA RECEITA DE IMPOSTOS

Estabelecido pelo inciso IV do art. 167 da CF/88, veda vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções estabelecidas pela própria Constituição Federal, *in verbis*:

“Art. 167. São vedados:

[...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

[...]

§4.º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).”

As ressalvas são estabelecidas pela própria Constituição e estão relacionadas à repartição do produto da arrecadação dos impostos (Fundos de Participação dos Estados (FPE) e Fundos de Participação dos Municípios (FPM) e Fundos de Desenvolvimento das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste) à destinação de recursos para as áreas de saúde e educação, além do oferecimento de garantias às operações de crédito por antecipação de receitas.

01.03.00 RECEITA ORÇAMENTÁRIA

01.03.01 CONCEITO

O orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período.

A matéria pertinente a receita vem disciplinada no art. 3º, conjugado com o art. 57, e no art. 35 da Lei nº 4.320/64,

“Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros .

[...]

Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3º desta lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, tôdas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nêle arrecadadas;

II - as despesas nêle legalmente empenhadas.”

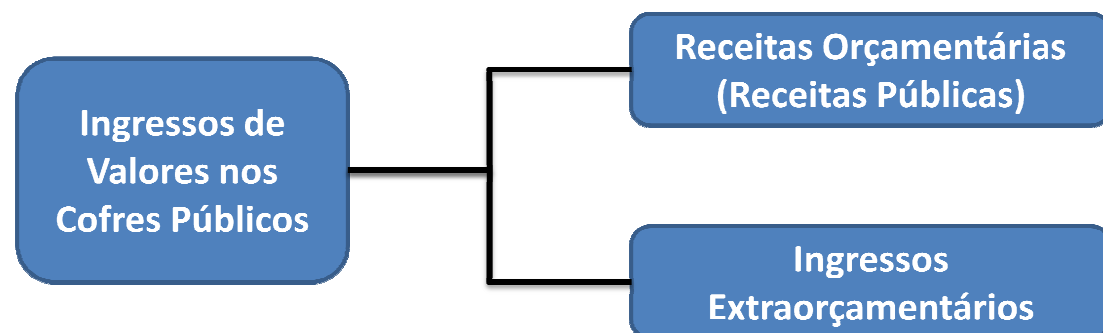
Para fins contábeis, quanto ao impacto na situação líquida patrimonial, a receita pode ser “efetiva” ou “não-efetiva”:

Receita Orçamentária Efetiva – aquela que, no momento do reconhecimento do crédito, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo aumentativo.

Receita Orçamentária Não Efetiva – aquela que não altera a situação líquida patrimonial no momento do reconhecimento do crédito e, por isso, constitui fato contábil permutativo, como é o caso das operações de crédito.

Em sentido amplo, os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado denominam-se Receitas Públicas, registradas como Receitas Orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, ou Ingressos Extraorçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias.

Em sentido estrito, chamam-se públicas apenas as receitas orçamentárias².



INGRESSOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS

² Este Manual adota a definição no sentido estrito; dessa forma, quando houver citação ao termo “Receita Pública”, implica referência às “Receitas Orçamentárias”.

São recursos financeiros de caráter temporário e não integram a Lei Orçamentária Anual. O Estado é mero depositário desses recursos, que constituem passivos exigíveis e cujas restituições não se sujeitam à autorização legislativa. Exemplos: Depósitos em caução, Fianças, Operações de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária – ARO³, Emissão de moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS

São disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade.

Essas receitas pertencem ao Estado, transitam pelo patrimônio do Poder Público, aumentam-lhe o saldo financeiro, e, via de regra, por força do Princípio Orçamentário da Universalidade, estão previstas na Lei Orçamentária Anual – LOA.

Nesse contexto, embora haja obrigatoriedade de a LOA registrar a previsão de arrecadação, a mera ausência formal do registro dessa previsão, no citado documento legal, não lhes retiram o caráter de orçamentárias, haja vista o art. 57 da Lei nº 4.320, de 1964, determinar classificar-se como Receita Orçamentária toda receita arrecadada que porventura represente ingressos financeiros orçamentários, inclusive se provenientes de operações de crédito, exceto: operações de crédito por antecipação de receita – ARO⁴, emissões de papel moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

01.03.02 CLASSIFICAÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

O detalhamento das classificações orçamentárias da receita, no âmbito da União, é normatizado por meio de Portaria da Secretaria de Orçamento Federal – SOF, órgão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

As Receitas Orçamentárias são classificadas segundo os seguintes critérios:

1. Natureza;
2. Fonte/Destinação de Recursos⁵; e
3. Indicador de Resultado Primário.

OBSERVAÇÃO:

A doutrina classifica as receitas públicas, quanto à procedência, em Originárias e Derivadas. Essa classificação possui uso acadêmico e não é normatizada; portanto, não é utilizada como classificador oficial da receita pelo Poder Público.

Receitas públicas Originárias, segundo a doutrina, seriam aquelas arrecadadas por meio da exploração de atividades econômicas pela Administração Pública. Resultariam, principalmente, de rendas do patrimônio mobiliário e imobiliário do Estado (receita de aluguel), de preços públicos⁶, de prestação de serviços comerciais e de venda de produtos industriais ou agropecuários.

³ Cuidado: Operações de Crédito, via de regra, classificam-se como Receita Orçamentária. Aqui se fala sobre uma exceção à regra dessas operações, intitulada ARO. (Vide Nota de Rodapé nº 4).

⁴ Operações de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária – ARO são exceção às operações de crédito em geral. Classificam-se como “Receita Extraorçamentária” e não são item da “Receita Orçamentária”, por determinação do Parágrafo Único do art. 3º da Lei nº 4.320, de 1964.

⁵ Por se tratar de uma classificação que associa a receita com a despesa, o assunto será tratado em um capítulo próprio - 01.05.00 FONTE/DESTINAÇÃO DE RECURSOS.

⁶ Preço público e tarifa são vocábulos sinônimos.

Receitas públicas Derivadas, segundo a doutrina, seria a receita obtida pelo poder público por meio da soberania estatal. Decorreriam de imposição constitucional ou legal⁷ e, por isso, auferidas de forma impositiva, como, por exemplo, as receitas tributárias e as de contribuições especiais.

01.03.02.01 CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR NATUREZA

O § 1º do art. 8º da Lei nº 4.320/1964 define que os itens da discriminação da receita, mencionados no art. 11 dessa lei, serão identificados por números de código decimal. Convencionou-se denominar este código de natureza de receita.

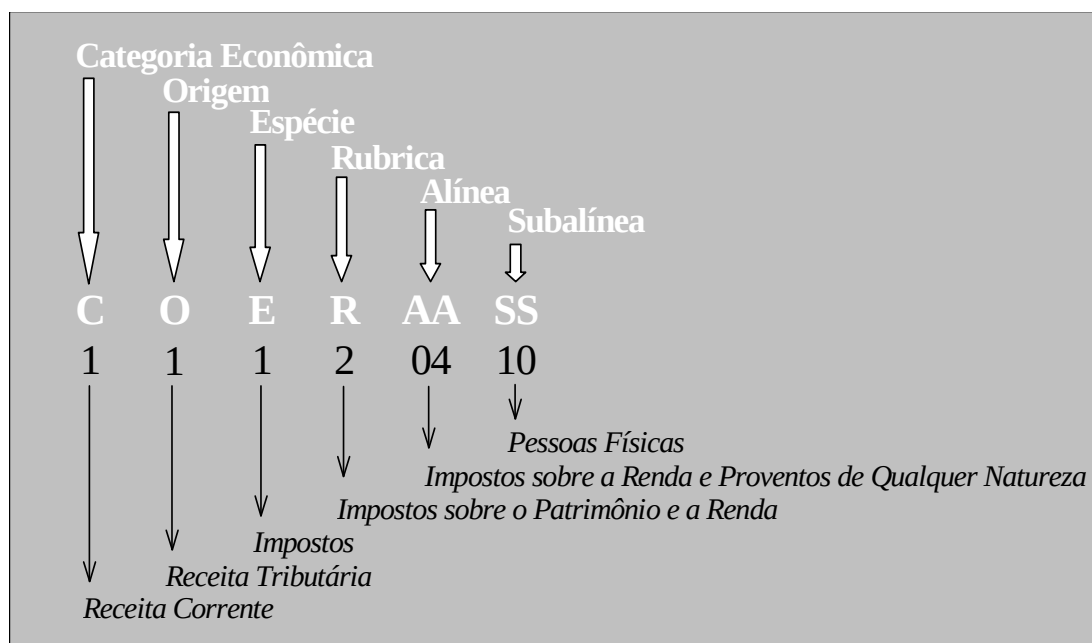
Importante destacar que essa classificação é utilizada por todos os entes da Federação e visa identificar a origem do recurso segundo o fato gerador: acontecimento real que ocasionou o ingresso da receita no cofre público.

Assim, a natureza de receita é a menor célula de informação no contexto orçamentário para as receitas públicas; por isso, contém todas as informações necessárias para as devidas alocações orçamentárias.

A fim de possibilitar identificação detalhada dos recursos que ingressam nos cofres públicos, esta classificação é formada por um código numérico de 8 dígitos que subdivide-se em seis níveis – Categoria Econômica, Origem, Espécie, Rubrica, Alínea e Subalínea:

C	O	E	R	AA	SS
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Rubrica	Alínea	Subalínea

Quando, por exemplo, o imposto de renda pessoa física é recolhido dos trabalhadores, aloca-se a receita pública correspondente na Natureza de Receita código “1112.04.10”, segundo esquema abaixo:



Como se depreende do nível de detalhamento apresentado, a classificação por natureza é a de nível mais analítico da receita; por isso, auxilia na elaboração de análises econômico-financeiras sobre a atuação estatal.

CATEGORIA ECONÔMICA DA RECEITA

⁷ Princípio da Legalidade.

O §1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964, classificam as Receitas Orçamentárias em “Receitas Correntes” e “Receitas de Capital”. A codificação correspondente seria:

CÓDIGO	CATEGORIA ECONÔMICA
1	Receitas Correntes
2	Receitas de Capital

1. Receitas Correntes

Receitas Orçamentárias Correntes são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado, em geral com efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com vistas a satisfazer finalidades públicas.

De acordo com o §1º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964, classificam-se como Correntes as receitas provenientes de Tributos; de Contribuições; da exploração do patrimônio estatal (Patrimonial); da exploração de atividades econômicas (Agropecuária, Industrial e de Serviços); de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes (Transferências Correntes); por fim, demais receitas que não se enquadram nos itens anteriores (Outras Receitas Correntes).

2. Receitas de Capital

Receitas Orçamentárias de Capital também aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas. Porém, de forma diversa das Receitas Correntes, as Receitas de Capital em geral não provocam efeito sobre o Patrimônio Líquido.

De acordo com o §2º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.939, de 20 de maio de 1982, Receitas de Capital são as provenientes tanto da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas e da conversão, em espécie, de bens e direitos, quanto de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado e destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital.

OBSERVAÇÃO:

Receitas de Operações Intraorçamentárias:

Operações intraorçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e do orçamento da seguridade social do mesmo ente federativo; por isso, não representam novas entradas de recursos nos cofres públicos do ente, mas apenas movimentação de receitas entre seus órgãos. As receitas intraorçamentárias são a contrapartida das despesas classificadas na Modalidade de Aplicação “91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes do Orçamento Fiscal e do Orçamento da Seguridade Social” que, devidamente identificadas, possibilitam anulação do efeito da dupla contagem na consolidação das contas governamentais.

Dessa forma, a fim de se evitar a dupla contagem dos valores financeiros objeto de operações Intraorçamentárias na consolidação das contas públicas, a Portaria Interministerial STN/SOF nº 338, de 26 de abril de 2006, incluiu as “Receitas Correntes Intraorçamentárias” e “Receitas de Capital Intraorçamentárias”, representadas, respectivamente, pelos códigos 7 e 8 em suas categorias econômicas. Essas classificações, segundo disposto pela Portaria que as criou, não constituem novas categorias econômicas de receita, mas apenas especificações das Categorias Econômicas “Receita Corrente” e “Receita de Capital”.

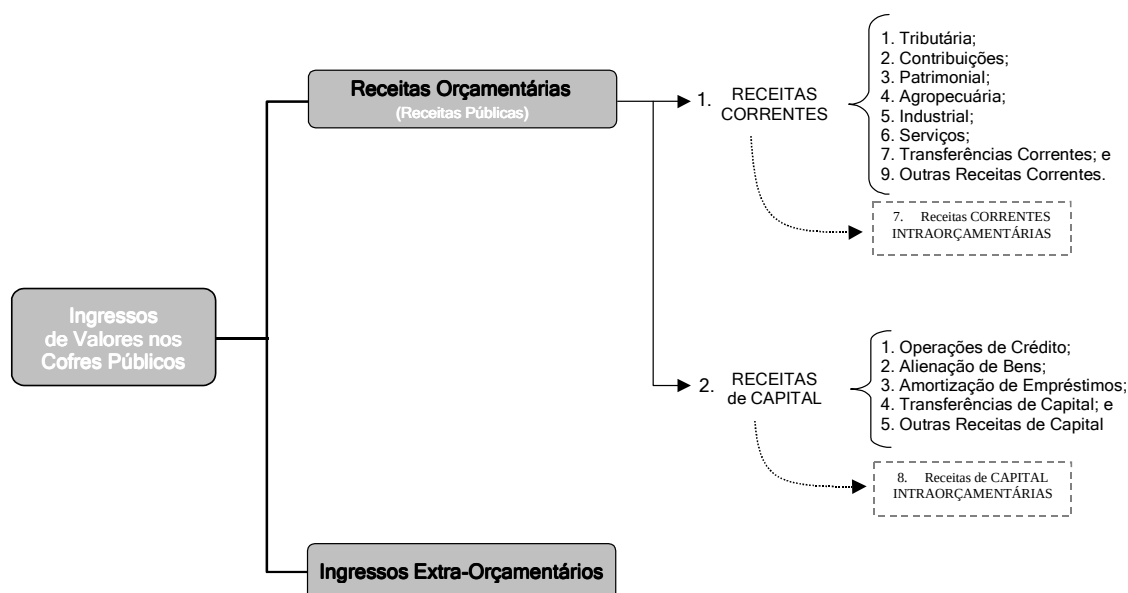
ORIGEM DA RECEITA

A Origem é o detalhamento das Categorias Econômicas “Receitas Correntes” e “Receitas de Capital”, com vistas a identificar a natureza da procedência das receitas no momento em que ingressam no Orçamento Público.

Os códigos da Origem para as receitas correntes e de capital, de acordo com a Lei nº 4.320, de 1964, são:

RECEITAS CORRENTES	RECEITAS DE CAPITAL
1. Receita Tributária ⁸	1. Operações de Crédito
2. Receita de Contribuições ⁹	2. Alienação de Bens
3. Receita Patrimonial	3. Amortização de Empréstimos
4. Receita Agropecuária	4. Transferências de Capital
5. Receita Industrial	5. Outras Receitas de Capital
6. Receita de Serviços	
7. Transferências Correntes	
9. Outras Receitas Correntes	

Esquema da Classificação das Receitas Públicas, incorporando-se Categoria Econômica e Origem:



O detalhamento e conceito das origens das receitas orçamentárias constam em capítulo específico deste Manual.

ESPÉCIE

É o nível de classificação vinculado à Origem que permite qualificar com maior detalhe o fato gerador das receitas. Por exemplo, dentro da Origem Receita Tributária, identifica-se as espécies “Impostos”, “Taxas” e “Contribuições de Melhoria”.

RUBRICA

Agrega determinadas espécies de receitas cujas características próprias sejam semelhantes entre si; dessa forma, detalha a espécie, por meio da especificação dos recursos financeiros que lhe são correlatos. Por exemplo, a rubrica “Impostos sobre o Patrimônio e a Renda” corresponde ao detalhamento da Espécie “Impostos”.

⁸ Para efeitos de classificação orçamentária, a Origem “Receita Tributária” engloba apenas as Espécies “Impostos”, “Taxas” e “Contribuições de Melhoria”.

⁹ Para efeitos de Classificação Orçamentária, a “Receita de Contribuições” é diferenciada da Origem “Receita Tributária”.

ALÍNEA

A alínea é o detalhamento da Rubrica e exterioriza o “nome” da receita que receberá o registro pela entrada de recursos financeiros. Por exemplo, a alínea “Impostos sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza” corresponde ao detalhamento da Rubrica “Impostos sobre o Patrimônio e a Renda”.

SUBALÍNEA

A subalínea constitui o nível mais analítico da receita, utilizado quando há necessidade de se detalhar a Alínea com maior especificidade. Por exemplo, a subalínea “Pessoas Físicas” é detalhamento da Alínea “Impostos sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”.

01.03.02.02 ORIGENS E ESPÉCIES DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA CORRENTE

1. Receita corrente - Tributária

Tributo é uma das origens da Receita Corrente na Classificação Orçamentária por Categoria Econômica. Quanto à procedência, trata-se de receita derivada cuja finalidade é obter recursos financeiros para o Estado custear as atividades que lhe são correlatas. Sujeitam-se aos princípios da reserva legal e da anterioridade da Lei, salvo exceções.

O art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN define tributo da seguinte forma:

"Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

O art. 4º do CTN preceitua que a natureza específica do tributo, ao contrário de outros tipos de receita, é determinada pelo fato gerador, sendo irrelevante para caracterizá-lo:

- I – a sua denominação; e
- II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.

O art. 5º do CTN e os incisos I, II e III do art. 145 da CF/88 tratam das espécies tributárias impostos, taxas e contribuições de melhoria.

IMPOSTOS

Os impostos, segundo o art. 16 do CTN, são espécies tributárias cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, o qual não recebe contraprestação direta ou imediata pelo pagamento.

O art. 167 da Constituição Federal proíbe, salvo em algumas exceções, a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Os impostos estão enumerados na Constituição Federal, ressalvando-se unicamente a possibilidade de utilização, pela União, da competência residual prevista no art. 154, I, e da competência extraordinária, no caso dos impostos extraordinários de guerra prevista no inciso II do mesmo artigo.

TAXAS

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito das respectivas atribuições, são, também, espécie de tributo na classificação orçamentária da receita, tendo, como fato gerador, o exercício regular do poder de polícia administrativa, ou a utilização, efetiva ou

potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição - art. 77 do CTN:

“Art. 77: As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

Nesse contexto, taxas são tributos vinculados porque o aspecto material do fato gerador é prestação estatal específica diretamente referida ao contribuinte, em forma de contraprestação de serviços. Porém, podem ser tributos de arrecadação não-vinculada, pois as receitas auferidas por meio das taxas não se encontram afetas a determinada despesa, salvo se a lei que instituiu o referido tributo assim determinou.

A taxa está sujeita ao princípio constitucional da reserva legal e, sob a ótica orçamentária, classificam-se em: Taxas de Fiscalização¹⁰ e Taxas de Serviço.

a. Taxas de fiscalização ou de poder de polícia

São definidas em lei e têm como fato gerador o exercício do poder de polícia, poder disciplinador, por meio do qual o Estado intervém em determinadas atividades, com a finalidade de garantir a ordem e a segurança. A definição de poder de polícia está disciplinada pelo art. 78 do CTN:

“Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do poder público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais e coletivos.”

b. Taxas de serviço público

São as que têm como fato gerador a utilização de determinados serviços públicos, sob ponto de vista material e formal. Nesse contexto, o serviço é público quando estabelecido em lei e prestado pela Administração Pública, sob regime de direito público, de forma direta ou indireta.

A relação jurídica, nesse tipo de serviço, é de verticalidade, ou seja, o Estado atua com supremacia sobre o particular. É receita derivada e os serviços têm que ser específicos e divisíveis. Conforme o art. 77 do CTN:

“Os serviços públicos têm que ser específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte, ou colocados à sua disposição.”

Para que a taxa seja cobrada, não há necessidade de o particular fazer uso do serviço, basta que o Poder Público coloque tal serviço à disposição do contribuinte.

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

É espécie de tributo na classificação da receita orçamentária e tem como fato gerador valorização imobiliária que decorra de obras públicas, contanto que haja nexo causal entre a melhoria havida e a realização da obra pública. De acordo com o art. 81 do CTN:

“A contribuição de melhoria cobrada pela União, Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

¹⁰ “Taxas de Fiscalização” também são chamadas de “Taxas de Poder de Polícia”.

2. Receita corrente - Contribuições

Segundo a classificação orçamentária, Contribuições são Origem da Categoria Econômica Receitas Correntes.

O art. 149 da Magna Carta estabelece competir exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas, e o §1º do artigo em comento estabelece que Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de regimes de previdência de caráter contributivo e solidário.

As contribuições classificam-se nas seguintes espécies:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Classificada como espécie de Contribuição, por força da Lei nº 4.320/64, a Contribuição Social é tributo vinculado a uma atividade Estatal que visa atender aos direitos sociais previstos na Constituição Federal. Pode-se afirmar que as contribuições sociais atendem a duas finalidades básicas: seguridade social (saúde, previdência e assistência social) e outros direitos sociais como, por exemplo: o salário educação.

A competência para instituição das contribuições sociais é da União, exceto das contribuições dos servidores estatutários dos Estados, DF e Municípios, que são instituídas pelos mesmos. As contribuições sociais estão sujeitas ao princípio da anterioridade nonagesimal, o que significa dizer que apenas poderão ser cobradas noventa dias após a publicação da Lei que as instituiu ou majorou.

Observação:

Conforme dispõe o art. 195 da Constituição, a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e de contribuições sociais. Em complemento, a composição das receitas que financiam a Seguridade Social é discriminada nos arts. 11 e 27 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que “instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social”.

CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE é tributo classificado no orçamento público como uma espécie de contribuição que atinge um determinado setor da economia, com finalidade qualificada em sede constitucional – intervenção no domínio econômico – instituída mediante um motivo específico.

Essa intervenção se dá pela fiscalização e atividades de fomento, como por exemplo, desenvolvimento de pesquisas para crescimento do setor e oferecimento de linhas de crédito para expansão da produção. Exemplo de contribuição de intervenção no domínio econômico é o Adicional sobre Tarifas de Passagens Aéreas Domésticas, que são voltadas à suplementação tarifária de linhas aéreas regionais de passageiros, de baixo e médio potencial de tráfego.

CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS

Espécie de contribuição que se caracteriza por atender a determinadas categorias profissionais ou econômicas, vinculando sua arrecadação às entidades que as instituíram. Não transitam pelo Orçamento da União.

Estas contribuições são destinadas ao custeio das organizações de interesse de grupos profissionais, como, por exemplo: OAB, CREA, CRM e assim por diante. Visam também ao custeio dos serviços sociais autônomos prestados no interesse das categorias, como SESI, SESC e SENAI.

É preciso esclarecer que existe uma diferença entre as contribuições sindicais aludidas acima e as contribuições confederativas. Conforme esclarece o art. 8º da Constituição Federal:

“Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:

(...)

IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei.”

Assim, há a previsão constitucional de uma contribuição confederativa, fixada pela assembléia geral da categoria, e uma outra contribuição, prevista em lei, que é a contribuição sindical. A primeira não é tributo, pois será instituída pela assembléia geral e não por lei. A segunda é instituída por lei, portanto compulsória, e encontra sua regra matriz no art. 149 da Constituição Federal, possuindo assim natureza de tributo.

CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA

Instituída pela Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002, que acrescentou o art. 149-A à Constituição Federal, possui a finalidade de custear o serviço de iluminação pública. A competência para instituição é dos Municípios e do Distrito Federal.

"Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica."

Municípios e DF, a partir dessa autorização constitucional, iniciaram a regulamentação por Lei Complementar, visando a dar eficácia plena ao citado artigo 149-A da Constituição da República Federativa do Brasil.

Sob a ótica da classificação orçamentária, a “Contribuição de Iluminação Pública” é Espécie da Origem “Contribuições”, que integra a Categoria Econômica “Receitas Correntes”.

3. Receita corrente - Patrimonial

São receitas provenientes da fruição do patrimônio de ente público, como por exemplo, bens mobiliários e imobiliários ou, ainda, bens intangíveis e participações societárias. São classificadas no orçamento como receitas correntes e de natureza patrimonial.

Quanto à procedência, trata-se de receitas originárias. Podemos citar como espécie de receita patrimonial as compensações financeiras, concessões e permissões, dentre outras.

A. Compensações Financeiras:

A receita de compensação financeira tem origem na exploração do patrimônio do Estado, que é constituído por recursos minerais, hídricos, florestais e outros, definidos no ordenamento jurídico. Tais compensações são devidas à União, aos Estados e aos Municípios, de acordo com o disposto na legislação vigente, como forma de participação no resultado dessa exploração.

Elas têm como finalidade recompor financeiramente os prejuízos ou danos causados (externalidades negativas) pela atividade econômica na exploração desses bens, assim como proporcionar meio de remunerar o Estado pelos ganhos obtidos por essa atividade.

De acordo com o art. 20, §1º da Constituição Federal:

“É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração”.

4. Receita corrente - Agropecuária

São receitas correntes, constituindo, também, uma origem de receita específica na classificação orçamentária. Quanto à procedência, trata-se de uma receita originária, com o Estado atuando como empresário, em pé de igualdade como o particular.

Decorrem da exploração econômica, por parte do ente público, de atividades agropecuárias, tais como a venda de produtos: agrícolas (grãos, tecnologias, insumos etc.); pecuários (sêmens, técnicas em inseminação, matrizes etc.); para reflorestamentos e etc.

5. Receita corrente - Industrial

Trata-se de receitas correntes, constituindo outra origem específica na classificação orçamentária da receita. São receitas originárias, provenientes das atividades industriais exercidas pelo ente público. Encontram-se nessa classificação receitas provenientes de atividades econômicas, tais como: da indústria extrativa mineral; da indústria de transformação; da indústria de construção; e outras receitas industriais de utilidade pública.

6. Receita corrente - Serviços

São receitas correntes, cuja classificação orçamentária constitui origem específica, abrangendo as receitas decorrentes das atividades econômicas na prestação de serviços por parte do ente público, tais como: comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, armazenagem, serviços recreativos, culturais, etc. Tais serviços são remunerados mediante preço público, também chamado de tarifa. Exemplos de naturezas orçamentárias de receita dessa origem são os seguintes: Serviços Comerciais; Serviços de Transporte; Serviços Portuários etc..

OBSERVAÇÃO:

Distinção entre Taxa e Preço Público:

A distinção entre taxa e preço público, também chamado de tarifa, está descrita na Súmula nº 545 do Supremo Tribunal Federal: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que a instituiu”.

Assim, conforme afirmado anteriormente, preço público (ou tarifa) decorre da utilização de serviços públicos facultativos (portanto, não compulsórios) que a Administração Pública, de forma direta ou por delegação para concessionária ou permissionária, coloca à disposição da população, que poderá escolher se os contrata ou não. São serviços prestados em decorrência de uma relação contratual regida pelo direito privado.

A taxa decorre de lei e serve para custear, naquilo que não forem cobertos pelos impostos, os serviços públicos, essenciais à soberania do Estado (a lei não autoriza que outros prestem alternativamente esses serviços), específicos e divisíveis, prestados ou colocados à disposição do contribuinte diretamente pelo Estado. O tema é regido pelas normas de direito público.

Há casos em que não é simples estabelecer se um serviço é remunerado por taxa ou por preço público. Como exemplo, podemos citar o caso do fornecimento de energia elétrica. Em localidades onde estes serviços forem colocados à disposição do usuário, pelo Estado, mas cuja utilização seja de uso obrigatório, compulsório (por exemplo, a lei não permite que se coloque um gerador de energia elétrica), a remuneração destes serviços é feita mediante taxa e sofrerá as

limitações impostas pelos princípios gerais de tributação (legalidade, anterioridade,...). Por outro lado, se a lei permite o uso de gerador próprio para obtenção de energia elétrica, o serviço estatal oferecido pelo ente público, ou por seus delegados, não teria natureza obrigatória, seria facultativo e, portanto, seria remunerado mediante preço público.

7. Receita corrente – Transferências correntes

Na ótica orçamentária, são recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas de manutenção ou funcionamento relacionadas a uma finalidade pública específica, mas que não correspondam a uma contraprestação direta em bens e serviços a quem efetuou a transferência.

Os recursos da transferência são vinculados à finalidade pública, e não a pessoa. Podem ocorrer a nível intragovernamental (dentro do âmbito de um mesmo governo) ou intergovernamental (governos diferentes, da União para Estados, do Estado para os Municípios, por exemplo), assim como recebidos de instituições privadas. Nas Transferências Correntes, podemos citar como exemplos as seguintes espécies:

A. Transferências de Convênios:

Recursos oriundos de convênios, com finalidade específica, firmados entre entidades públicas de qualquer espécie, ou entre elas e organizações particulares, para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes e destinados a custear despesas correntes.

B. Transferências de Pessoas:

Compreendem as contribuições e doações que pessoas físicas realizem para a Administração Pública.

8. Receita corrente – Outras receitas correntes

Neste título, inserem-se multas e juros de mora, indenizações e restituições, receitas da dívida ativa e as outras receitas não classificadas nas receitas correntes anteriores. Podemos citar como exemplos as seguintes espécies, dentre outras:

RECEITAS DE MULTAS

As multas também são um tipo de receita pública, de caráter não tributário, constituindo-se em ato de penalidade de natureza pecuniária aplicado pela Administração Pública aos administrados. Dependem, sempre, de prévia cominação em lei ou contrato, cabendo sua imposição ao respectivo órgão competente (poder de polícia). Conforme prescreve o §4º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964, as multas classificam-se como “outras receitas correntes”. Podem decorrer do descumprimento de preceitos específicos previstos na legislação pátria, ou de mora pelo não pagamento das obrigações principais ou acessórias nos prazos previstos.

RECEITAS DA DÍVIDA ATIVA

São os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, exigíveis em virtude do transcurso do prazo para pagamento. Este crédito é cobrado por meio da emissão de certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, inscrita na forma da lei, com validade de título executivo. Isso confere à certidão da dívida ativa caráter líquido e certo, embora se admita prova em contrário.

Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública proveniente da obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais, atualizações monetárias, encargos e multas tributárias. Dívida Ativa Não Tributária corresponde aos demais créditos da Fazenda Pública.

As receitas decorrentes de dívida ativa tributária ou não tributária devem ser classificadas como “outras receitas correntes”.

01.03.02.03 ORIGENS E ESPÉCIES DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA DE CAPITAL

1. Receita de capital – Operações de crédito

Origem de recursos da Categoria Econômica “Receitas de Capital”, são recursos financeiros oriundos da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos obtidas junto a entidades públicas ou privadas, internas ou externas. São espécies desse tipo de receita:

- Operações de Crédito Internas;
- Operações de Crédito Externas;

2. Receita de capital – Alienação de bens

Origem de recursos da Categoria Econômica “Receitas de Capital”, são ingressos financeiros com origem específica na classificação orçamentária da receita proveniente da alienação de bens móveis ou imóveis de propriedade do ente público.

Nos termos do artigo 44 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, é vedada a aplicação da receita de capital decorrente da alienação de bens e direitos que integrem o patrimônio público, para financiar despesas correntes, salvo as destinadas por lei aos regimes previdenciários geral e próprio dos servidores públicos.

3. Receita de Capital – Amortização de Empréstimos

São ingressos financeiros provenientes da amortização de financiamentos ou empréstimos concedidos pelo ente público em títulos e contratos.

Na classificação orçamentária da receita são receitas de capital, origem específica “amortização de empréstimos concedidos” e representam o retorno de recursos anteriormente emprestados pelo poder público.

Embora a amortização de empréstimos seja origem da categoria econômica “Receitas de Capital”, os juros recebidos, associados a esses empréstimos, são classificados em “Receitas Correntes / de Serviços / Serviços Financeiros”.

4. Receita de capital – Transferências de capital

Na ótica orçamentária, são recursos financeiros recebidos de outras pessoas de Direito público ou privado e destinados para atender despesas em investimentos ou inversões financeiras¹¹, a fim de satisfazer finalidade pública específica; sem corresponder, entretanto, a contraprestação direta ao ente transferidor.

Os recursos da transferência ficam vinculados à finalidade pública e não a pessoa. Podem ocorrer a nível intragovernamental (dentro do âmbito de um mesmo governo) ou intergovernamental (governos diferentes, da União para Estados, do Estado para os Municípios, por exemplo), assim como recebidos de instituições privadas (do exterior e de pessoas).

5. Receita de capital – Outras receitas de capital

¹¹ “Investimentos” e “Inversões Financeiras” são classificações da Despesa de Capital.

São classificadas nessa origem as receitas de capital que não atendem às especificações anteriores; ou seja: na impossibilidade de serem classificadas nas origens anteriores.

01.03.02.04 TABELA-RESUMO: ORIGENS E ESPÉCIES DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS

1 - RECEITA CORRENTE (categoria econômica)	Naturezas de Receita
1 – TRIBUTÁRIA (origem)	
1 – Impostos (espécie)	De 1110.00.00 até 1119.99.99
2 – Taxas (espécie)	De 1120.00.00 até 1129.99.99
3 – Contribuições De Melhoria (espécie)	De 1130.00.00 até 1139.99.99
2 – CONTRIBUIÇÕES	
1 – Sociais	De 1210.00.00 até 1219.99.99
2 – Econômicas	De 1220.00.00 até 1229.99.99
3 – Iluminação Pública	De 1230.00.00 até 1239.99.99
3 – PATRIMONIAL	
1 – Imobiliárias	De 1310.00.00 até 1319.99.99
2 – Valores Mobiliários	De 1320.00.00 até 1329.99.99
3 – Concessões/Permissões	De 1330.00.00 até 1339.99.99
4 – Compensações Financeiras	De 1340.00.00 até 1349.99.99
5 – Exploração de Bens Públicos	De 1350.00.00 até 1359.99.99
6 – Cessão de Direitos	De 1360.00.00 até 1369.99.99
9 – Outras	De 1390.00.00 até 1399.99.99
4 – AGROPECUÁRIA	
1 – Produção Vegetal	De 1410.00.00 até 1419.99.99
2 – Produção Animal	De 1420.00.00 até 1429.99.99
9 – Outras	De 1490.00.00 até 1499.99.99
5 – INDUSTRIAL	
1 – Indústria Mineral	De 1510.00.00 até 1519.99.99
2 – Indústria De Transformação	De 1520.00.00 até 1529.99.99
3 – Indústria De Construção	De 1530.00.00 até 1539.99.99
9 – Outras	De 1590.00.00 até 1599.99.99
6 – SERVIÇOS	
0 – Serviços	De 1600.00.00 até 1609.99.99
7 – TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	
2 – Intergovernamentais	De 1720.00.00 até 1729.99.99
3 – Instituições Privadas	De 1730.00.00 até 1739.99.99
4 – Do Exterior	De 1740.00.00 até 1749.99.99
5 – De Pessoas	De 1750.00.00 até 1759.99.99
6 – Convênios	De 1760.00.00 até 1769.99.99
7 – Combate à Fome	De 1770.00.00 até 1779.99.99
9 – OUTRAS CORRENTES	
1 – Multas e Juros de Mora	De 1910.00.00 até 1919.99.99
2 – Indenizações e Restituições	De 1920.00.00 até 1929.99.99
3 – Dívida Ativa	De 1930.00.00 até 1939.99.99
9 – Diversas	De 1990.00.00 até 1999.99.99

2 - RECEITA DE CAPITAL (categoria econômica)	Naturezas de Receita
1 – OPERAÇÕES DE CRÉDITO (origem)	
1 – Internas (espécie)	De 2110.00.00 até 2119.99.99
2 – Externas (espécie)	De 2120.00.00 até 2129.99.99
2 – ALIENAÇÃO DE BENS	
1 – Bens Móveis	De 2210.00.00 até 2219.99.99
2 – Bens Imóveis	De 2220.00.00 até 2229.99.99
3 – AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS	
0 – Amortizações	De 2300.00.00 até 2300.99.99
4 – TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	
2 – Intergovernamentais	De 2420.00.00 até 2429.99.99
3 – Instituições Privadas	De 2430.00.00 até 2439.99.99
4 – Do Exterior	De 2440.00.00 até 2449.99.99
5 – De Pessoas	De 2450.00.00 até 2459.99.99
6 – De Outras Instituições Públicas	De 2460.00.00 até 2460.99.99
7 – Convênios	De 2470.00.00 até 2479.99.99
8 – Combate à Fome	De 2480.00.00 até 2489.99.99
5 – OUTRAS DE CAPITAL	
2 – Integralização Do Capital	De 2520.00.00 até 2529.99.99
3 – Resultado do BCB	De 2530.00.00 até 2539.99.99
4 – Remuneração Disponibilidades do TN	De 2540.00.00 até 2549.99.99
5 – Dívida Ativa da Amort. de Emp. e Financiamentos	De 2550.00.00 até 2550.99.99
6 – Dívida Ativa da Alienação de Estoques de Café	De 2560.00.00 até 2560.99.99
9 – Outras	De 2590.00.00 até 2599.99.99

01.03.02.05 CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA PARA APURAÇÃO DO RESULTADO PRIMÁRIO

Esta classificação orçamentária da receita não tem caráter obrigatório e foi instituída para a União com o objetivo de identificar quais são as receitas e as despesas que compõem o resultado primário do Governo Federal, que é representado pela diferença entre as Receitas Primárias e as Despesas Primárias.

As receitas do Governo Federal podem ser divididas entre primárias e não primárias (financeiras). O primeiro grupo refere-se predominantemente a receitas correntes e é composto daquelas que advêm dos tributos, das contribuições sociais, das concessões, dos dividendos recebidos pela União, da cota-parte das compensações financeiras, das decorrentes do próprio esforço de arrecadação das unidades orçamentárias, das provenientes de doações e convênios e outras também consideradas primárias.

Já as receitas não primárias (financeiras) são aquelas que não contribuem para o resultado primário ou não alteram o endividamento líquido do Governo (setor público não financeiro) no exercício financeiro correspondente, uma vez que criam uma obrigação ou extinguem um direito, ambos de natureza financeira, junto ao setor privado interno e/ou externo, alterando concomitantemente o ativo e o passivo financeiros. São adquiridas junto ao mercado financeiro, decorrentes da emissão de títulos, da contratação de operações de crédito por organismos oficiais, das receitas de aplicações financeiras da União (juros recebidos, por exemplo), das privatizações e outras.

01.03.03 RECONHECIMENTO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

O reconhecimento da receita orçamentária ocorre no momento da arrecadação, conforme art. 35 da Lei nº 4.320/1964 e decorre do enfoque orçamentário dessa lei, tendo por objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva.

Considerando-se, a título de exemplo, a aprovação de um orçamento de uma determinada entidade pública e a arrecadação de certa receita, os registros contábeis sob a ótica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público¹² seriam os seguintes:

Registro da previsão da receita no momento da aprovação da Lei Orçamentária:

	Código da Conta	Título da Conta
D	5.2.1.1.x.xx.xx	Previsão inicial da receita
C	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar

Registro da arrecadação da receita durante a execução do orçamento¹³:

	Código da Conta	Título da Conta
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

	Código da Conta	Título da Conta
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

Não devem ser reconhecidos como receita orçamentária os recursos financeiros oriundos de:

a) Superávit Financeiro – a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de créditos neles vinculadas. Portanto, trata-se de saldo financeiro e não de nova receita a ser registrada. O superávit financeiro pode ser utilizado como fonte para abertura de créditos suplementares e especiais;

b) Cancelamento de despesas inscritas em Restos a Pagar – consiste na baixa da obrigação constituída em exercícios anteriores, portanto, trata-se de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida, originária de receitas arrecadadas em exercícios anteriores e não de uma nova receita a ser registrada. O cancelamento de Restos a Pagar não se confunde com o recebimento de recursos provenientes do ressarcimento ou da restituição de despesas pagas em exercícios anteriores que devem ser reconhecidos como receita orçamentária do exercício.

01.03.03.01 RELACIONAMENTO DO REGIME ORÇAMENTÁRIO COM O REGIME CONTÁBIL

A contabilidade aplicada ao setor público mantém um processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime da receita orçamentária, de forma que atenda a todas as demandas de informações da execução orçamentária, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 4.320/1964:

*“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:
I – as receitas nele arrecadadas;
II – as despesas nele legalmente empenhadas.”*

¹² Os lançamentos sob a ótica do Plano de Contas da União encontram-se ao final da parte um desse manual.

¹³ Os lançamentos apresentados concentram-se em registros orçamentários e de controle.

No entanto, há de se destacar que o art. 35 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil (patrimonial), pois a contabilidade é tratada em título específico da citada lei, no qual se determina que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

“Título IX – Da Contabilidade

[...]

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

[...]

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

[...]

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

[...]

*Art. 104. A Demonstração das **Variações Patrimoniais** evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”(Grifo não consta no original)*

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, deve-se proceder à evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Nesse sentido, a contabilidade deve evidenciar, tempestivamente, os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, gerando informações que permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial aumentativa, independentemente da execução orçamentária, em função do fato gerador, observando-se os princípios contábeis da competência e da oportunidade.

O reconhecimento do crédito apresenta como principal dificuldade a determinação do momento de ocorrência do fato gerador. No entanto, no âmbito da atividade tributária, pode-se utilizar o momento do lançamento como referência para o seu reconhecimento, pois é por esse procedimento que:

- verifica-se a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente;
- determina-se a matéria tributável;
- calcula-se o montante do tributo devido; e
- identifica-se o sujeito passivo.

Ocorrido o fato gerador, pode-se proceder ao registro contábil do direito a receber em contrapartida de variação patrimonial aumentativa, o que representa o registro da variação patrimonial aumentativa por competência.

Por exemplo, a legislação que regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) estabelece, de modo geral, que o fato gerador deste tributo ocorrerá no dia 1º de janeiro de cada

ano. Nesse momento, os registros contábeis sob a ótica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público¹⁴ são os seguintes:

Lançamento no momento do fato gerador (dia 1º de janeiro):

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)
C 4.1.1.2.x.xx.xx	Impostos sobre o patrimônio e a renda

Esse registro provoca o aumento do ativo e do resultado do exercício, atendendo ao disposto nos arts. 100 e 104 da Lei nº 4.320/1964.

Na arrecadação, registra-se a receita orçamentária e procede-se à baixa do ativo registrado.

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos Tributários a receber (P)

01.03.03.02 ETAPAS DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

PLANEJAMENTO

Compreende a previsão de arrecadação da receita orçamentária constante da Lei Orçamentária Anual (LOA), resultante de metodologias de projeção usualmente adotadas, observada as disposições constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

1. Previsão

A previsão implica planejar e estimar a arrecadação das receitas orçamentárias que constarão na proposta orçamentária¹⁵. Isso deverá ser realizado em conformidade com as normas técnicas e legais correlatas e, em especial, com as disposições constantes na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF. Sobre o assunto, vale citar o art. 12 da referida norma:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

No âmbito federal, a metodologia de projeção de receitas orçamentárias busca assimilar o comportamento da arrecadação de determinada receita em exercícios anteriores, a fim de projetá-la para o período seguinte, com o auxílio de modelos estatísticos e matemáticos. A busca deste modelo dependerá do comportamento

¹⁴ Os lançamentos sob a ótica do Plano de Contas da União, válido até 2010 para a União, encontram-se no apêndice da parte um desse manual.

¹⁵ Existem receitas que, embora arrecadadas, podem não ter sido previstas.

da série histórica de arrecadação e de informações fornecidas pelos órgãos orçamentários ou unidades arrecadoras envolvidos no processo.

A previsão de receitas é a etapa que antecede à fixação do montante de despesas que irão constar nas leis de orçamento, além de ser base para se estimar as necessidades de financiamento do governo.

O Anexo I ao MCASP apresenta, a título exemplificativo, algumas fórmulas de projeção e as correspondentes hipóteses nas quais elas seriam utilizadas.

EXECUÇÃO

A realização da receita se dá em três estágios: o lançamento, a arrecadação e o recolhimento.

1. Lançamento

O art. 53 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, define o lançamento como ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta. Por sua vez, para o art. 142 do Código Tributário Nacional, lançamento é o procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível. Uma vez ocorrido o fato gerador, procede-se ao registro contábil do crédito tributário em favor da fazenda pública em contrapartida a uma variação patrimonial aumentativa.

Observa-se que, segundo o disposto nos arts. 142 a 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, a etapa de lançamento situa-se no contexto de constituição do crédito tributário, ou seja, aplica-se a impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Além disso, de acordo com o art. 52 da Lei nº 4.320, de 1964, são objeto de lançamento as rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.

2. Arrecadação

Corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente.

Vale destacar que, segundo o art. 35 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas, o que representa a adoção do regime de caixa para o ingresso das receitas públicas.

3. Recolhimento

É a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando-se o Princípio da Unidade de Tesouraria ou de Caixa, conforme determina o art. 56 da Lei nº 4.320, de 1964, a seguir transcrito:

Art. 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.

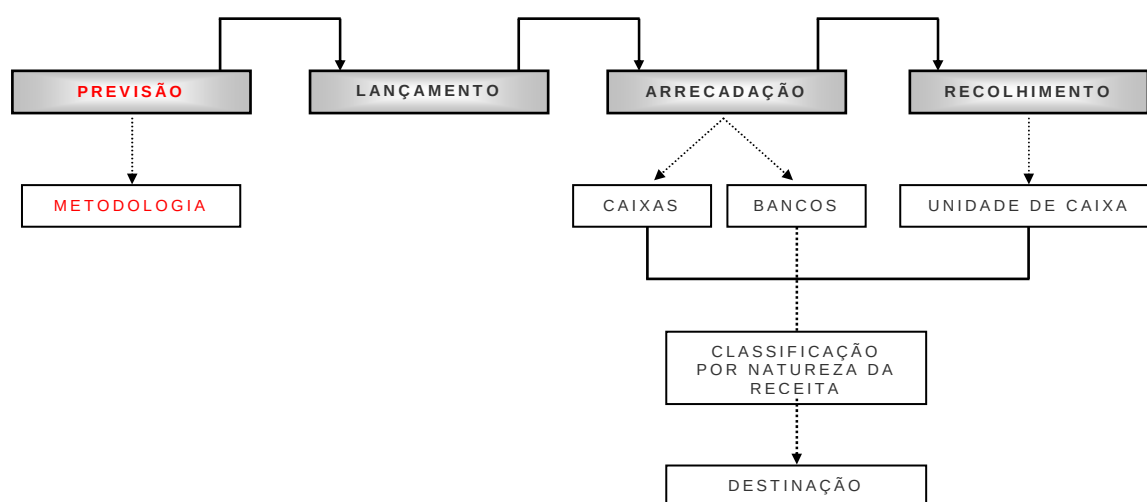
CRONOLOGIA DAS ETAPAS DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

As etapas da receita orçamentária seguem a ordem de ocorrência dos fenômenos econômicos, levando-se em consideração o modelo de orçamento existente no país e a tecnologia utilizada. Dessa forma, a ordem sistemática inicia-se com a previsão e termina com o recolhimento, conforme fluxograma apresentado abaixo.

No momento da classificação da receita, dependendo da sistematização dos processos dos estágios da arrecadação e do recolhimento, deverão ser compatibilizadas as arrecadações classificadas com o recolhimento efetivado.

Há de se observar, contudo, que nem todas as etapas apresentadas ocorrem para todos os tipos de receitas orçamentárias. Como exemplo, apresenta-se o caso da arrecadação de receitas orçamentárias que não foram previstas, não tendo, naturalmente, passado pela etapa da previsão. Da mesma forma, algumas receitas orçamentárias não passam pelo estágio do lançamento, como é o caso de uma doação em espécie recebida pelos entes públicos.

Em termos didáticos, a ordem das etapas da Receita Pública Orçamentária é a seguinte:



01.03.04 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À RECEITA ORÇAMENTÁRIA

01.03.04.01 DEDUÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

O critério geral utilizado para registro da receita orçamentária é o do ingresso de disponibilidades.

No âmbito da administração pública, a dedução de receita orçamentária é utilizada nas seguintes situações, entre outras:

- Recursos que o ente tenha a competência de arrecadar, mas que pertencem a outro ente, de acordo com a lei vigente (se não houver a previsão como despesa); e
- Restituição de tributos recebidos a maior ou indevidamente.

Se a receita arrecadada possuir parcelas destinadas a outros entes (repartição tributária), a transferência poderá ser registrada como dedução de receita ou como despesa orçamentária, de acordo com a legislação em vigor.

Se houver parcelas a serem restituídas, em regra, esses fatos não devem ser tratados como despesa orçamentária, mas como dedução de receita orçamentária, pois correspondem a recursos arrecadados que não pertencem à entidade pública e não são aplicáveis em programas e ações governamentais sob a responsabilidade do ente arrecadador, não necessitando, portanto, de autorização orçamentária para a sua execução.

A contabilidade utiliza conta redutora de receita orçamentária para evidenciar o fluxo de recursos da receita orçamentária bruta até a líquida, em função de suas operações econômicas e sociais.

1. Restituições de receitas orçamentárias

Depois de reconhecidas as receitas orçamentárias, podem ocorrer fatos supervenientes que ensejem a necessidade de restituições, devendo-se registrá-los como dedução da receita orçamentária, possibilitando maior transparência das informações relativas à receita bruta e líquida.

O processo de restituição consiste na devolução total ou parcial de receitas orçamentárias que foram recolhidas a maior ou indevidamente, as quais, em observância aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, devem ser devolvidas. Não há necessidade de autorização orçamentária para sua devolução. Na União, a restituição é tratada como dedução de receita. Se fosse registrada como despesa orçamentária, a receita corrente líquida ficaria com um montante maior que o real, pois não seria deduzido o efeito dessa arrecadação imprópria.

Com o objetivo de proceder a uma padronização contábil e dar maior transparência ao processo de restituição de receitas, a legislação federal assim estabelece:

Lei nº 4.862/1965:

*“Art. 18 – A restituição de qualquer receita da União, descontada ou recolhida a maior será efetuada mediante anulação da respectiva receita, pela autoridade incumbida de promover a cobrança originária, a qual, em despacho expresso, reconhecerá o direito creditório contra a Fazenda Nacional e autorizará a entrega da importância considerada indevida.
[...]*

§4º Para os efeitos deste artigo, o regime contábil fiscal da receita será o de gestão, qualquer que seja o ano da respectiva cobrança.

§5º A restituição de rendas extintas será efetuada com os recursos das dotações consignadas no Orçamento da Despesa da União, desde que não exista receita a anular.”

Decreto-lei nº 1.755/1979:

“Art. 5º – A restituição de receitas federais e o ressarcimento em espécie, a título de incentivo ou benefício fiscal, dedutíveis da arrecadação, mediante anulação de receita, serão efetuados através de documento próprio a ser instituído pelo Ministério da Fazenda.”

Decreto nº 93.872/1986:

“Art. 14 – A restituição de receitas orçamentárias, descontadas ou recolhidas a maior, e o ressarcimento em espécie a título de incentivo ou benefício fiscal, dedutíveis da arrecadação, qualquer que tenha sido o ano da respectiva cobrança, serão efetuados como anulação de receita, mediante expresso reconhecimento do direito creditório contra a Fazenda Nacional, pela autoridade competente, a qual, observado o limite de saques específicos estabelecido na programação financeira de desembolso, autorizará a entrega da respectiva importância em documento próprio.”

Parágrafo único. A restituição de rendas extintas será efetuada com os recursos das dotações consignadas na Lei de Orçamento ou em crédito adicional, desde que não exista receita a anular.”

Portanto, com o objetivo de possibilitar uma correta consolidação das contas públicas, recomenda-se que a restituição de receitas orçamentárias recebidas em qualquer exercício seja feita por dedução da respectiva natureza de receita orçamentária. Para as rendas extintas no decorrer do exercício, deve ser utilizado o mecanismo de dedução até o montante de receita passível de compensação. O valor que ultrapassar o saldo da receita a deduzir deve ser registrado como despesa. Entende-se por rendas extintas aquelas cujo fato gerador da receita não representa mais situação que gere arrecadações para o ente.

No caso de devolução de saldos de convênios, contratos e congêneres, deve-se adotar os seguintes procedimentos:

- 1) Se a restituição ocorrer no mesmo exercício em que foram recebidas transferências do convênio, contrato ou congêneres, deve-se contabilizar como dedução de receita até o limite de valor das transferências recebidas no exercício;
- 2) Se o valor da restituição ultrapassar o valor das transferências recebidas no exercício, o montante que ultrapassar esse valor deve ser registrado como despesa orçamentária.
- 3) Se a restituição for feita em exercício em que não houve transferência do respectivo convênio/contrato, deve ser contabilizada como despesa orçamentária.

Exemplos:

Convênio/contrato 1:

Exercício X1 – receita R\$ 100,00, restituição a ser efetuada: R\$ 20,00: Contabilização como dedução de receita, no valor de R\$ 20,00

Convênio/contrato 2:

Exercício X1 – receita R\$ 60,00;

Exercício X2 – receita R\$ 40,00, restituição a ser efetuada: R\$ 30,00. Contabilização como dedução de receita, no valor de R\$ 30,00.

Convênio/contrato 3:

Exercício X1 – receita R\$ 60,00;

Exercício X2 – receita R\$ 40,00; restituição a ser efetuada: R\$ 50,00. Contabilização como dedução de receita no valor de R\$ 40,00 e contabilização como despesa orçamentária no valor de R\$ 10,00.

Convênio/contrato 4:

Exercício X1 – receita R\$ 100,00;

Exercício X2 – não houve receita. Restituição a ser efetuada: R\$ 30,00. Contabilização como despesa orçamentária no valor de R\$ 30,00.

A retificação consiste em corrigir dados informados erroneamente pelos contribuintes, que geraram registros incorretos na contabilidade do órgão. Exemplo: identificação do contribuinte, tipo de receita etc. A correção desses dados deve ser feita mediante registro de dedução de receita e, após isso, deve-se proceder ao lançamento correto.

No caso de lançamentos manuais em que ocorram erros de escrituração do ente (não motivados por informações incorretas dos contribuintes), a correção deve ser feita por meio de estorno e novo lançamento correto.

2. Recursos cuja tributação e arrecadação competem a um ente da federação, mas são atribuídos a outro(s) ente(s)

No caso em que se configure em orçamento apenas o valor pertencente ao ente arrecadador, deverá ser registrado o valor total arrecadado, incluindo os recursos de terceiros. Após isso, estes últimos serão registrados como dedução da receita e será reconhecida uma obrigação para com o “beneficiário” desses valores.

A adoção desse procedimento está fundamentada no fato de que não há necessidade de aprovação parlamentar para transferência de recursos a outros entes que decorra da legislação. As transferências constitucionais ou legais constituem valores que não são passíveis de alocação em despesas pelo ente público arrecadador. Assim, não há desobediência ao Princípio do Orçamento Bruto, segundo o qual receitas e despesas devem ser incluídas no orçamento em sua totalidade, sem deduções.

No entanto, alguns entes podem optar pela inclusão dessa receita no orçamento, e nesse caso o recebimento será integralmente computado como receita, sendo efetuada uma despesa quando da entrega ao beneficiário.

Importante destacar que esses procedimentos são aplicáveis apenas para recursos que não pertençam ao ente arrecadador.

3. Renúncia de receita

O art. 14 da Lei Complementar nº 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal – trata especialmente da renúncia de receita, estabelecendo medidas a serem observadas pelos entes públicos que decidirem pela concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, a saber:

“Art. 14 – A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§3º O disposto neste artigo não se aplica:

I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu §1º;

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. “(grifos não constam no original)”

Sobre as espécies de renúncia de receita, tem-se que:

A anistia¹⁶ é o perdão da multa, que visa excluir o crédito tributário na parte relativa à multa aplicada pelo sujeito ativo ao sujeito passivo, por infrações cometidas por este anteriormente à vigência da lei que a concedeu. A anistia não abrange o crédito tributário já em cobrança, em débito para com a Fazenda, cuja incidência também já havia ocorrido.

A remissão¹⁷ é o perdão da dívida, que se dá em determinadas circunstâncias previstas na lei, tais como valor diminuto da dívida, situação difícil que torna impossível ao sujeito passivo solver o débito, inconveniência do processamento da cobrança dado o alto custo não compensável com a quantia em cobrança, probabilidade de não receber, erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, equidade, etc. Não implica em perdoar a conduta ilícita, concretizada na infração penal, nem em perdoar a sanção aplicada ao contribuinte. Contudo, não se considera renúncia de receita o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança¹⁸.

O crédito presumido é aquele que representa o montante do imposto cobrado na operação anterior e objetiva neutralizar o efeito de recuperação dos impostos não cumulativos, pelo qual o Estado se apropria do valor da isenção nas etapas subsequentes da circulação da mercadoria. É o caso dos créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações e prestações destinadas ao exterior.¹⁹ Todavia, não é considerada renúncia de receita o crédito real ou tributário do ICMS previsto na legislação instituidora do tributo.

A isenção²⁰ é a espécie mais usual de renúncia e define-se como a dispensa legal, pelo Estado, do débito tributário devido.

A modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições é o incentivo fiscal por meio do qual a lei modifica para menos sua base tributável pela exclusão de quaisquer de seus elementos constitutivos. Pode ocorrer isoladamente ou associada a uma redução de alíquota, expressa na aplicação de um percentual de redução.

¹⁶ Código Tributário Nacional, artigos 180 a 182.

¹⁷ Código Tributário Nacional, art. 172.

¹⁸ LRF, art. 14, §3º, II.

¹⁹ LC 87/96, art. 20, §3º.

²⁰ Código Tributário Nacional, artigos 176 a 179.

O conceito de renúncia de receita da LRF é exemplificativo, abarcando também, além dos instrumentos mencionados expressamente, quaisquer “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

Em termos orçamentários, uma vez utilizada a primeira hipótese, o montante da renúncia será considerado no momento da elaboração da LOA. Ou seja, a estimativa da receita orçamentária já contemplou a renúncia.

No entanto, para demonstrar aos usuários da informação contábil a existência e o montante dos recursos que o ente tem a competência de arrecadar, mas que não ingressam nos cofres públicos por renúncia, deve ser feito um levantamento de toda a renúncia de receita existente no ente.

Contabilmente, é utilizada a metodologia da dedução de receita para evidenciar as renúncias. Dessa forma, deve haver um registro contábil na natureza de receita orçamentária objeto da renúncia, em contrapartida com uma dedução de receita (conta redutora de receita).

Exemplo – Diminuição de alíquota do Imposto Predial Territorial Urbano, IPTU:

Suponha que um município, ao diminuir a alíquota do IPTU, causou redução de 20% na sua receita arrecadada. Nessa situação, poderá optar por uma das formas de registro abaixo:

Registro, no município, da renúncia de receita no momento da arrecadação. Valor arrecadado: R\$ 800,00.

No momento do reconhecimento do fato gerador:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	R\$ 800,00
C 4.1.1.2.x.xx.xx	Impostos sobre o patrimônio e a renda	R\$ 800,00

No momento da arrecadação:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 800,00
D 6.2.1.3.x.xx.xx	* Dedução da receita realizada (IPTU)	R\$ 200,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 1.000,00

Obs: * Dedução de renúncia de IPTU – Retificadora da Receita Realizada.

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 800,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 800,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 800,00
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	R\$ 800,00

Registro da renúncia de receita em momento posterior ao de arrecadação. Valor arrecadado R\$ 800,00.

No momento do reconhecimento do fato gerador:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos Tributários a receber (P)	R\$ 800,00

C 4.1.1.2.x.xx.xx	Impostos sobre o patrimônio e a renda	R\$ 800,00

Quando da arrecadação:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 800,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 800,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 800,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 800,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes em moeda nacional	R\$ 800,00
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber	R\$ 800,00

Lançamento complementar para registrar a renúncia de receita:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.3.x.xx.xx	* Dedução da receita realizada (IPTU)	R\$ 200,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 200,00

01.03.04.02 IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

A Constituição Federal, nos arts. 157, inciso I e 158, inciso I, determina que pertençam aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios o imposto de renda e os proventos de qualquer natureza, incidentes na fonte, pagos por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

De acordo com a Portaria STN nº 212, de 04 de junho de 2001, os valores descritos no parágrafo anterior deverão ser contabilizados como receita tributária. Para isso, utiliza-se a natureza de receita 1112.04.31 – “Imposto de Renda Retido nas Fontes sobre os Rendimentos do Trabalho”.

Desse modo, a contabilidade espelha o fato efetivamente ocorrido: mesmo correspondendo à arrecadação de um tributo de competência da União, tais recursos não transitam por ela, ficando diretamente com o ente arrecadador. Desse modo, não há de se falar em registro de uma receita de transferência nos estados, DF e municípios, uma vez que não ocorre a efetiva transferência do valor pela União.

Procedendo-se ao registro da receita tributária, na consolidação das contas públicas, esse montante ficará correto: serão consideradas como arrecadação de imposto de renda retido na fonte as retenções feitas por todos os Entes da Federação.

Em obediência à regra do Orçamento Bruto, a contabilização do imposto de renda retido na fonte deverá ser feita da seguinte maneira nos estados, conforme o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público:²¹

No reconhecimento do fato gerador da despesa patrimonial:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.1.1.x.x.xx.xx	Remuneração a pessoal	R\$ 10.000,00
C 2.1.4.x.x.xx.xx	Obrigações fiscais a curto prazo (P)	R\$ 10.000,00

No momento do empenho²²:

²¹ A contabilização conforme o Plano de Contas da União encontra-se ao final desta Parte.

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	2.1.4.x.x.xx.xx	Obrigações fiscais a curto prazo (P)	R\$ 10.000,00
C	2.1.4.x.x.xx.xx	Obrigações fiscais a curto prazo (F)	R\$ 10.000,00

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 10.000,00
C	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 10.000,00

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 10.000,00
C	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 10.000,00

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 10.000,00
C	8.2.1.1.2.00.00	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 10.000,00

No momento da liquidação:

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 10.000,00
C	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado	R\$ 10.000,00

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	8.2.1.1.2.00.00	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 10.000,00
C	8.2.1.1.3.00.00	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 10.000,00

No reconhecimento do fato gerador da receita patrimonial, que coincide com o momento da arrecadação:

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	2.1.4.x.x.xx.xx	Obrigações fiscais a curto prazo (F)	R\$ 2.000,00
C	2.1.4.x.x.xx.xx	Obrigações fiscais a curto prazo - Consignação do IRRF (F)	R\$ 2.000,00

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	2.1.4.x.x.xx.xx	Obrigações fiscais a curto prazo - Consignação do IRRF (F)	R\$ 2.000,00
C	4.1.1.2.x.xx.xx	Impostos sobre o patrimônio e a renda	R\$ 2.000,00

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 2.000,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 2.000,00

²² Os lançamentos que envolvem a conta Crédito empenhado em liquidação são explicados no tópico 01.04.00, que trata da Despesa Orçamentária.

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	7.2.2.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 2.000,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 2.000,00

01.03.04.03 REDUTOR FINANCEIRO – FPM

O Fundo de Participação dos Municípios (FPM) é transferência constitucional composta por 22,5% da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre os produtos industrializados, de acordo com art. 159 da Constituição Federal.

A Lei Complementar nº 91/97, alterada pela Lei Complementar nº 106/01, estabelece que os coeficientes do FPM, exceto para as capitais estaduais, serão calculados com base no número de habitantes de cada município e revistos anualmente.

Entretanto, ficam mantidos, a partir do exercício de 1998, os coeficientes do FPM atribuídos, a partir de 1997, aos municípios que apresentaram redução de seus coeficientes pela aplicação do disposto no art. 1º da Lei Complementar nº 91/97. Os ganhos adicionais em cada exercício decorrentes da manutenção dos coeficientes atribuídos em 1997 têm aplicação de redutor financeiro, o qual será redistribuído aos demais participantes do FPM.

O redutor financeiro é entendido como valor resultado do percentual incidente sobre a diferença positiva apurada entre o valor do FPM, utilizando o coeficiente atribuído em 1997, e o valor caso fosse utilizado o coeficiente do ano de distribuição do recurso.

Para melhor evidenciar os fatos contábeis envolvidos, a receita de transferência do FPM será contabilizada pelo valor bruto e o redutor financeiro será registrado como dedução da receita em questão, conforme exemplo hipotético abaixo:

Distribuição de Arrecadação Federal:
FPM – Município X

Data	Parcela	Valor Distribuído	
10.01.2005	Parcela de IPI	6.000,00	C
	Parcela de IR	130.000,00	C
	Redutor LC 91/97	30.000,00	D
	<u>TOTAL:</u>	106.000,00	C

Contabilização no Município X:

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional	R\$ 106.000,00
C	4.5.2.x.x.xx.xx	Transferências Intergovernamentais	R\$ 106.000,00

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 106.000,00
D	6.2.1.3.x.xx.xx	* Dedução da receita realizada (FPM)	R\$ 30.000,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 136.000,00

Obs.: * Dedução de FPM – Retificadora da Receita Orçamentária Realizada.

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 106.000,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 106.000,00

A parcela resultado da redistribuição dos redutores financeiros, denominada cota, deverá ser registrada contabilmente como receita de transferência da União, pois esse valor também foi considerado despesa de transferência na União, conforme exemplo hipotético abaixo:

Distribuição de Arrecadação Federal
FPM – Município Y

Data	Parcela	Valor Distribuído	
10.01.2005	Parcela de IPI	6.000,00	C
	Parcela de IR	130.000,00	C
	Redutor LC 91/97	30.000,00	C
	<u>TOTAL:</u>	166.000,00	C

Contabilização no Município Y

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	1.1.1.1.x.xx.xx	Caixas e equivalentes de caixa e moeda nacional	R\$ 166.000,00
C	4.5.2.x.x.xx.xx	Transferências Intergovernamentais	R\$ 166.000,00

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 166.000,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 166.000,00

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 166.000,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 166.000,00

Obs.: Caso o município possua conta de nível hierárquico inferior, poderá registrar em separado a parcela do acréscimo do FPM – Lei Complementar 91/97, desdobrando a conta em transferência do FPM e Cota Lei nº 91/97.

Para os municípios que efetuaram registro contábil, de acordo com Portaria STN nº 327, de 27 de agosto de 2001, o passivo ou ativo registrado deverá ser baixado em contrapartida com a variação aumentativa ou diminutiva respectivamente. Sendo o valor relevante, justificar mudança de procedimento em nota explicativa.

01.03.04.04 TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS INTERGOVERNAMENTAIS

1. Conceito

As Transferências Intergovernamentais compreendem a entrega de recursos, correntes ou de capital, de um ente (chamado “transferidor”) a outro (chamado “beneficiário”, ou “recebedor”). Podem ser voluntárias, nesse caso destinadas à cooperação, auxílio ou assistência, ou decorrentes de determinação constitucional ou legal.

Ainda sobre o conceito de transferência intergovernamental, é importante destacar que, como seu próprio nome indica, essas transferências ocorrem entre esferas distintas de governo, não guardando relação, portanto, com as operações intraorçamentárias ocorridas no âmbito do orçamento de cada ente.

2. Registros das transferências intergovernamentais

As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais podem ser contabilizadas pelo ente transferidor como uma despesa ou como dedução de receita, dependendo da forma como foi elaborado o orçamento do ente, conforme disposto no item 3.8.1 deste Manual. No entanto, em se tratando de transferências voluntárias, a contabilização deve ser como despesa, visto que não há uma determinação legal para a transferência, sendo necessário haver, de acordo com o disposto no art. 25 da LRF, existência de dotação específica que permita a transferência.

Para contabilização no ente receptor, faz-se necessário distinguir os dois tipos de transferências:

3. Transferências constitucionais e legais

Enquadram-se nessas transferências aquelas que são arrecadadas por um ente, mas devem ser transferidas a outros entes por disposição constitucional ou legal.

Exemplos de transferências constitucionais: Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de Compensação dos Estados Exportadores (FPEX) e outros.

Exemplos de transferências Legais: Transferências da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), Transferências do FNDE como: Apoio à Alimentação Escolar para Educação Básica, Apoio ao Transporte Escolar para Educação Básica, Programa Brasil Alfabetizado, Programa Dinheiro Direto na Escola.

O ente receptor deve reconhecer um direito a receber (ativo) no momento da arrecadação pelo ente transferidor em contrapartida de variação patrimonial aumentativa, não impactando o superávit financeiro.

No momento do ingresso efetivo do recurso, o ente receptor deverá efetuar a baixa do direito a receber (ativo) em contrapartida do ingresso no banco, afetando neste momento o superávit financeiro. Simultaneamente, deve-se registrar a receita orçamentária realizada em contrapartida da receita a realizar nas contas de controle da execução do orçamento.

Esse procedimento evita a formação de um superávit financeiro superior ao lastro financeiro existente no ente receptor.

4. Transferências voluntárias

Conforme o art. 25 da Lei Complementar nº 101/2000, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro Ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

Em termos orçamentários, a transferência voluntária da União para os demais entes deve estar prevista no orçamento do ente receptor (conveniente), conforme o disposto no art. 35 da Lei nº 10.180, de 2001, que dispõe:

“Art. 35. Os órgãos e as entidades da Administração direta e indireta da União, ao celebrarem compromissos em que haja a previsão de transferências de recursos financeiros, de seus orçamentos, para Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecerão nos instrumentos pactuais a obrigação dos entes receptores de fazerem incluir tais recursos nos seus respectivos orçamentos.”

No entanto, para o reconhecimento contábil, o ente recebedor deve registrar a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência financeira, pois, sendo uma transferência voluntária, não há garantias reais da transferência. Por esse mesmo motivo, a regra para transferências voluntárias é o beneficiário não registrar o ativo relativo a essa transferência.

Apenas nos casos em que houver cláusula contratual garantindo a transferência de recursos após o cumprimento de determinadas etapas do contrato, o ente beneficiário, no momento em que já tiver direito à parcela dos recursos e enquanto não ocorrer o efetivo recebimento a que tem direito, deverá registrar um direito a receber no ativo. Nesse caso não há impacto no superávit financeiro, pois ainda está pendente o registro da receita orçamentária para que esse recurso possa ser utilizado, conforme definições constantes no art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

“Art. 105.

[...]

§1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.”

5. Transferências a consórcios públicos

A Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, dispõe sobre normas gerais relativas à contratação de consórcios públicos para a realização de objetivos de interesse comum e estabelece que a execução das receitas e despesas do consórcio público deverá obedecer às normas de direito financeiro aplicáveis às entidades públicas. Ou seja, os registros na execução da receita e da despesa do consórcio serão efetuados de acordo com a classificação constante da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, e das demais normas aplicadas aos Entes da Federação. Desse modo, o consórcio deverá elaborar seu orçamento próprio. Ademais, a classificação da receita e da despesa pública do consórcio deverá manter correspondência com as dos entes consorciados.

No consórcio público, deverão ser classificados como receita orçamentária de transferência correspondente ao ente transferidor, nas seguintes naturezas:

1721.37.00 – Transferências a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;

1722.37.00 – Transferências a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;

1723.37.00 – Transferências a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios.

A classificação dos recursos transferidos aos consórcios públicos como despesa pelo ente transferidor e receita pelo consórcio público justifica-se pelo fato de que, assim, possibilita-se o aperfeiçoamento do processo de consolidação dos balanços e demais demonstrações contábeis, com vistas a excluir as operações entre os consorciados e o consórcio público da entidade contábil considerada. Essa foi a recomendação do Tribunal de Contas da União apresentada no Anexo a Ata nº 22 da Sessão Extraordinária do Plenário, de 12 de junho de 2003, válida contabilmente para todos os Entes da Federação.

01.03.04.05 REMUNERAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS

No cálculo dos percentuais de aplicação de determinados recursos vinculados, a legislação dispõe que sejam levados em consideração os rendimentos dos seus depósitos bancários. Para tal, é necessário que os registros contábeis permitam identificar a vinculação de cada depósito. Essa identificação poderá ser efetuada de duas formas:

a) Por meio do mecanismo da destinação, controlando as disponibilidades financeiras por fonte de recursos; ou

b) Por meio do desdobramento da natureza de receita 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários.

Se o ente utiliza o mecanismo da destinação de recursos, também conhecido como fonte de recursos, a informação da destinação associada à natureza de receita 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários - possibilita a identificação da remuneração dos diversos recursos vinculados, separados nas respectivas destinações. Para esses entes, não é necessário desdobrar a natureza da receita 1325.00.00 para se obter a informação da remuneração dos recursos vinculados, uma vez que a conta de receita realizada estaria detalhada por vinculação.

Se o ente não utiliza o mecanismo da destinação de recursos, faz-se necessário desdobrar a natureza de receita 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários. Para isso devem ser utilizadas as naturezas de receitas constantes do Anexo IV do Volume Anexos do MCASP.

Salienta-se que se a legislação obriga a vinculação da remuneração dos Depósitos Bancários a determinada finalidade, a contabilidade deve evidenciar as diferentes vinculações dessas remunerações. A forma de se evidenciar é de escolha do ente público.

01.03.04.06 RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR BAIXA DE DÍVIDA ATIVA INSCRITA

O recebimento de Dívida Ativa corresponde a uma receita, pela ótica orçamentária, com simultânea baixa contábil do crédito registrado anteriormente no Ativo, sob a ótica patrimonial.

As formas de recebimento da Dívida Ativa são definidas em lei, destacando-se o recebimento em espécie e o recebimento na forma de bens, tanto pela adjudicação quanto pela dação em pagamento, sendo que o recebimento na forma de bens também poderá corresponder a uma receita orçamentária no momento do recebimento do bem, efetuando-se o registro da execução orçamentária da despesa com a sua aquisição, mesmo que não tenha havido fluxo financeiro. Esse procedimento permite a observância da legislação quanto à destinação dos recursos recebidos de Dívida Ativa. Observe-se que, mesmo que não se efetue a execução orçamentária da receita e da despesa decorrente desse procedimento, a administração deve propiciar os meios para que a destinação dos recursos recebidos em dívida ativa, mesmo que na forma de bens, seja garantida.

O registro das receitas orçamentárias oriundas do recebimento da Dívida Ativa deve ser discriminado em contas contábeis de acordo com a natureza do crédito original. Também devem ser classificados em contas específicas os recebimentos referentes a multas, juros e outros encargos.

Seguem os registros contábeis da baixa por recebimento do principal no órgão competente para inscrição:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos a longo prazo (P)
Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada
Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.x.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

01.04.00 DESPESA ORÇAMENTÁRIA

01.04.01 CONCEITO

O orçamento é o instrumento de planejamento de qualquer entidade, pública ou privada, e representa o fluxo de ingressos e aplicação de recursos em determinado período.

Para o setor público, é de vital importância, pois é a Lei Orçamentária que fixa a despesa pública autorizada para um exercício financeiro. A despesa pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade.

Os dispêndios, assim como os ingressos, são tipificados em orçamentários e extraorçamentários.

Segundo o art. 35 da Lei nº 4.320/64:

“Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nêle arrecadadas;

II - as despesas nêle legalmente empenhadas.”

Dessa forma, despesa orçamentária é o fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial.

Dispêndio extraorçamentário é aquele que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo as diversas saídas de numerários, decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e saídas de recursos transitórios.

Para fins contábeis, a despesa orçamentária pode ser classificada quanto ao impacto na situação líquida patrimonial em:

- Despesa Orçamentária Efetiva - aquela que, no momento de sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo diminutivo.
- Despesa Orçamentária Não Efetiva – aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permutativo.

Em geral, a despesa orçamentária efetiva é despesa corrente. Entretanto, pode haver despesa corrente não efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamentos, que representam fatos permutativos.

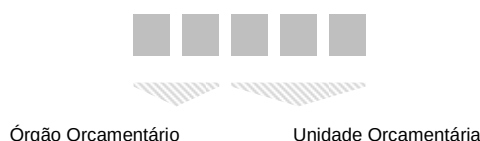
A despesa não efetiva normalmente se enquadra como despesa de capital. Entretanto, há despesa de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital, que causam variação patrimonial diminutiva e, por isso, classificam-se como despesa efetiva.

01.04.02 CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

01.04.02.01 CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL

A classificação institucional reflete a estrutura de alocação dos créditos orçamentários e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias (art. 14 da Lei nº 4.320/1964). Os órgãos orçamentários, por sua vez, correspondem a agrupamentos de unidades orçamentárias. As dotações são consignadas às unidades orçamentárias, responsáveis pela realização das ações.

No caso do Governo Federal, o código da classificação institucional compõe-se de cinco dígitos, sendo os dois primeiros reservados à identificação do órgão e os demais à unidade orçamentária. Não há ato que a estabeleça, sendo definida no contexto da elaboração da lei orçamentária anual ou da abertura de crédito especial.



Exemplos de Órgão Orçamentário e Unidade Orçamentária do Governo Federal:

ÓRGÃO		UNIDADE ORÇAMENTÁRIA	
26000	Ministério da Educação	26242	Universidade Federal de Pernambuco
		26277	Fundação Universidade Federal de Ouro Preto
		26321	Escola Agrotécnica Federal de Manaus
30000	Ministério da Justiça	30107	Departamento de Polícia Rodoviária Federal
		30109	Defensoria Pública da União
		30911	Fundo Nacional de Segurança Pública
39000	Ministério dos Transportes	39250	Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT
		39252	Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes – DNIT

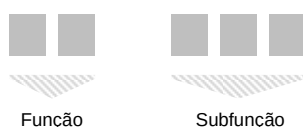
Cabe ressaltar que uma unidade orçamentária não corresponde necessariamente a uma estrutura administrativa, como ocorre, por exemplo, com alguns fundos especiais e com as Unidades Orçamentárias “Transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios”, “Encargos Financeiros da União”, “Operações Oficiais de Crédito”, “Refinanciamento da Dívida Pública Mobiliária Federal” e “Reserva de Contingência”.

01.04.02.02 CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL

A classificação funcional segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder basicamente à indagação “em que” área de ação governamental a despesa será realizada.

A atual classificação funcional foi instituída pela Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do então Ministério do Orçamento e Gestão, e é composta de um rol de funções e subfunções prefixadas, que servem como agregador dos gastos públicos por área de ação governamental nas três esferas de Governo. Trata-se de classificação de aplicação comum e obrigatória, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que permite a consolidação nacional dos gastos do setor público.

A classificação funcional é representada por cinco dígitos. Os dois primeiros referem-se à função, enquanto que os três últimos dígitos representam a subfunção, que podem ser traduzidos como agregadores das diversas áreas de atuação do setor público, nas esferas legislativa, executiva e judiciária.



1. Função

A função é representada pelos dois primeiros dígitos da classificação funcional e pode ser traduzida como o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público. A função quase sempre se relaciona com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, educação, saúde, defesa, que, na União, de modo geral, guarda relação com os respectivos Ministérios.

A função “Encargos Especiais” engloba as despesas orçamentárias em relação às quais não se pode associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra. Nesse caso, na União, as ações estarão associadas aos programas do tipo “Operações Especiais” que constarão apenas do orçamento, não integrando o PPA.

A dotação global denominada “Reserva de Contingência”, permitida para a União no art. 91 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, ou em atos das demais esferas de Governo, a ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais e para o atendimento ao disposto no art. 5º, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 2000, sob coordenação do órgão responsável pela sua destinação, será identificada nos orçamentos de todas as esferas de Governo pelo código “99.999.9999.xxxx.xxxx”, no que se refere às classificações por função e subfunção e estrutura programática, onde o “x” representa a codificação da ação e o respectivo detalhamento.

2. Subfunção

A subfunção, indicada pelos três últimos dígitos da classificação funcional, representa um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve evidenciar cada área da atuação governamental, por intermédio da agregação de determinado subconjunto de despesas e identificação da natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções.

As subfunções podem ser combinadas com funções diferentes daquelas às quais estão relacionadas na Portaria MOG nº 42/1999. Deve-se adotar como função aquela que é típica ou principal do órgão. Assim, a programação de um órgão, via de regra, é classificada em uma única função, ao passo que a subfunção é escolhida de acordo com a especificidade de cada ação governamental. A exceção à combinação encontra-se na função 28 – Encargos Especiais e suas subfunções típicas que só podem ser utilizadas conjugadas.

Exemplos:

Ministério da Educação

FUNÇÃO	12	Educação
SUBFUNÇÃO	365	Educação Infantil

Câmara dos Deputados

FUNÇÃO	01	Legislativa
SUBFUNÇÃO	365	Educação Infantil

01.04.02.03 CLASSIFICAÇÃO POR ESTRUTURA PROGRAMÁTICA

Toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual (PPA) para o período de quatro anos. Conforme estabelecido no art. 3º da Portaria MOG nº 42/1999, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações nela contidos. Ou seja, todos os entes devem ter seus trabalhos organizados por programas e ações, mas cada um estabelecerá seus próprios programas e ações de acordo com a referida Portaria.

1. Programa

Programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, visando à solução de um problema ou ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.

O orçamento Federal está organizado em programas, a partir dos quais são relacionadas às ações sob a forma de atividades, projetos ou operações especiais, especificando os respectivos valores e metas e as unidades orçamentárias responsáveis pela realização da ação. A cada projeto ou atividade só poderá estar associado um produto, que, quantificado por sua unidade de medida, dará origem à meta.

As informações mais detalhadas sobre os programas da União constam no Plano Plurianual e podem ser visualizados no [sítio www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br).

2. Ação

As ações são operações das quais resultam produtos (bens ou serviços), que contribuem para atender ao objetivo de um programa. Incluem-se também no conceito de ação as transferências obrigatórias ou voluntárias a outros Entes da Federação e a pessoas físicas e jurídicas, na forma de subsídios, subvenções, auxílios, contribuições e financiamentos, dentre outros.

As ações, conforme suas características podem ser classificadas como atividades, projetos ou operações especiais.

a) Atividade

É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de Governo. Exemplo: “Fiscalização e Monitoramento das Operadoras de Planos e Seguros Privados de Assistência à Saúde”.

b) Projeto

É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de Governo. Exemplo: “Implantação da rede nacional de bancos de leite humano”.

c) Operação Especial

Despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não gera contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

3. Subtítulo/Localizador de gasto

A Portaria MOG nº 42/1999 não estabelece critérios para a indicação da localização física das ações, todavia, considerando a dimensão do orçamento da União, a Lei de Diretrizes Orçamentárias tem determinado a identificação da localização do gasto, o que se faz por intermédio do Subtítulo.

O subtítulo permite maior controle governamental e social sobre a implantação das políticas públicas adotadas, além de evidenciar a focalização, os custos e os impactos da ação governamental.

No caso da União, as atividades, projetos e operações especiais são detalhadas em subtítulos, utilizados especialmente para especificar a localização física da ação, não podendo haver, por conseguinte, alteração da finalidade da ação, do produto e das metas estabelecidas. Vale ressaltar que o critério para priorização da localização física da ação em território é o da localização dos beneficiados pela ação. A localização do gasto poderá ser de abrangência nacional, no exterior, por Região (NO, NE, CO, SD, SL), por Estado ou Município ou, excepcionalmente, por um critério específico, quando necessário. A LDO da União veda que na especificação do subtítulo haja referência a mais de uma localidade, área geográfica ou beneficiário, se determinados.

Na União, o subtítulo representa o menor nível de categoria de programação e será detalhado por esfera orçamentária (fiscal, seguridade e investimento), grupo de natureza de despesa, modalidade de aplicação, identificador de resultado primário, identificador de uso e fonte de recursos, sendo o produto e a unidade de medida os mesmos da ação orçamentária.

4. Componentes da programação física

Meta física é a quantidade de produto a ser ofertado por ação, de forma regionalizada, se for o caso, num determinado período e instituída para cada ano. As metas físicas são indicadas em nível de subtítulo e agregadas segundo os respectivos projetos, atividades ou operações especiais.

Ressalte-se que a territorialização das metas físicas é expressa nos localizadores de gasto previamente definidos para a ação. Exemplo: No caso da vacinação de crianças, a meta será regionalizada pela quantidade de crianças a serem vacinadas ou de vacinas empregadas em cada Estado (localizadores de gasto), ainda que a campanha seja de âmbito nacional e a despesa paga de forma centralizada. Isso também ocorre com a distribuição de livros didáticos.

01.04.02.04 CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA POR NATUREZA

A classificação da despesa orçamentária, segundo a sua natureza, compõe-se de:

I – Categoria Econômica;

II – Grupo de Natureza da Despesa; e

III – Elemento de Despesa.

A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada “modalidade de aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro Ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

1. Estrutura da Natureza da Despesa Orçamentária

Os arts. 12 e 13 da Lei nº 4.320/1964, tratam da classificação da despesa orçamentária por categoria econômica e elementos. Assim como na receita orçamentária, o art. 8º estabelece que os itens da discriminação da despesa orçamentária mencionados no art. 13 serão identificados por números de código decimal, na forma do Anexo IV daquela Lei, atualmente consubstanciados na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, e constantes deste Manual.

O conjunto de informações que constitui a natureza de despesa orçamentária forma um código estruturado que agrega a categoria econômica, o grupo, a modalidade de aplicação e o elemento. Essa estrutura deve ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de governo.

O código da natureza de despesa orçamentária é composto por seis dígitos, desdobrado até o nível de elemento ou, opcionalmente, por oito, contemplando o desdobramento facultativo do elemento:

A classificação da Reserva de Contingência bem como a Reserva do Regime Próprio de Previdência Social, quanto à natureza da despesa orçamentária, serão identificadas com o código “9.9.99.99”, conforme estabelece o parágrafo único do art. 8º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001.

CATEGORIA ECONÔMICA

A despesa, assim como a receita, é classificada em duas categorias econômicas, com os seguintes códigos:

CATEGORIAS ECONÔMICAS

3 DESPESAS CORRENTES

4 DESPESAS DE CAPITAL

Despesas Correntes

Classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Despesas de Capital

Classificam-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

É importante observar que as despesas orçamentárias de capital mantêm uma correlação com o registro de incorporação de ativo imobilizado, intangível ou investimento (no caso dos grupos de natureza da despesa 4 – investimentos e 5 – inversões financeiras) ou o registro de desincorporação de um passivo (no caso do grupo de despesa 6 – amortização da dívida).

GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA - GND

É um agregador de elementos de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto, conforme discriminado a seguir:

GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA

1 PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS

2 JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA

3 OUTRAS DESPESAS CORRENTES

4 INVESTIMENTOS

5 INVERSÕES FINANCEIRAS

6 AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA

Especificações:

1 – Pessoal e Encargos Sociais

Despesas orçamentárias com pessoal ativo e inativo e pensionistas, relativas a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da

aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, conforme estabelece o caput do art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

2 – Juros e Encargos da Dívida

Despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

3 – Outras Despesas Correntes

Despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica "Despesas Correntes" não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

4 – Investimentos

Despesas orçamentárias com softwares e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

5 – Inversões Financeiras

Despesas orçamentárias com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas, além de outras despesas classificáveis neste grupo.

6 – Amortização da Dívida

Despesas orçamentárias com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

Observação:

A Reserva de Contingência e a Reserva do RPPS, destinadas ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, inclusive a abertura de créditos adicionais, serão classificadas, no que se refere ao grupo de natureza de despesa, com o código "9".

MODALIDADE DE APLICAÇÃO

A modalidade de aplicação tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades. Indica se os recursos serão aplicados diretamente pela unidade detentora do crédito ou mediante transferência para entidades públicas ou privadas. A modalidade também permite a eliminação de dupla contagem no orçamento.

Observa-se que o termo “transferências”, utilizado nos arts. 16 e 21 da Lei nº 4.320/1964, compreende as subvenções, auxílios e contribuições que atualmente são identificados em nível de elementos na classificação da natureza da despesa. Não se confundem com as transferências de recursos financeiros, representadas pelas modalidades de aplicação, e são registradas na modalidade de aplicação constante da seguinte codificação atual:

MODALIDADE DE APLICAÇÃO

20	TRANSFERÊNCIAS À UNIÃO
22	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DELEGADA À UNIÃO
30	TRANSFERÊNCIAS A ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL
31	TRANSFERÊNCIAS A ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL - FUNDO A FUNDO
32	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DELEGADA A ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL
40	TRANSFERÊNCIAS A MUNICÍPIOS
41	TRANSFERÊNCIAS A MUNICÍPIOS - FUNDO A FUNDO
42	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DELEGADA A MUNICÍPIOS
50	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS
60	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS COM FINS LUCRATIVOS
70	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES MULTIGOVERNAMENTAIS
71	TRANSFERÊNCIAS A CONSÓRCIOS PÚBLICOS
72	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DELEGADA A CONSÓRCIOS PÚBLICOS
80	TRANSFERÊNCIAS AO EXTERIOR
90	APLICAÇÕES DIRETAS
91	APLICAÇÃO DIRETA DECORRENTE DE OPERAÇÃO ENTRE ÓRGÃOS, FUNDOS E ENTIDADES INTEGRANTES DOS ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
99	A DEFINIR

Especificações:

20 – Transferências à União

Despesas orçamentárias realizadas pelos Estados, Municípios ou pelo Distrito Federal, mediante transferência de recursos financeiros à União, inclusive para suas entidades da administração indireta.

22 – Execução Orçamentária Delegada à União

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros, decorrentes de delegação ou descentralização à União para execução de ações de responsabilidade exclusiva do delegante.

30 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Municípios aos Estados e ao Distrito Federal, inclusive para suas entidades da administração indireta.

31 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal - Fundo a Fundo

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Municípios aos Estados e ao Distrito Federal por intermédio da modalidade fundo a fundo.

32 – Execução Orçamentária Delegada a Estados e ao Distrito Federal

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros, decorrentes de delegação ou descentralização a Estados e ao Distrito Federal para execução de ações de responsabilidade exclusiva do delegante.

40 – Transferências a Municípios

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Estados aos Municípios, inclusive para suas entidades da administração indireta.

41 – Transferências a Municípios - Fundo a Fundo

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União, dos Estados ou do Distrito Federal aos Municípios por intermédio da modalidade fundo a fundo.

42 – Execução Orçamentária Delegada a Municípios

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros, decorrentes de delegação ou descentralização a Municípios para execução de ações de responsabilidade exclusiva do delegante.

50 – Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades sem fins lucrativos que não tenham vínculo com a administração pública.

60 – Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades com fins lucrativos que não tenham vínculo com a administração pública.

70 – Transferências a Instituições Multigovernamentais

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas e mantidas por dois ou mais Entes da Federação ou por dois ou mais países, inclusive o Brasil.

71 – Transferências a Consórcios Públicos

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas sob a forma de consórcios públicos nos termos da Lei no 11.107, de 6 de abril de 2005, objetivando a execução dos programas e ações dos respectivos entes consorciados.

72 – Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros, decorrentes de delegação ou descentralização a consórcios públicos para execução de ações de responsabilidade exclusiva do delegante.

80 – Transferências ao Exterior

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a órgãos e entidades governamentais pertencentes a outros países, a organismos internacionais e a fundos instituídos por diversos países, inclusive aqueles que tenham sede ou recebam os recursos no Brasil.

90 – Aplicações Diretas

Aplicação direta, pela unidade orçamentária, dos créditos a ela alocados ou oriundos de descentralização de outras entidades integrantes ou não dos Orçamentos Fiscal ou da Seguridade Social, no âmbito da mesma esfera de governo.

91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social

Despesas orçamentárias de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o receptor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de Governo.

99 – A Definir

Modalidade de utilização exclusiva do Poder Legislativo ou para classificação orçamentária da Reserva de Contingência e da Reserva do RPPS, vedada a execução orçamentária enquanto não houver sua definição.

ELEMENTO DE DESPESA

Tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins. A descrição dos elementos pode não contemplar todas as despesas a eles inerentes, sendo, em alguns casos, exemplificativa. A relação dos elementos de despesa é apresentada a seguir:

ELEMENTO DE DESPESA

01	Aposentadorias, Reserva Remunerada e Reformas
03	Pensões
04	Contratação por Tempo Determinado
05	Outros Benefícios Previdenciários
06	Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso
07	Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
08	Outros Benefícios Assistenciais
09	Salário-Família
10	Outros Benefícios de Natureza Social
11	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil
12	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar
13	Obrigações Patronais
14	Diárias – Civil
15	Diárias – Militar
16	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil
17	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar
18	Auxílio Financeiro a Estudantes
19	Auxílio-Fardamento
20	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
21	Juros sobre a Dívida por Contrato
22	Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
23	Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
24	Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
25	Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita

26	Obrigações decorrentes de Política Monetária
27	Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
28	Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
29	Distribuição de Resultado de Empresas Estatais Dependentes
30	Material de Consumo
31	Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
32	Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita
33	Passagens e Despesas com Locomoção
34	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização
35	Serviços de Consultoria
36	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
37	Locação de Mão-de-Obra
38	Arrendamento Mercantil
39	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
41	Contribuições
42	Auxílios
43	Subvenções Sociais
45	Subvenções Econômicas
46	Auxílio-Alimentação
47	Obrigações Tributárias e Contributivas
48	Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
49	Auxílio-Transporte
51	Obras e Instalações
52	Equipamentos e Material Permanente
61	Aquisição de Imóveis
62	Aquisição de Produtos para Revenda
63	Aquisição de Títulos de Crédito
64	Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
65	Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
66	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
67	Depósitos Compulsórios
71	Principal da Dívida Contratual Resgatado
72	Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
73	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
74	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
75	Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação da Receita
76	Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado
77	Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
81	Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
91	Sentenças Judiciais
92	Despesas de Exercícios Anteriores
93	Indenizações e Restituições
94	Indenizações e Restituições Trabalhistas
95	Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo
96	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
97	Aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do RPPS
99	A Classificar

Especificações:

01 – Aposentadorias, Reserva Remunerada e Reformas

Despesas orçamentárias com pagamento de inativos civis, militares da reserva remunerada e reformados e segurados do plano de benefícios da previdência social.

03 – Pensões

Despesas orçamentárias com pensionistas civis e militares; pensionistas do plano de benefícios da previdência social; pensões concedidas por lei específica ou por sentenças judiciais.

04 – Contratação por Tempo Determinado

Despesas orçamentárias com a contratação de pessoal por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, de acordo com legislação específica de cada Ente da Federação, inclusive obrigações patronais e outras despesas variáveis, quando for o caso.

05 – Outros Benefícios Previdenciários

Despesas orçamentárias com outros benefícios do sistema previdenciário exclusive aposentadoria, reformas e pensões.

06 – Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso

Despesas orçamentárias decorrentes do cumprimento do art. 203, inciso V, da Constituição Federal, que dispõe:

“Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

[...]

V – a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.”

07 – Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência

Despesas orçamentárias com os encargos da entidade patrocinadora no regime de previdência fechada, para complementação de aposentadoria.

08 – Outros Benefícios Assistenciais

Despesas orçamentárias com: Auxílio-Funeral devido à família do servidor ou do militar falecido na atividade, ou aposentado, ou a terceiro que custear, comprovadamente, as despesas com o funeral do ex-servidor ou do ex-militar; Auxílio-Reclusão devido à família do servidor ou do militar afastado por motivo de prisão; Auxílio-Natalidade devido à servidora ou militar, cônjuge ou companheiro servidor público ou militar por motivo de nascimento de filho; Auxílio-Creche ou Assistência Pré-Escolar devido ao dependente do servidor ou militar, conforme regulamento, e Auxílio-Invalidez pagos diretamente ao servidor ou militar.

09 – Salário-Família

Despesas orçamentárias com benefício pecuniário devido aos dependentes econômicos do militar ou do servidor, exclusive os regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), os quais são pagos à conta do plano de benefícios da previdência social.

10 – Outros Benefícios de Natureza Social

Despesas orçamentárias com abono PIS/PASEP e Seguro-Desemprego, em cumprimento aos §§3º e 4º do art. 239 da Constituição Federal.

11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil

Despesas orçamentárias com: Vencimento; Salário Pessoal Permanente; Vencimento ou Salário de Cargos de Confiança; Subsídios; Vencimento de Pessoal em Disponibilidade Remunerada; Gratificações, tais como: Gratificação Adicional Pessoal Disponível; Gratificação de Interiorização; Gratificação de Dedicção Exclusiva; Gratificação de Regência de Classe; Gratificação pela Chefia ou Coordenação de Curso de Área ou Equivalente; Gratificação por Produção Suplementar; Gratificação por Trabalho de Raios X ou Substâncias Radioativas; Gratificação pela Chefia de Departamento, Divisão ou Equivalente; Gratificação de Direção Geral ou Direção (Magistério de 1º e 2º Graus); Gratificação de Função-Magistério Superior; Gratificação de Atendimento e Habilitação Previdenciários; Gratificação Especial de Localidade; Gratificação de Desempenho das Atividades Rodoviárias; Gratificação da Atividade de Fiscalização do Trabalho; Gratificação de Engenheiro Agrônomo; Gratificação de Natal; Gratificação de Estímulo à Fiscalização e Arrecadação de Contribuições e de Tributos; Gratificação por Encargo de Curso ou de Concurso; Gratificação de Produtividade do Ensino; Gratificação de Habilitação Profissional; Gratificação de Atividade; Gratificação de Representação de Gabinete; Adicional de Insalubridade; Adicional Noturno; Adicional de Férias 1/3 (art. 7º, inciso XVII, da Constituição); Adicionais de Periculosidade; Representação Mensal; Licença-Prêmio por assiduidade; Retribuição Básica (Vencimentos ou Salário no Exterior); Diferenças Individuais Permanentes; Vantagens Pecuniárias de Ministro de Estado, de Secretário de Estado e de Município; Férias Antecipadas de Pessoal Permanente; Aviso Prévio (cumprido); Férias Vencidas e Proporcionais; Parcela Incorporada (ex-quintos e ex-décimos); Indenização de Habilitação Policial; Adiantamento do 13º Salário; 13º Salário Proporcional; Incentivo Funcional - Sanitarista; Abono Provisório; “Pró-labore” de Procuradores; e outras despesas correlatas de caráter permanente.

12 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar

Despesas orçamentárias com: Soldo; Gratificação de Localidade Especial; Gratificação de Representação; Adicional de Tempo de Serviço; Adicional de Habilitação; Adicional de Compensação Orgânica; Adicional Militar; Adicional de Permanência; Adicional de Férias; Adicional Natalino; e outras despesas correlatas, de caráter permanente, previstas na estrutura remuneratória dos militares.

13 – Obrigações Patronais

Despesas orçamentárias com encargos que a administração tem pela sua condição de empregadora, e resultantes de pagamento de pessoal ativo, inativo e pensionistas, tais como Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e contribuições para Institutos de Previdência, inclusive a alíquota de contribuição suplementar para cobertura do déficit atuarial, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das contribuições de que trata este elemento de despesa.

14 – Diárias – Civil

Despesas orçamentárias com cobertura de alimentação, pousada e locomoção urbana, do servidor público estatutário ou celetista que se desloca de sua sede em objeto de serviço, em caráter eventual ou transitório, entendido como sede o Município onde a repartição estiver instalada e onde o servidor tiver exercício em caráter permanente.

15 – Diárias – Militar

Despesas orçamentárias decorrentes do deslocamento do militar da sede de sua unidade por motivo de serviço, destinadas à indenização das despesas de alimentação e pousada.

16 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil

Despesas orçamentárias relacionadas às atividades do cargo/emprego ou função do servidor, e cujo pagamento só se efetua em circunstâncias específicas, tais como: hora-extra; substituições; e outras despesas da espécie, decorrentes do pagamento de pessoal dos órgãos e entidades da administração direta e indireta.

17 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar

Despesas orçamentárias eventuais, de natureza remuneratória, devidas em virtude do exercício da atividade militar, exceto aquelas classificadas em elementos de despesas específicos.

18 – Auxílio Financeiro a Estudantes

Despesas orçamentárias com ajuda financeira concedida pelo Estado a estudantes comprovadamente carentes, e concessão de auxílio para o desenvolvimento de estudos e pesquisas de natureza científica, realizadas por pessoas físicas na condição de estudante, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar nº 101/2000.

19 – Auxílio-Fardamento

Despesas orçamentárias com o auxílio-fardamento, pago diretamente ao servidor ou militar.

20 – Auxílio Financeiro a Pesquisadores

Despesas Orçamentárias com apoio financeiro concedido a pesquisadores, individual ou coletivamente, exceto na condição de estudante, no desenvolvimento de pesquisas científicas e tecnológicas, nas suas mais diversas modalidades, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar nº 101/2000.

21 – Juros sobre a Dívida por Contrato

Despesas orçamentárias com juros referentes a operações de crédito efetivamente contratadas.

22 – Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato

Despesas orçamentárias com outros encargos da dívida pública contratada, tais como: taxas, comissões bancárias, prêmios, imposto de renda e outros encargos.

23 – Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária

Despesas orçamentárias com a remuneração real devida pela aplicação de capital de terceiros em títulos públicos.

24 – Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária

Despesas orçamentárias com outros encargos da dívida mobiliária, tais como: comissão, corretagem, seguro, etc.

25 – Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita

Despesas orçamentárias com o pagamento de encargos da dívida pública, inclusive os juros decorrentes de operações de crédito por antecipação da receita, conforme art. 165, §8º, da Constituição.

26 – Obrigações decorrentes de Política Monetária

Despesas orçamentárias com a cobertura do resultado negativo do Banco Central do Brasil, como autoridade monetária, apurado em balanço, nos termos da legislação vigente.

27 – Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares

Despesas orçamentárias que a administração é compelida a realizar em decorrência da honra de avais, garantias, seguros, fianças e similares concedidos.

28 – Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos

Despesas orçamentárias com encargos decorrentes da remuneração de cotas de fundos autárquicos, à semelhança de dividendos, em razão dos resultados positivos desses fundos.

29 - Distribuição de Resultado de Empresas Estatais Dependentes

Despesas orçamentárias com a distribuição de resultado positivo de empresas estatais dependentes, inclusive a título de dividendos e participação de empregados nos referidos resultados.

30 – Material de Consumo

Despesas orçamentárias com álcool automotivo; gasolina automotiva; diesel automotivo; lubrificantes automotivos; combustível e lubrificantes de aviação; gás engarrafado; outros combustíveis e lubrificantes; material biológico, farmacológico e laboratorial; animais para estudo, corte ou abate; alimentos para animais; material de coudelaria ou de uso zootécnico; sementes e mudas de plantas; gêneros de alimentação; material de construção para reparos em imóveis; material de manobra e patrulhamento; material de proteção, segurança, socorro e sobrevivência; material de expediente; material de cama e mesa, copa e cozinha, e produtos de higienização; material gráfico e de processamento de dados; aquisição de disquete; material para esportes e diversões; material para fotografia e filmagem; material para instalação elétrica e eletrônica; material para manutenção, reposição e aplicação; material odontológico, hospitalar e ambulatorial; material químico; material para telecomunicações; vestuário, uniformes, fardamento, tecidos e aviamentos; material de acondicionamento e embalagem; suprimento de proteção ao vôo; suprimento de aviação; sobressalentes de máquinas e motores de navios e esquadra; explosivos e munições; bandeiras, flâmulas e insígnias e outros materiais de uso não duradouro.

31 – Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras

Despesas orçamentárias com a aquisição de prêmios, condecorações, medalhas, troféus, etc., bem como com o pagamento de prêmios em pecúnia, inclusive decorrentes de sorteios lotéricos.

32 – Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita

Despesas orçamentárias com aquisição de materiais, bens ou serviços para distribuição gratuita, tais como livros didáticos, medicamentos, gêneros alimentícios e outros materiais, bens ou serviços que possam ser distribuídos gratuitamente, exceto se destinados a premiações culturais, artísticas, científicas, desportivas e outras.

33 – Passagens e Despesas com Locomoção

Despesas orçamentárias, realizadas diretamente ou por meio de empresa contratada, com aquisição de passagens (aéreas, terrestres, fluviais ou marítimas), taxas de embarque, seguros, fretamento, pedágios, locação ou uso de veículos para transporte de pessoas e suas respectivas bagagens, inclusive quando decorrentes de mudanças de domicílio no interesse da administração.

34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização

Despesas orçamentárias relativas à mão-de-obra constantes dos contratos de terceirização, de acordo com o art. 18, §1º, da Lei Complementar nº 101, de 2000, computadas para fins de limites da despesa total com pessoal previstos no art. 19 dessa Lei.

35 – Serviços de Consultoria

Despesas orçamentárias decorrentes de contratos com pessoas físicas ou jurídicas, prestadoras de serviços nas áreas de consultorias técnicas ou auditorias financeiras ou jurídicas, ou assemelhadas.

36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física

Despesas orçamentárias decorrentes de serviços prestados por pessoa física pagos diretamente a esta e não enquadrados nos elementos de despesa específicos, tais como: remuneração de serviços de natureza eventual, prestado por pessoa física sem vínculo empregatício; estagiários, monitores diretamente contratados; gratificação por encargo de curso ou de concurso; diárias a colaboradores eventuais; locação de imóveis; salário de internos nas penitenciárias; e outras despesas pagas diretamente à pessoa física.

37 – Locação de Mão-de-Obra

Despesas orçamentárias com prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como limpeza e higiene, vigilância ostensiva e outros, nos casos em que o contrato especifique o quantitativo físico do pessoal a ser utilizado.

38 – Arrendamento Mercantil

Despesas orçamentárias com contratos de arrendamento mercantil, com opção ou não de compra do bem de propriedade do arrendador.

39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica

Despesas orçamentárias decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como: assinaturas de jornais e periódicos; tarifas de energia elétrica, gás, água e esgoto; serviços de comunicação (telefone, telex, correios, etc.); fretes e carretos; locação de imóveis (inclusive despesas de condomínio e tributos à conta do locatário, quando previstos no contrato de locação); locação de equipamentos e materiais permanentes; software; conservação e adaptação de bens imóveis; seguros em geral (exceto os decorrentes de obrigação patronal); serviços de asseio e higiene; serviços de divulgação, impressão, encadernação e emolduramento; serviços funerários; despesas com congressos, simpósios, conferências ou exposições; vale-refeição; auxílio-creche (exclusive a indenização a servidor); habilitação de telefonia fixa e móvel celular; e outros congêneres, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das obrigações não tributárias.

41 – Contribuições

Despesas orçamentárias às quais não correspondam contraprestação direta em bens e serviços e não sejam reembolsáveis pelo recebedor, inclusive as destinadas a atender a despesas de manutenção de outras entidades de direito público ou privado, observado o disposto na legislação vigente.

42 – Auxílios

Despesas orçamentárias destinadas a atender a despesas de investimentos ou inversões financeiras de outras esferas de governo ou de entidades privadas sem fins lucrativos, observado, respectivamente, o disposto nos arts. 25 e 26 da Lei Complementar nº 101/2000.

43 – Subvenções Sociais

Despesas orçamentárias para cobertura de despesas de instituições privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa, de acordo com os arts. 16, parágrafo único, e 17 da Lei nº 4.320/1964, observado o disposto no art. 26 da LRF.

45 – Subvenções Econômicas

Despesas orçamentárias com o pagamento de subvenções econômicas, a qualquer título, autorizadas em leis específicas, tais como: ajuda financeira a entidades privadas com fins lucrativos; concessão de bonificações a produtores, distribuidores e vendedores; cobertura, direta ou indireta, de parcela de encargos de empréstimos e financiamentos e dos custos de aquisição, de produção, de escoamento, de distribuição, de venda e de manutenção de bens, produtos e serviços em geral; e, ainda, outras operações com características semelhantes.

46 – Auxílio-Alimentação

Despesas orçamentárias com auxílio-alimentação pagas em forma de pecúnia, de bilhete ou de cartão magnético, diretamente aos militares, servidores, estagiários ou empregados da Administração Pública direta e indireta.

47 – Obrigações Tributárias e Contributivas

Despesas orçamentárias decorrentes do pagamento de tributos e contribuições sociais e econômicas (Imposto de Renda, ICMS, IPVA, IPTU, Taxa de Limpeza Pública, COFINS, PIS/PASEP, etc.), exceto as incidentes sobre a folha de salários, classificadas como obrigações patronais, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das obrigações de que trata este elemento de despesa.

48 – Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas

Despesas orçamentárias com a concessão de auxílio financeiro diretamente a pessoas físicas, sob as mais diversas modalidades, tais como ajuda ou apoio financeiro e subsídio ou complementação na aquisição de bens, não classificados explícita ou implicitamente em outros elementos de despesa, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar nº 101/2000.

49 – Auxílio-Transporte

Despesas orçamentárias com auxílio-transporte pagas em forma de pecúnia, de bilhete ou de cartão magnético, diretamente aos militares, servidores, estagiários ou empregados da Administração Pública direta e indireta, destinado ao custeio parcial das despesas realizadas com transporte coletivo municipal, intermunicipal ou interestadual nos deslocamentos de suas residências para os locais de trabalho e vice-versa, ou trabalho-trabalho nos casos de acumulação lícita de cargos ou empregos.

51 – Obras e Instalações

Despesas com estudos e projetos; início, prosseguimento e conclusão de obras; pagamento de pessoal temporário não pertencente ao quadro da entidade e necessário à realização das mesmas; pagamento de obras contratadas; instalações que sejam incorporáveis ou inerentes ao imóvel, tais como: elevadores, aparelhagem para ar condicionado central, etc.

52 – Equipamentos e Material Permanente

Despesas orçamentárias com aquisição de aeronaves; aparelhos de medição; aparelhos e equipamentos de comunicação; aparelhos, equipamentos e utensílios médico, odontológico, laboratorial e hospitalar; aparelhos e equipamentos para esporte e diversões; aparelhos e utensílios

domésticos; armamentos; coleções e materiais bibliográficos; embarcações, equipamentos de manobra e patrulhamento; equipamentos de proteção, segurança, socorro e sobrevivência; instrumentos musicais e artísticos; máquinas, aparelhos e equipamentos de uso industrial; máquinas, aparelhos e equipamentos gráficos e equipamentos diversos; máquinas, aparelhos e utensílios de escritório; máquinas, ferramentas e utensílios de oficina; máquinas, tratores e equipamentos agrícolas, rodoviários e de movimentação de carga; mobiliário em geral; obras de arte e peças para museu; semoventes; veículos diversos; veículos ferroviários; veículos rodoviários; outros materiais permanentes.

61- Aquisição de Imóveis

Despesas orçamentárias com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização de obras ou para sua pronta utilização.

62 – Aquisição de Produtos para Revenda

Despesas orçamentárias com a aquisição de bens destinados à venda futura.

63 – Aquisição de Títulos de Crédito

Despesas orçamentárias com a aquisição de títulos de crédito não representativos de quotas de capital de empresas.

64 – Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado

Despesas orçamentárias com a aquisição de ações ou quotas de qualquer tipo de sociedade, desde que tais títulos não representem constituição ou aumento de capital.

65 – Constituição ou Aumento de Capital de Empresas

Despesas orçamentárias com a constituição ou aumento de capital de empresas industriais, agrícolas, comerciais ou financeiras, mediante subscrição de ações representativas do seu capital social.

66 – Concessão de Empréstimos e Financiamentos

Despesas orçamentárias com a concessão de qualquer empréstimo ou financiamento, inclusive bolsas de estudo reembolsáveis.

67 – Depósitos Compulsórios

Despesas orçamentárias com depósitos compulsórios exigidos por legislação específica, ou determinados por decisão judicial.

71 – Principal da Dívida Contratual Resgatado

Despesas orçamentárias com a amortização efetiva do principal da dívida pública contratual, interna e externa.

72 – Principal da Dívida Mobiliária Resgatado

Despesas orçamentárias com a amortização efetiva do valor nominal do título da dívida pública mobiliária, interna e externa.

73 – Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada

Despesas orçamentárias decorrentes da atualização do valor do principal da dívida contratual, interna e externa, efetivamente amortizado.

74 – Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada

Despesas orçamentárias decorrentes da atualização do valor nominal do título da dívida pública mobiliária, efetivamente amortizado.

75 – Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação de Receita

Despesas orçamentárias com correção monetária da dívida decorrente de operação de crédito por antecipação de receita.

76 – Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado

Despesas orçamentárias com o refinanciamento do principal da dívida pública mobiliária, interna e externa, inclusive correção monetária ou cambial, com recursos provenientes da emissão de novos títulos da dívida pública mobiliária.

77 – Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado

Despesas orçamentárias com o refinanciamento do principal da dívida pública contratual, interna e externa, inclusive correção monetária ou cambial, com recursos provenientes da emissão de títulos da dívida pública mobiliária.

81 – Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas

Despesas orçamentárias decorrentes da transferência a outras esferas de governo de receitas tributárias, de contribuições e de outras receitas vinculadas, prevista na Constituição ou em leis específicas, cuja competência de arrecadação é do órgão transferidor.

91 – Sentenças Judiciais

Despesas orçamentárias resultantes de:

- a) pagamento de precatórios, em cumprimento ao disposto no art. 100 e seus parágrafos da Constituição, e no art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias -ADCT;
- b) cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de empresas públicas e sociedades de economia mista, integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social;
- c) cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de pequeno valor, na forma definida em lei, nos termos do §3º do art. 100 da Constituição;
- d) cumprimento de decisões judiciais, proferidas em Mandados de Segurança e Medidas Cautelares;
e
- e) cumprimento de outras decisões judiciais.

92 – Despesas de Exercícios Anteriores

Despesas orçamentárias com o cumprimento do disposto no art. 37 da Lei nº 4.320/1964, que assim estabelece:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época

própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

93 – Indenizações e Restituições

Despesas orçamentárias com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título, inclusive devolução de receitas quando não for possível efetuar essa devolução mediante a compensação com a receita correspondente, bem como outras despesas de natureza indenizatória não classificadas em elementos de despesas específicos.

94 – Indenizações e Restituições Trabalhistas

Despesas orçamentárias resultantes do pagamento efetuado a servidores públicos civis e empregados de entidades integrantes da administração pública, inclusive férias e aviso-prévio indenizados, multas e contribuições incidentes sobre os depósitos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço etc., em função da perda da condição de servidor ou empregado, podendo ser em decorrência da participação em programa de desligamento voluntário, bem como a restituição de valores descontados indevidamente, quando não for possível efetuar essa restituição mediante compensação com a receita correspondente.

95 – Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo

Despesas orçamentárias com indenizações devidas aos servidores que se afastarem de seu local de trabalho, sem direito à percepção de diárias, para execução de trabalhos de campo, tais como os de campanha de combate e controle de endemias; marcação, inspeção e manutenção de marcos decisórios; topografia, pesquisa, saneamento básico, inspeção e fiscalização de fronteiras internacionais.

96 – Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado

Despesas orçamentárias com ressarcimento das despesas realizadas pelo órgão ou entidade de origem quando o servidor pertencer a outras esferas de governo ou a empresas estatais não dependentes e optar pela remuneração do cargo efetivo, nos termos das normas vigentes.

97 – Aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do RPPS

Despesas orçamentárias com aportes periódicos destinados à cobertura do déficit atuarial do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, conforme plano de amortização estabelecido em lei do respectivo ente Federativo, exceto as decorrentes de alíquota de contribuição suplementar.

99 – A Classificar

Elemento transitório que deverá ser utilizado enquanto se aguarda a classificação em elemento específico, vedada a sua utilização na execução orçamentária.

DESDOBRAMENTO FACULTATIVO DO ELEMENTO DA DESPESA

Conforme as necessidades de escrituração contábil e controle da execução orçamentária fica facultado por parte de cada ente o desdobramento dos elementos de despesa.

01.04.02.05 ORIENTAÇÃO PARA A CLASSIFICAÇÃO QUANTO À NATUREZA DA DESPESA

No processo de aquisição de bens ou serviços por parte do Ente da federação, é necessário observar alguns passos para que se possa proceder à adequada classificação quanto à natureza de despesa e garantir que a informação contábil seja fidedigna.

1º Passo – Identificar se o registro do fato é de caráter orçamentário ou extraorçamentário.

Orçamentários – As despesas de caráter orçamentário necessitam de recurso público para sua realização e constituem instrumento para alcançar os fins dos programas governamentais. É exemplo de despesa de natureza orçamentária a contratação de bens e serviços para realização de determinação ação, como serviços de terceiros, pois se faz necessária a emissão de empenho para suportar esse contrato.

Extraorçamentários – são aqueles decorrentes de:

I) Saídas compensatórias no ativo e no passivo financeiro – representam desembolsos de recursos de terceiros em poder do ente público, tais como:

a) Devolução dos valores de terceiros (cauções/depósitos) – a caução em dinheiro constitui uma garantia fornecida pelo contratado e tem como objetivo assegurar a execução do contrato celebrado com o poder público. Ao término do contrato, se o contratado cumpriu com todas as obrigações, o valor será devolvido pela administração pública. Caso haja execução da garantia contratual, para ressarcimento da Administração pelos valores das multas e indenizações a ela devidos, será registrada a baixa do passivo financeiro em contrapartida a receita orçamentária.

b) Recolhimento de Consignações/Retenções – são recolhimentos de valores anteriormente retidos na folha de salários de pessoal ou nos pagamentos de serviços de terceiros;

c) Pagamento das operações de crédito por Antecipação de Receita Orçamentária (ARO) – conforme determina a LRF, as antecipações de receitas orçamentárias para atender a insuficiência de caixa deverão ser quitadas até o dia 10 de dezembro de cada ano. Tais pagamentos não necessitam de autorização orçamentária para que sejam efetuados;

d) Pagamentos de Salário-Família, Salário-Maternidade e Auxílio-Natalidade – os benefícios da Previdência Social adiantados pelo empregador, por força de lei, têm natureza extraorçamentária e, posteriormente, serão objeto de compensação ou restituição.

II) Pagamento de Restos a Pagar – são as saídas para pagamentos de despesas empenhadas em exercícios anteriores.

Se o desembolso é extraorçamentário, não há registro de despesa orçamentária, mas uma desincorporação de passivo ou uma apropriação de ativo.

Se o desembolso é orçamentário, ir para o próximo passo.

2º Passo – Identificar a categoria econômica da despesa orçamentária, verificando se é uma despesa corrente ou de capital, conforme conceitos dispostos no item 4.3.1.1 deste Manual.

3 – Despesas Correntes; e

4 – Despesas de Capital.

Conforme já mencionado, as despesas de capital ensejam o registro de incorporação de ativo imobilizado, intangível ou investimento (no caso dos grupos de despesa 4 – investimentos e 5 – inversões financeiras) ou o registro de desincorporação de um passivo (no caso do grupo de despesa 6 – amortização da dívida).

3º Passo – Observada a categoria econômica da despesa, o próximo passo é verificar o grupo de natureza da despesa orçamentária, conforme conceitos estabelecidos no item 4.3.1.2 deste Manual.

- 1 – Pessoal e Encargos Sociais;
- 2 – Juros e Encargos da Dívida;
- 3 – Outras Despesas Correntes;
- 4 – Investimentos;
- 5 – Inversões Financeiras; e
- 6 – Amortização da Dívida.

Para efeito de classificação, as Reservas do RPPS e de Contingência serão identificadas como grupo “9”, todavia não são passíveis de execução, servindo de fonte para abertura de créditos adicionais, mediante os quais se darão efetivamente a despesa que será classificada nos respectivos grupos.

4º Passo – Por fim, far-se-á a identificação do elemento de despesa, ou seja, o objeto fim do gasto, de acordo com as descrições dos elementos constantes no item 4.3.1.4 deste Manual. Normalmente, os elementos de despesa guardam correlação com os grupos, mas não há impedimento para que um elemento típico de despesa corrente esteja relacionado a um grupo de despesa de capital.

Exemplos (não exaustivos):

GRUPOS	EXEMPLOS DE COMBINAÇÕES COM OS ELEMENTOS
1 – Pessoal e Encargos Sociais	01 – Aposentadorias e Reformas 03 – Pensões 04 – Contratação por Tempo Determinado 05 – Outros Benefícios Previdenciários 11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil 13 – Obrigações Patronais 16 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil 17 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar
2 – Juros e Encargos da Dívida	21 – Juros sobre a Dívida por Contrato 22 – Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato 23 – Juros, Deságios e Descontos da Dív. Mobiliária 24 – Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
3 – Outras Despesas Correntes	30 – Material de Consumo 32 – Material de Distribuição Gratuita 33 – Passagens e Despesas com Locomoção 35 – Serviços de Consultoria 36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física 37 – Locação de Mão-de-Obra 38 – Arrendamento Mercantil 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
4 – Investimentos	30 – Material de Consumo 33 – Passagens e Despesas com Locomoção 51 – Obras e Instalações 52 – Equipamentos e Material Permanente 61 – Aquisição de Imóveis
5 – Inversões Financeiras	61 – Aquisição de Imóveis 63 – Aquisição de Títulos de Crédito 64 – Aquis. Títulos Repr. Capital já Integralizado
6 – Amortização da Dívida	71 – Principal da Dívida Contratual Resgatado 72 – Principal da Dívida Mobiliária Resgatado 73 – Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada

01.04.03 CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS INICIAIS E ADICIONAIS

A autorização legislativa para a realização da despesa constitui crédito orçamentário, que poderá ser inicial ou adicional.

Por crédito orçamentário inicial, entende-se aquele aprovado pela lei orçamentária anual, constante dos orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimento das empresas estatais não dependentes.

O orçamento anual consignará importância para atender determinada despesa a fim de executar ações que lhe caiba realizar. Tal importância é denominada de dotação.

Na lei orçamentária anual, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação, conforme estabelece o art. 6º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001.

A Lei nº 4.320/1964, apesar de não instituir formalmente o orçamento-programa, introduziu em seus dispositivos a necessidade de o orçamento evidenciar os programas de governo.

“Art. 2º. A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos aos princípios de unidade, universalidade e anualidade.”

A partir da edição da Portaria MOG nº 42/1999 aplicada à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, passou a ser obrigatória a identificação, nas leis orçamentárias, das ações em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais:

“Art. 4º Nas leis orçamentárias e nos balanços, as ações serão identificadas em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais.”

Dessa forma, é consolidada a importância da elaboração do orçamento por programa com a visão de que o legislativo aprova as ações de governo buscando a aplicação efetiva do gasto, e não necessariamente os itens de gastos. A idéia é mostrar à população e ao legislativo o que será realizado em um determinado período, por meio de programas e ações e quanto eles irão custar à sociedade e não o de apresentar apenas objetos de gastos que isoladamente não garantem a transparência necessária.

A aprovação e a alteração da lei orçamentária elaborada até o nível de elemento de despesa poderá ser mais burocrática e, conseqüentemente, menos eficiente, pois exige esforços de planejamento em um nível de detalhe que nem sempre será possível ser mantido. Por exemplo, se um ente tivesse no seu orçamento um gasto previsto no elemento 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica e pudesse realizar esse serviço com uma pessoa física, por um preço inferior, uma alteração orçamentária por meio de lei demandaria tempo e esforço de vários órgãos, o que poderia levar em alguns casos, a contratação de um serviço mais caro. No entanto, sob o enfoque de resultado, pouco deve interessar para a sociedade a forma em que foi contratado o serviço, se com pessoa física ou jurídica, mas se o objetivo do gasto foi alcançado de modo eficiente.

Observa-se que a identificação, nas leis orçamentárias, das funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais, em conjunto com a classificação do crédito orçamentário por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação, atende ao princípio da especificação. Por meio dessa classificação, evidencia-se como a administração pública está efetuando os gastos para atingir determinados fins.

O orçamento anual pode ser alterado por meio de créditos adicionais. Por crédito adicional, entendem-se as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei orçamentária.

Conforme o art. 41 da Lei nº 4.320/1964, os créditos adicionais são classificados em:

“I – suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;

II – especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;

III – extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.”

O crédito suplementar incorpora-se ao orçamento, adicionando-se à dotação orçamentária que deva reforçar, enquanto que os créditos especiais e extraordinários conservam sua especificidade, demonstrando-se as despesas realizadas à conta dos mesmos, separadamente. Nesse sentido, entende-se que o reforço de um crédito especial ou de um crédito extraordinário deve dar-se, respectivamente, pela regra prevista nos respectivos créditos ou, no caso de omissão, pela abertura de novos créditos especiais e extraordinários.

A Lei nº 4.320/1964 determina, nos arts. 42 e 43, que os créditos suplementares e especiais serão abertos por decreto do poder executivo, dependendo de prévia autorização legislativa, necessitando da existência de recursos disponíveis e precedida de exposição justificada. Na União, para os casos em que haja necessidade de autorização legislativa para os créditos adicionais, estes são considerados autorizados e abertos com a sanção e a publicação da respectiva lei.

Consideram-se recursos disponíveis para fins de abertura de créditos suplementares e especiais, conforme disposto no §1º do art. 43 da Lei nº 4.320/1964:

“I – o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

II – os provenientes de excesso de arrecadação;

III – os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;

IV – o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.”

A Constituição Federal de 1988, no §8º do art. 166, estabelece que os recursos objeto de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária que ficarem sem destinação podem ser utilizados como fonte hábil para abertura de créditos especiais e suplementares, mediante autorização legislativa.

A reserva de contingência destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, poderá ser utilizada para abertura de créditos adicionais, visto que não há execução direta da reserva.

O art. 44 da Lei nº 4.320/1964 regulamenta que os créditos extraordinários devem ser abertos por decreto do poder executivo e submetidos ao poder legislativo correspondente. Na União, esse tipo de crédito é aberto por medida provisória do Poder Executivo e submetido ao Congresso Nacional.

A vigência dos créditos adicionais restringe-se ao exercício financeiro em que foram autorizados, exceto os créditos especiais e extraordinários, abertos nos últimos quatro meses do exercício financeiro, que poderão ter seus saldos reabertos por instrumento legal apropriado, situação na qual a vigência fica prorrogada até o término do exercício financeiro subsequente (art. 167, §2º, Constituição Federal).

01.04.04 RECONHECIMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

A Lei nº 4.320/1964 estabelece que pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

[...]

II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

Observa-se que o ato da emissão do empenho, na ótica orçamentária, constitui a despesa orçamentária e o passivo financeiro para fins de cálculo do superávit financeiro.

Os registros contábeis, sob a ótica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público²³, são os seguintes:

No momento do empenho da despesa orçamentária

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.x.xx.xx	Execução da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

No momento da liquidação da despesa orçamentária

Código da Conta	Título da Conta
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

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Observa-se que a baixa da disponibilidade por destinação de recursos foi realizada no momento do empenho, considerando-se esse o momento da geração do passivo financeiro, conforme o §3º do art. 105 da Lei nº 4.320/64:

“§3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamento independa de autorização orçamentária.”

Contudo, adicionalmente, há o controle da destinação de recursos no momento da liquidação.

Ressalta-se que as despesas antecipadas seguem as mesmas etapas de execução das outras despesas, ou seja: empenho, liquidação e pagamento.

01.04.04.01 RELACIONAMENTO DO REGIME ORÇAMENTÁRIO COM O REGIME CONTÁBIL

Na área pública, o regime orçamentário reconhece a despesa orçamentária no exercício financeiro da emissão do empenho e a receita orçamentária pela arrecadação.

*“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:
I – as receitas nele arrecadadas;
II – as despesas nele legalmente empenhadas.”*

²³ Os lançamentos sob a ótica do Plano de Contas da União, válidos até 2011 para a União, encontram-se no sumário – parte um desse manual.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos Princípios de Contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem, e não quando os recursos financeiros são recebidos ou pagos.

Assim, o art. 35 da Lei nº 4.320/1964 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil (patrimonial) aplicável ao setor público para reconhecimento de ativos e passivos.

Já o §1º do art. 105 da Lei nº 4.320/1964 conceitua o ativo financeiro sob a ótica orçamentária, caracterizando-o como o ativo independente da execução do orçamento.

“§1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.”

Dessa forma, a Lei nº 4.320/1964, nos arts. 85, 89, 100 e 104, determina que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

“Título IX – Da Contabilidade

[...]

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

[...]

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

[...]

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

[...]

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se evidenciar os fatos ligados à execução financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial diminutiva em razão do fato gerador, observando os Princípios Contábeis da Competência e da Oportunidade, conforme tratado na Parte II deste Manual.

Para fins de contabilidade patrimonial, verifica-se a existência de três tipos de relacionamento entre o segundo estágio da execução da despesa orçamentária (liquidação) e o reconhecimento da variação patrimonial diminutiva:

a) Apropriação da variação patrimonial diminutiva antes da liquidação: Nos três exemplos a seguir, o fato gerador da obrigação exigível ocorre antes do empenho e a conta crédito empenhado em liquidação é utilizada para evitar que o passivo financeiro seja contabilizado em duplicidade. O passivo financeiro é

calculado a partir das contas crédito empenhado a liquidar e contas do passivo que representem obrigações independentes de autorização orçamentária para serem realizadas. Ao se iniciar o processo de execução da despesa orçamentária, a conta crédito empenhado a liquidar deve ser debitada em contrapartida da conta crédito empenhado em liquidação no montante correspondente à obrigação já existente no passivo. Caso esse procedimento não seja feito, o passivo financeiro será contado duplamente, pois seu montante será considerado tanto na conta crédito empenhado a liquidar quanto na conta de obrigação anteriormente contabilizada no passivo exigível.

Exemplo 1: No registro da provisão para 13º salário, situação em que se apropriam, mensalmente, os direitos do trabalhador em decorrência do mês trabalhado, e o empenho, liquidação e pagamento ocorrem, em geral, nos meses de novembro e dezembro.

Apropriação mensal (1/12 do 13º salário):

Código da Conta	Título da Conta
D 3.1.1.x.x.xx.xx	Remuneração a pessoal
C 2.1.8.x.x.xx.xx	Provisões a curto prazo - 13º salário (P)

Execução Orçamentária nos meses do pagamento:

Empenho, liquidação e transferência do passivo patrimonial para o financeiro:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.x.xx.xx	Execução da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.8.x.x.xx.xx	Provisões a curto prazo - 13º salário (P)
C 2.1.1.1.x.xx.xx	Obrigações em circulação – Pessoal a pagar (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
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

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

No momento do pagamento:

Código da Conta	Título da Conta

D 2.1.1.1.x.xx.xx	Obrigações em circulação - Pessoal a pagar (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

Exemplo 2: Recebimento de nota fiscal referente à compra de 100 computadores no dia 28 de dezembro, sem tempo hábil para execução do segundo estágio da despesa orçamentária (liquidação).

No momento do empenho:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.x.xx.xx	Execução da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Recebimento dos 100 computadores no dia 28 de dezembro:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Imobilizado - Bens de informática (P)
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Fornecedores e contas a pagar a curto prazo (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

No recebimento da nota fiscal referente aos computadores, ocorre o fato gerador da obrigação exigível devida ao fornecedor. Em atendimento ao Princípio Contábil da Oportunidade, a obrigação exigível deve ser contabilizada no momento da ocorrência do fato gerador. Nesse exemplo, em razão da proximidade do fim do exercício, supõe-se que não haverá tempo hábil para o término da fase de liquidação, ocasionando a inscrição dessa despesa orçamentária em Restos a Pagar não processados. Verifica-se uma lacuna temporal entre o momento da entrega dos computadores e a liquidação, gerando a necessidade da fase “em liquidação” para a correta apuração do valor do passivo financeiro para fins de cálculo do superávit financeiro, definido pela Lei nº 4.320/1964.

Inscrição em Restos a Pagar Não Processados no início do exercício seguinte:

Código da Conta	Título da Conta
D 5.3.1.1.x.xx.xx	Inscrição de restos a pagar não processados
C 6.3.1.2.x.xx.xx	Restos a pagar não processados em liquidação

b) Apropriação da variação patrimonial diminutiva simultaneamente à liquidação – No fornecimento de prestação de serviço de limpeza e conservação;

No momento do empenho:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.x.xx.xx	Execução da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Recebimento da nota fiscal de serviços e liquidação:

Código da Conta	Título da Conta
D 3.3.2.x.x.xx.xx	Variação patrimonial diminutiva – serviços
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Fornecedores e contas a pagar a curto prazo (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

No momento do pagamento:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.3.x.x.xx.xx	Fornecedores e contas a pagar a curto prazo(F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta

D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.11.43.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

c) Apropriação da variação patrimonial diminutiva após a liquidação – Na aquisição de material de consumo que será estocado em almoxarifado para uso em momento posterior, no qual será reconhecida a despesa;

No momento do empenho:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

No momento da liquidação e incorporação ao estoque:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.5.6.x.xx.xx	Estoque - Almoxarifado
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Fornecedores e contas a pagar a curto prazo (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

No momento do pagamento:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.3.x.x.xx.xx	Fornecedores e contas a pagar a curto prazo (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

No momento do reconhecimento da variação patrimonial diminutiva por competência (no momento da saída do estoque):

Código da Conta	Título da Conta
D 3.3.1.1.x.xx.xx	Variação patrimonial diminutiva – Consumo de material – CONSOLIDAÇÃO
C 1.1.5.6.x.xx.xx	Estoques – Almoxarifado (P)

01.04.04.02 ETAPAS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

PLANEJAMENTO

A etapa do planejamento abrange, de modo geral, toda a análise para a formulação do plano e ações governamentais que serviram de base para a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira, e o processo de licitação e contratação.

1. Fixação da despesa

A fixação da despesa refere-se aos limites de gastos, incluídos nas leis orçamentárias com base nas receitas previstas, a serem efetuados pelas entidades públicas. A fixação da despesa orçamentária insere-se no processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada, tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo.

Conforme art. 165 da Constituição Federal de 1988, os instrumentos de planejamento compreendem o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

O processo da fixação da despesa orçamentária é concluído com a autorização dada pelo poder legislativo por meio da lei orçamentária anual, ressalvadas as eventuais aberturas de créditos adicionais no decorrer da vigência do orçamento.

2. Descentralizações de créditos orçamentários

As descentralizações de créditos orçamentários ocorrem quando for efetuada movimentação de parte do orçamento, mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica, para que outras unidades administrativas possam executar a despesa orçamentária.

As descentralizações de créditos orçamentários não se confundem com transferências e transposição, pois:

- não modificam a programação ou o valor de suas dotações orçamentárias (créditos adicionais); e
- não alteram a unidade orçamentária (classificação institucional) detentora do crédito orçamentário aprovado na lei orçamentária ou em créditos adicionais.

Quando a descentralização envolver unidades gestoras de um mesmo órgão tem-se a descentralização interna, também chamada de provisão. Se, porventura, ocorrer entre unidades gestoras de órgãos ou entidades de estrutura diferente, ter-se-á uma descentralização externa, também denominada de destaque.

Na descentralização, as dotações serão empregadas obrigatória e integralmente na consecução do objetivo previsto pelo programa de trabalho pertinente, respeitadas fielmente a classificação funcional e a estrutura programática. Portanto, a única diferença é que a execução da despesa orçamentária será realizada por outro órgão ou entidade.

Para a União, de acordo com o inciso III do §1º do art.1º do Decreto nº 6.170/2007, a descentralização de crédito externa dependerá de termo de cooperação, ficando vedada a celebração de convênio para esse efeito. Importante destacar que o art. 8º da Lei nº 12.309, de 9 de agosto de 2010 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2011), dispõe que:

“Art. 8º Todo e qualquer crédito orçamentário deve ser consignado, diretamente, independentemente do grupo de natureza de despesa em que for classificado, à unidade orçamentária à qual pertencem as ações correspondentes, vedando-se a consignação de crédito a título de transferência a unidades orçamentárias integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

§1 Não caracteriza infringência ao disposto no caput, bem como à vedação contida no art. 167, inciso VI, da Constituição, a descentralização de créditos orçamentários para execução de ações pertencentes à unidade orçamentária descentralizadora.”

A execução de despesas da competência de órgãos e unidades do Ente da Federação poderá ser delegada, no todo ou em parte, a órgão ou entidade de outro Ente da Federação, desde que se mostre legal e tecnicamente possível.

Tendo em vista o disposto no art. 35 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, a execução de despesas mediante descentralização a outro Ente da Federação processar-se-á de acordo com os mesmos procedimentos adotados para as transferências voluntárias, ou seja, empenho, liquidação e pagamento na unidade descentralizadora do crédito orçamentário e inclusão na receita e na despesa do ente recebedor dos recursos-objeto da descentralização, identificando-se como recursos de convênios ou similares.

Ressalte-se que ao contrário das transferências voluntárias realizadas aos demais Entes da Federação que, via de regra, devem ser classificadas como operações especiais, as descentralizações de créditos orçamentários devem ocorrer em projetos ou atividades. Assim, nas transferências voluntárias devem ser utilizados os elementos de despesas típicos destas, quais sejam 41 – Contribuições e 42 – Auxílios, enquanto nas descentralizações devem ser usados os elementos denominados típicos de gastos, tais como 30 – Material de Consumo, 39 – Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica, 51 – Obras e Instalações, 52 – Material Permanente, etc.

3. Programação orçamentária e financeira

A programação orçamentária e financeira consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando ao ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação.

Se houver frustração da receita estimada no orçamento, deverá ser estabelecida limitação de empenho e movimentação financeira, com objetivo de atingir os resultados previstos na LDO e impedir a assunção de compromissos sem respaldo financeiro, o que acarretaria uma busca de socorro no mercado financeiro, situação que implica em encargos elevados.

A LRF definiu procedimentos para auxiliar a programação orçamentária e financeira nos arts 8º e 9º:

“Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 40, o Poder

Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

[...]

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.”

4. Processo de licitação e contratação

O processo de licitação compreende um conjunto de procedimentos administrativos que objetivam adquirir materiais, contratar obras e serviços, alienar ou ceder bens a terceiros, bem como fazer concessões de serviços públicos com as melhores condições para o Estado, observando os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e de outros que lhe são correlatos.

A Constituição Federal de 1988 estabelece a observância do processo de licitação pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme disposto no art. 37, inciso XXI:

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

XXI – ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.”

A Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, estabelecendo normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações.

EXECUÇÃO

A execução da despesa orçamentária se dá em três estágios, na forma prevista na Lei nº 4.320/1964: empenho, liquidação e pagamento.

1. Empenho

Empenho, segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico.

O empenho será formalizado mediante a emissão de um documento denominado “Nota de Empenho”, do qual deve constar o nome do credor, a especificação do credor e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária.

Embora o art. 61 da Lei nº 4.320/1964 estabeleça a obrigatoriedade do nome do credor no documento Nota de Empenho, em alguns casos, como na Folha de Pagamento, torna-se impraticável a emissão de um empenho para cada credor, tendo em vista o número excessivo de credores (servidores).

Caso não seja necessária a impressão do documento “Nota de Empenho”, o empenho ficará arquivado em banco de dados, em tela com formatação própria e modelo oficial, a ser elaborado por cada Ente da federação em atendimento às suas peculiaridades.

Quando o valor empenhado for insuficiente para atender à despesa a ser realizada, o empenho poderá ser reforçado. Caso o valor do empenho exceda o montante da despesa realizada, o empenho deverá ser anulado parcialmente. Será anulado totalmente quando o objeto do contrato não tiver sido cumprido, ou ainda, no caso de ter sido emitido incorretamente.

Os empenhos podem ser classificados em:

- Ordinário: é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez;
- Estimativo: é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes e outros; e
- Global: é o tipo de empenho utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis.

É recomendável constar no instrumento contratual o número da nota de empenho, visto que representa a garantia ao credor de que existe crédito orçamentário disponível e suficiente para atender a despesa objeto do contrato. Nos casos em que o instrumento de contrato é facultativo, a Lei nº 8.666/1993 admite a possibilidade de substituí-lo pela nota de empenho de despesa, hipótese em que o empenho representa o próprio contrato.

2. Liquidação

Conforme dispõe o art. 63 da Lei nº 4.320/1964, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e tem por objetivo apurar:

“Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§1º Essa verificação tem por fim apurar:

I – a origem e o objeto do que se deve pagar;

II – a importância exata a pagar;

III – a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

As despesas com fornecimento ou com serviços prestados terão por base:

§2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I – o contrato, ajuste ou acôrdo respectivo;

II – a nota de empenho;

III – os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.”

3. Pagamento

O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa.

A Lei nº 4.320/1964, no art. 64, define ordem de pagamento como sendo o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa liquidada seja paga.

A ordem de pagamento só pode ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

01.04.05 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Neste tópico, são tratados procedimentos típicos da administração pública que visam à padronização da classificação das despesas por todas as esferas de governo, enfatizando determinadas situações que geram mais dúvidas quanto à classificação por natureza da despesa.

01.04.05.01 DÚVIDAS COMUNS REFERENTES À CLASSIFICAÇÃO POR NATUREZA DE DESPESA

MATERIAL PERMANENTE X MATERIAL DE CONSUMO

Entende-se como material de consumo e material permanente:

Material de consumo, aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei nº 4.320/1964, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos;

Material permanente, aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física, e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos.

Além disso, na classificação da despesa com aquisição de material devem ser adotados alguns parâmetros que distinguem o material permanente do material de consumo.

Um material é considerado de consumo caso atenda um, e pelo menos um, dos critérios a seguir:

- **Critério da Durabilidade** – Se em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos;
- **Critério da Fragilidade** – Se sua estrutura for quebradiça, deformável ou danificável, caracterizando sua irrecuperabilidade e perda de sua identidade ou funcionalidade;
- **Critério da Perecibilidade** – Se está sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou se deteriora ou perde sua característica pelo uso normal;
- **Critério da Incorporabilidade** – Se está destinado à incorporação a outro bem, e não pode ser retirado sem prejuízo das características físicas e funcionais do principal. Pode ser utilizado para a constituição de novos bens, melhoria ou adições complementares de bens em utilização (sendo classificado como 4.4.90.30), ou para a reposição de peças para manutenção do seu uso normal que contenham a mesma configuração (sendo classificado como 3.3.90.30);
- **Critério da Transformabilidade** – Se foi adquirido para fim de transformação.

Observa-se que, embora um bem tenha sido adquirido como permanente, o seu controle patrimonial deverá ser feito baseado na relação custo-benefício desse controle.

Nesse sentido, a Constituição Federal prevê o Princípio da Economicidade (art. 70), que se traduz na relação custo-benefício. Assim, os controles devem ser simplificados quando se apresentam como meramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Desse modo, se um material for adquirido como permanente e ficar comprovado que possui custo de controle superior ao seu benefício, deve ser controlado de forma simplificada, por meio de relação-carga, que mede apenas aspectos qualitativos e quantitativos, não havendo necessidade de controle por meio de número patrimonial. No entanto, esses bens deverão estar registrados contabilmente no patrimônio da entidade.

Da mesma forma, se um material de consumo for considerado como de uso duradouro, devido à durabilidade, quantidade utilizada ou valor relevante, também deverá ser controlado por meio de relação-carga, e incorporado ao patrimônio da entidade.

A classificação orçamentária, o controle patrimonial e o reconhecimento do ativo seguem critérios distintos, devendo ser apreciados individualmente. A classificação orçamentária obedecerá aos parâmetros de distinção entre material permanente e de consumo. O controle patrimonial obedecerá ao princípio da racionalização do processo administrativo. Por sua vez, o reconhecimento do ativo compreende os bens e direitos que possam gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço.

A seguir são apresentados alguns exemplos de como proceder à análise da despesa, a fim de verificar se a classificação será em material permanente ou em material de consumo:

a) Classificação de peças não Incorporáveis a Imóveis (despesas com materiais empregados em imóveis e que possam ser removidos ou recuperados, tais como: biombos, cortinas, divisórias removíveis, estrados, persianas, tapetes e afins):

A despesa com aquisição de peças não incorporáveis a imóveis deve ser classificada observando os critérios acima expostos (Durabilidade, Fragilidade, Perecibilidade, Incorporabilidade e Transformabilidade). Geralmente os itens elencados acima são considerados material permanente, mas não precisam ser tombados.

No caso de despesas realizadas em imóveis alugados, o ente deverá registrar como material permanente e proceder à baixa quando entregar o imóvel, se os mesmos encontrarem-se deteriorados, sem condições de uso.

b) Classificação de despesa com aquisição de placa de memória para substituição em um computador com maior capacidade que a existente e a classificação da despesa com aquisição de uma leitora de CD para ser instalada num Computador sem Unidade Leitora de CD:

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP (FIECAFI), define os **gastos de manutenção e reparos** como os incorridos para manter ou recolocar os ativos em condições normais de uso, sem com isso aumentar sua capacidade de produção ou período de vida útil.

Ainda de acordo com esse Manual, **uma melhoria** ocorre em consequência do aumento de vida útil do bem do Ativo, do incremento em sua capacidade produtiva, ou da diminuição do custo operacional. Uma melhoria pode envolver uma substituição de partes do bem ou ser resultante de uma reforma significativa. Uma melhoria, como regra, aumenta o valor contábil do bem se o custo das novas peças for maior que o valor líquido contábil das peças substituídas. Caso contrário, o valor contábil não será alterado.

Portanto, a despesa orçamentária com a troca da placa de memória de um computador para outra de maior capacidade deve ser classificada na categoria econômica 4 – “despesa de capital”, no grupo de natureza de despesa 4 – “investimentos” e no elemento de despesa 30 – “Material de Consumo”. Observe que se a troca ocorrer por outro processador de mesma capacidade, havendo apenas a manutenção regular do seu funcionamento, deve ser classificada na categoria econômica 3 – “despesa corrente”, no grupo da natureza da despesa 3 – “outras despesas correntes” e no elemento de despesa 30 – “Material de Consumo”.

As **adições complementares**, por sua vez, não envolvem substituições, mas aumentam o tamanho físico do ativo por meio de expansão, extensão, etc, são agregadas ao valor contábil do bem.

A inclusão da leitora de CD na unidade também deve ser classificada na categoria econômica 4 – despesa de capital, no grupo de natureza de despesa 4 – “investimentos” e no elemento de despesa 30 – “Material de Consumo”, pois se trata de adição complementar, ou seja, novo componente não registrado no ativo imobilizado.

c) Classificação de despesa com aquisição de material bibliográfico

Os livros e demais materiais bibliográficos apresentam características de material permanente (durabilidade superior a dois anos, não é quebradiço, não é perecível, não é incorporável a outro bem, não se destina a transformação). Porém, o art. 18 da Lei nº 10.753/2003, considera os livros adquiridos para bibliotecas públicas como material de consumo. “Art. 18. Com a finalidade de controlar os bens patrimoniais das bibliotecas públicas, o livro não é considerado material permanente.”

As demais bibliotecas devem classificar a despesa com aquisição de material bibliográfico como material permanente.

“Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.

Parágrafo único. São equiparados a livro:

- I – fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;*
- II – materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar;*
- III – roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;*
- IV – álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;*
- V – atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;*
- VI – textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte;*
- VII – livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;*
- VIII – livros impressos no Sistema Braille.*

Biblioteca Pública é uma unidade bibliotecária destinada indistintamente a todos os segmentos da comunidade, com acervos de interesse geral, voltados essencialmente à disseminação da leitura e hábitos associados entre um público amplo definido basicamente em termos geográficos, sem confundir com as bibliotecas destinadas a atender um segmento da comunidade com um propósito específico”. (Acórdão 111/2006 – 1ª Câmara – Tribunal de Contas da União – TCU)

Assim, as Bibliotecas Públicas devem efetuar o controle patrimonial dos seus livros, adquiridos como material de consumo, de modo simplificado via relação do material (relação-carga) e/ou verificação periódica da quantidade de itens requisitados, não sendo necessária a identificação do número do registro patrimonial.

As Bibliotecas Públicas definirão instruções internas que estabelecerão as regras e procedimentos de controles internos com base na legislação pertinente.

As aquisições que não se destinarem às bibliotecas públicas deverão manter os procedimentos de aquisição e classificação na natureza de despesa 4.4.90.52 – Material Permanente – incorporando ao patrimônio. Portanto, devem ser registradas em conta de Ativo Imobilizado.

d) Classificação de despesa com serviços de remodelação, restauração, manutenção e outros.

Quando o serviço se destina a manter o bem em condições normais de operação, não resultando em aumento relevante da vida útil do bem, a despesa orçamentária é corrente.

Caso as melhorias decorrentes do serviço resultem em aumento significativo da vida útil do bem, a despesa orçamentária é de capital, devendo o valor do gasto ser incorporado ao ativo.

e) Classificação de despesa com aquisição de pen-drive, canetas ópticas, token e similares.

A aquisição será classificada como material de consumo, na natureza da despesa 3.3.90.30, tendo em vista que são abarcadas pelo critério da fragilidade. Os bens serão controlados como materiais de uso duradouro, por simples relação-carga, com verificação periódica das quantidades de itens requisitados, devendo ser considerado o princípio da racionalização do processo administrativo para a instituição pública, ou seja, o custo do controle não pode exceder os benefícios que dele decorram.

SERVIÇOS DE TERCEIROS X MATERIAL DE CONSUMO

Na classificação da despesa de material por encomenda, a despesa orçamentária só deverá ser classificada como serviços de terceiros se o próprio órgão ou entidade fornecer a matéria-prima. Caso contrário, deverá ser classificada no elemento de despesa 52, em se tratando de confecção de material permanente, ou no elemento de despesa 30, se material de consumo

Algumas vezes ocorrem dúvidas, em virtude de divergências entre a adequada classificação da despesa orçamentária e o tipo do documento fiscal emitido pela contratada (Ex: Nota Fiscal de Serviço, Nota Fiscal de Venda ao Consumidor etc.). Nesses casos, a contabilidade deve procurar bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma e buscar a consecução de seus objetivos: demonstrar o patrimônio e controlar o orçamento.

Portanto, a despesa orçamentária deverá ser classificada independentemente do tipo de documento fiscal emitido pela contratada, devendo ser classificada como serviços de terceiros ou material mediante a verificação do fornecimento ou não da matéria-prima.

Um exemplo clássico dessa situação é a contratação de confecção de placas de sinalização. Nesse caso, será emitida uma nota fiscal de serviço e a despesa orçamentária será classificada no elemento de despesa 30 – material de consumo, pois não houve fornecimento de matéria-prima.

OBRAS E INSTALAÇÕES X SERVIÇOS DE TERCEIROS

Serão considerados serviços de terceiros as despesas com:

- Reparos, consertos, revisões, pinturas, reformas e adaptações de bens imóveis sem que ocorra a ampliação do imóvel;
- Reparos em instalações elétricas e hidráulicas;
- Reparos, recuperações e adaptações de biombos, carpetes, divisórias e lambris; e
- Manutenção de elevadores, limpeza de fossa e afins.

Quando a despesa ocasionar a ampliação relevante do potencial de geração de benefícios econômicos futuros do imóvel, tal despesa deverá ser considerada como obras e instalações, portanto, despesas com investimento.

DESPESA DE EXERCÍCIOS ANTERIORES x INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES X ELEMENTO PRÓPRIO

Algumas situações suscitam dúvidas quanto ao uso do elemento 92 (Despesa de Exercícios Anteriores), 93 (Indenizações e Restituições) e, ainda, o elemento próprio da despesa realizada.

Sempre que o empenho tratar-se de despesas cujo fato gerador ocorreu em exercícios anteriores, deve-se utilizar o elemento 92, sem exceções, não eximindo a apuração de responsabilidade pelo gestor, se for o caso.

O elemento 93 deve ser utilizado para despesas orçamentárias com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título, inclusive devolução de receitas quando não

for possível efetuar essa devolução mediante a compensação com a receita correspondente, bem como outras despesas de natureza indenizatória não classificadas em elementos de despesas específicos.

O elemento de despesa específico deve ser utilizado na maioria das despesas cujo fato gerador tenha ocorrido no exercício, possibilitando o conhecimento do objeto das despesas da entidade. Já o uso dos elementos 92 e 93 são utilizados eventualmente.

Seguem alguns exemplos práticos para classificação nos elementos 92, 93 e no elemento próprio:

- Uma equipe de alunos e professores realiza uma viagem, para fins de pesquisa acadêmica, em ônibus de uma universidade. Durante a viagem, o ônibus apresenta defeitos e a despesa para o seu conserto ultrapassa o valor concedido a título de suprimentos de fundos. O motorista, para dar continuidade à viagem, paga com seu próprio recurso a diferença entre o valor total do conserto e o suprimento concedido. Nessa situação, ao retornar a Universidade, o gestor responsável deve restituir o servidor, por meio de despesa orçamentária, empenhada no elemento 93.
- Moradores de uma comunidade solicitam diversas vezes que a prefeitura corte uma árvore que está com sua estrutura ameaçada. Após dois meses da primeira solicitação, a prefeitura não atende a demanda da comunidade e a árvore cai em cima de um carro de um cidadão, que pede uma indenização à prefeitura. Nessa situação, constatada a responsabilidade da prefeitura, é emitido um empenho no elemento 93, por caracterizar-se uma indenização.
- Uma entidade contrata uma prestação de serviços de limpeza para o período de janeiro a outubro, empenhando a respectiva despesa no elemento próprio 39 (serviços de terceiros – pessoa jurídica). Em novembro, a entidade não renova em tempo o contrato e a empresa contratada mantém a prestação de serviços sem o suporte orçamentário. Somente em dezembro é realizado novo contrato, regularizando a situação. Sem deixar de considerar os impactos legais, a entidade deve empenhar a despesa relativa à prestação de serviços em novembro, realizada sem contrato, no elemento que retrate a prestação de serviços, ou seja, no elemento 39. Não deve ser utilizado, nesse caso, o elemento 93, pois a despesa está sendo paga diretamente à empresa contratada. Caso tal despesa venha a ser empenhada no exercício seguinte à prestação de serviços, utilizar-se-á o elemento 92.
- Em janeiro, um servidor percebe que não recebe o auxílio alimentação por 10 meses e requer que a entidade realize o pagamento retroativo. Nessa situação, a entidade deverá empenhar a respectiva despesa no elemento 92, por caracterizar uma despesa de exercício anterior.

01.04.05.02 CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DAS TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

As duas formas de movimentação de recursos financeiros entre entes da Federação ou entre estes e entidades privadas ou consórcios públicos são as transferências propriamente ditas e as que se constituem delegações de execução orçamentária. Algumas vezes ocorrem dúvidas quanto à classificação orçamentária dessas movimentações nos entes transferidores. Nesses casos, é preciso detalhar a situação específica para que a classificação seja determinada.

É importante destacar que os arts. 25 e 26 da LRF estabelecem regras, respectivamente, para transferências voluntárias (entre entes da Federação) e destinação de recursos para entidades privadas que devem ser observadas pelos referidos entes transferidores.

TRANSFERÊNCIA

A designação “transferência”, nos termos do art. 12 da Lei nº 4.320/1964, corresponde à entrega de recursos financeiros a outro ente da Federação, a consórcios públicos ou a entidades privadas, com e sem fins lucrativos, a que não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços. Os bens ou serviços gerados ou adquiridos com a aplicação desses recursos pertencem ou se incorporam ao patrimônio do ente ou da entidade recebedora.

As modalidades de aplicação utilizadas para a entrega de recursos financeiros por meio de transferências são:

- 20 - Transferências à União
- 30 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal
- 31 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal - Fundo a Fundo
- 40 - Transferências a Municípios
- 41 - Transferências a Municípios - Fundo a Fundo
- 50 - Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
- 60 - Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
- 70 - Transferências a Instituições Multigovernamentais
- 71 - Transferências a Consórcios Públicos

Essas modalidades de aplicação devem ser associadas com os elementos de despesa que não representem contraprestação direta em bens ou serviços. Tais elementos são:

41 - Contribuições - utilizado para transferências correntes e de capital aos entes da Federação e a entidades privadas sem fins lucrativos, exceto para os serviços essenciais de assistência social, médica e educacional;

42 - Auxílios - utilizado para transferências de capital aos entes da Federação e a entidades privadas sem fins lucrativos;

43 - Subvenções Sociais - utilizado para transferências às entidades privadas sem fins lucrativos para os serviços essenciais de assistência social, médica e educacional;

45 - Subvenções Econômicas - utilizado para transferências, exclusivamente, a entidades privadas com fins lucrativos;

81 - Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas - utilizado para transferências aos entes da Federação em decorrência de determinação da Constituição ou estabelecida em lei.

É importante destacar que, em âmbito Federal, o art. 63 do Decreto 93.872/1986 associa, em seus §§ 1º e 2º, respectivamente, os auxílios à Lei de Orçamento e as contribuições à Lei Especial.

Observa-se também que, em âmbito da Federação, geralmente as contribuições são associadas a despesas correntes e os auxílios a despesas de capital.

DELEGAÇÃO

Para fins deste tópico, entende-se por delegação a entrega de recursos financeiros a outro ente da Federação ou a consórcio público para execução de ações de responsabilidade ou competência do ente delegante. Deve observar a legislação própria do ente e as designações da Lei de Diretrizes Orçamentárias, materializando-se em situações em que o recebedor executa ações em nome do transferidor.

Os bens ou serviços gerados ou adquiridos com a aplicação desses recursos pertencem ou se incorporam ao patrimônio de quem os entrega, ou seja, do transferidor.

As modalidades de aplicação utilizadas para a entrega de recursos financeiros por meio de delegação orçamentária, em geral, são:

- 22 - Execução Orçamentária Delegada à União
- 32 - Execução Orçamentária Delegada a Estados e ao Distrito Federal
- 42 - Execução Orçamentária Delegada a Municípios
- 72 - Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos

As modalidades 22, 32, 42 e 72 não podem estar associadas com os elementos de despesa de contribuições (41), auxílios (42), subvenções (43 e 45) ou distribuição constitucional ou legal de receitas (81), visto que os referidos elementos pressupõem a inexistência de contraprestação direta em bens ou serviços. As naturezas de despesas formadas com tais modalidades deverão conter os elementos de despesa específicos (EE), representativos de “gastos efetivos”, como os relacionados abaixo, de forma exemplificativa:

- 30 - Material de Consumo
- 31 - Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
- 32 - Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita
- 33 - Passagens e Despesas com Locomoção
- 34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização
- 35 - Serviços de Consultoria
- 36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
- 37 - Locação de Mão-de-Obra
- 38 - Arrendamento Mercantil
- 39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
- 51 - Obras e Instalações
- 52 - Equipamentos e Material Permanente

É importante dissociar a forma de pactuação da movimentação de recursos do meio ou instrumento pelo qual ela se materializa. Deste modo, uma delegação (forma) pode ser materializada por meio de um convênio (meio ou instrumento).

No que diz respeito aos consórcios públicos, as modalidades de aplicação disponíveis e suas passíveis situações de uso são:

MODALIDADE DE APLICAÇÃO	SITUAÇÃO DE USO
70 - Transferências a Instituições Multigovernamentais	Utilizada para a entrega de recursos a consórcios públicos que não seja decorrente de delegação ou de rateio pela participação do ente no consórcio.
71 - Transferências a Consórcios Públicos	Utilizada para entrega de recursos aos consórcios públicos dos quais o ente transferidor faça parte, correspondente ao rateio das despesas decorrentes da participação do ente no respectivo consórcio, conforme previsto no correspondente contrato de rateio.
72 - Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos	Utilizada, exclusivamente, no caso de delegação da execução de ações de competência ou responsabilidade do ente delegante (ente transferidor), seja para consórcio do qual participe como consorciado ou não.

Desta forma, para a correta classificação orçamentária da entrega de recursos a consórcios públicos, faz-se necessário identificar inicialmente se há ou não delegação/descentralização orçamentária. Havendo, a classificação será composta pela modalidade de aplicação 72 (Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos), conjugada com um elemento de despesa específico que represente gasto efetivo (30,39,51,etc.). Não havendo, faz-se necessário identificar se o ente participa ou não do consórcio. Participando, se a transferência corresponder ao rateio pela parte do ente usar-se-á a modalidade de aplicação 71 (Transferências a Consórcios Públicos). Não se tratando de rateio, a modalidade de aplicação utilizada será a 70 (Transferências a Instituições Multigovernamentais), que é a mesma utilizada para transferência aos consórcios dos quais o ente não participa. Nessas duas últimas situações (modalidades 71 e 70), os elementos de despesa restringem-se a contribuições (41) ou auxílios (42).

Ressalte-se que, via de regra, as transferências, de que trata o art. 12 da Lei nº 4.320, de 1964, devem ser realizadas, em termos de ação orçamentária, por meio de operações especiais, enquanto as delegações devem referir-se a projetos e atividades.

Com vistas a facilitar o entendimento sobre a forma de classificação orçamentária das entregas de recursos, apresenta-se quadro esquemático a seguir. Destaca-se que, aparte da grande utilidade prática do quadro, nem todas as situações passíveis de ocorrência no setor público encontram-se nele contempladas.

PROCEDIMENTOS PARA A CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DAS TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

ATO PRATICADO	RECEBEDOR DOS RECURSOS FINANCEIROS	COMPETÊNCIA, RESPONSABILIDADE OU PROPRIEDADE DOS BENS OU SERVIÇOS GERADOS	TRANSFERÊNCIA OU DELEGAÇÃO	DETALHAMENTO OU ESPECIFICI. DO RECEBEDOR	CLASSIFICAÇÃO POR NATUREZA DE DESPESA NO ENTE TRANSFERIDOR DOS RECURSOS FINANCEIROS
TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS OU ENTREGA DE RECURSOS FINANCEIROS OU REPASSE DE RECURSOS FINANCEIROS	ENTES DA FEDERAÇÃO	RECEBEDOR	TRANSFERÊNCIA POR REPART.DE RECEITA	ESTADOS / DF → 3.3.30.81 MUNICÍPIOS → 3.3.40.81	
			FUNDO A FUNDO	ESTADOS / DF → 3.3.31.41 MUNICÍPIOS → 3.3.41.41	4.4.31.41 42 4.5.31.41 42 4.4.41.41 42 4.5.41.41 42
		TRANSFERIDOR	OUTRAS TRANSF.	UNIÃO → 3.3.20.41 ESTADOS / DF → 3.3.30.41 MUNICÍPIOS → 3.3.40.41	4.4.20.41 42 4.5.20.41 42 4.4.30.41 42 4.5.30.41 42 4.4.40.41 42 4.5.40.41 42
		RECEBEDOR	TRANSFERÊNCIAS	SAÚDE, ASS. SOC., E EDUCAÇÃO → 3.3.50.43 OUTRAS ÁREAS → 3.3.50.41	4.4.50.41 42 4.5.50.41 42 4.4.50.41 42 4.5.50.41 42
	ENTIDADES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIV. ENTIDADES PRIVADAS COM FINS LUCRATIV. CONSÓRCIOS	RECEBEDOR	TRANSFERÊNCIAS	TODAS AS ÁREAS → 3.3.60.45	
		RECEBEDOR	TRANSFERÊNCIAS	CONSÓRCIOS QUE O ENTE NÃO INTEGRA → 3.3.70.41 RATEIO PELA PARTE DO ENTE. → 3.3.71.41	4.4.70.41 42 4.5.70.41 42 4.4.71.41 42 4.5.71.41 42
		TRANSFERIDOR	DELEGAÇÃO	TODOS OS CONSÓRCIOS → 3.3.72.EE	4.4.72.EE 4.5.72.EE

01.04.06 RESTOS A PAGAR

No fim do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em Restos a Pagar e constituirão a dívida flutuante. Podem-se distinguir dois tipos de Restos a Pagar: os Processados e os Não Processados.

Os Restos a Pagar Processados são aqueles em que a despesa orçamentária percorreu os estágios de empenho e liquidação, restando pendente apenas o estágio do pagamento.

Os Restos a Pagar Processados não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar.

Serão inscritas em restos a pagar as despesas liquidadas e não pagas no exercício financeiro, ou seja, aquelas em que o serviço, obra ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e aceito pelo contratante. Também serão inscritas as despesas não liquidadas quando o serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor ou quando o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente.

A inscrição de despesa em restos a pagar não processados é procedida após a anulação dos empenhos que não podem ser inscritos em virtude de restrição em norma do ente, ou seja, verificam-se quais despesas devem ser inscritas em restos a pagar e anulam-se as demais para, após, inscrevem-se os restos a pagar não processados do exercício.

No momento do pagamento de restos a pagar referente à despesa empenhada pelo valor estimado, verifica-se se existe diferença entre o valor da despesa inscrita e o valor real a ser pago; se existir diferença, procede-se da seguinte forma:

- Se o valor real a ser pago for superior ao valor inscrito, a diferença deverá ser empenhada a conta de despesas de exercícios anteriores;
- Se o valor real for inferior ao valor inscrito, o saldo existente deverá ser cancelado.

A inscrição de restos a pagar deve observar as disponibilidades financeiras e condições de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, conforme estabelecido na LRF.

Assim, observa-se que, embora a Lei de Responsabilidade Fiscal não aborde o mérito do que pode ou não ser inscrito em restos a pagar, veda contrair obrigação no último ano do mandato do governante sem que exista a respectiva cobertura financeira, eliminando desta forma as heranças fiscais, conforme disposto no seu art. 42:

*“Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, **contrair obrigação de despesa** que não possa ser **cumprida integralmente** dentro dele, ou que tenha **parcelas a serem pagas** no exercício seguinte **sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito**.”*

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.”

Portanto, é necessário que a inscrição de despesas orçamentárias em restos a pagar observe a legislação pertinente.

INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

A norma estabelece que, no encerramento do exercício, a parcela da despesa orçamentária que se encontrar empenhada mas ainda não foi paga será considerada restos a pagar.

O raciocínio implícito na lei é de que a receita orçamentária a ser utilizada para pagamento da despesa empenhada em determinado exercício já foi arrecadada ou ainda será arrecadada no mesmo ano e estará disponível no caixa do governo ainda neste exercício. Logo, como a receita orçamentária que ampara o empenho pertence ao exercício e serviu de base, dentro do princípio orçamentário do equilíbrio, para a fixação da despesa orçamentária autorizada pelo Poder Legislativo, a despesa que for empenhada com base nesse crédito orçamentário também deverá pertencer ao exercício.

Supõe-se que determinada receita tenha sido arrecadada e permaneça no caixa, portanto, integrando o ativo financeiro do ente público no fim do exercício. Existindo, concomitantemente, uma despesa empenhada, deverá ser registrada também um passivo financeiro; caso contrário o ente público estará apresentando em seu balanço patrimonial, sob a ótica da Lei nº 4320/64, ao fim do exercício, um superávit financeiro (ativo financeiro – passivo financeiro) indevido, que poderia ser objeto de abertura de crédito adicional no ano seguinte na forma prevista na lei. Assim, a receita que permaneceu no caixa na abertura do exercício seguinte já está comprometida com o empenho que foi inscrito em restos a pagar e, portanto, não poderia ser utilizada para abertura de novo crédito.

Dessa forma, o registro do passivo financeiro é inevitável, mesmo não se tratando de uma obrigação presente, pois falta o cumprimento do implemento de condição, mas por força do art. 35 da Lei nº 4.320/1964 e da correta apuração do superávit financeiro, tem de ser registrado.

Assim, suponha os seguintes fatos a serem registrados na contabilidade de um determinado ente público:

- 1) Recebimento de receitas tributárias no valor de \$1000 unidades monetárias;
- 2) Empenho da despesa no valor de \$900 unidades monetárias;
- 3) Liquidação de despesa corrente no valor de \$700 unidades monetárias; e
- 4) Inscrição de Restos a Pagar, sendo \$700 de Restos a Pagar Processado e \$200 de Restos a Pagar Não Processado (\$900-700).

O ingresso no caixa corresponderá a uma receita orçamentária. O empenho da despesa é um ato que potencialmente poderá afetar o patrimônio, criando passivo financeiro que comprometerá o ativo financeiro, diminuindo o valor do superávit financeiro. Após o cumprimento do implemento de condição e a verificação do direito adquirido pelo credor, o patrimônio sofrerá alteração qualitativa ou quantitativa.

O reconhecimento da despesa orçamentária ao longo do exercício deve ser realizado no momento do empenho com a assunção de um passivo financeiro orçamentário.

Nesta situação, todas as despesas serão inscritas em restos a pagar, havendo segregação entre as liquidadas e não pagas e as não liquidadas. Assim, o total de restos a pagar inscrito será de \$900, sendo \$700 referentes a restos a pagar processados (liquidados) e \$200 (\$900-\$700) referentes a restos a pagar não processados (não liquidados). Desta maneira, tem-se um superávit financeiro de \$100, que corresponde à diferença entre a receita arrecadada de \$1000 e a despesa empenhada de \$900.

Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas devem ser segregadas em:

- a) Despesas liquidadas, consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.320/1964; e
- b) Despesas não liquidadas, inscritas ao encerramento do exercício como restos a pagar não processados.

Despesas empenhadas, mas não liquidadas, inscritas no encerramento do exercício, correspondendo a restos a pagar não processados.

O impacto da inscrição em restos a pagar no balanço patrimonial é mais detalhado na Parte V deste Manual – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

01.04.07 DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

São despesas fixadas, no orçamento vigente, decorrentes de compromissos assumidos em exercícios anteriores àquele em que deva ocorrer o pagamento. Não se confundem com restos a pagar, tendo em vista que sequer foram empenhadas ou, se foram, tiveram seus empenhos anulados ou cancelados.

O art. 37 da Lei nº 4.320/1964 dispõe que as despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

O reconhecimento da obrigação de pagamento das despesas com exercícios anteriores cabe à autoridade competente para empenhar a despesa.

As despesas que não se tenham processado na época própria são aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação.

Os Restos a Pagar com prescrição interrompida são aqueles cancelados, mas ainda vigente o direito do credor.

Os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício são aqueles cuja obrigação de pagamento foi criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

01.04.08 SUPRIMENTOS DE FUNDOS (REGIME DE ADIANTAMENTO)

O suprimento de fundos é caracterizado por ser um adiantamento de valores a um servidor para futura prestação de contas. Esse adiantamento constitui despesa orçamentária, ou seja, para conceder o recurso ao suprido é necessário percorrer os três estágios da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento. Apesar disso, não representa uma despesa pelo enfoque patrimonial, pois, no momento da concessão, não ocorre redução no patrimônio líquido. Na liquidação da despesa orçamentária, ao mesmo tempo em que ocorre o registro de um passivo, há também a incorporação de um ativo, que representa o direito de receber um bem ou serviço, objeto do gasto a ser efetuado pelo suprido, ou a devolução do numerário adiantado. Os registros contábeis conforme o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público apresentam-se abaixo²⁴:

²⁴ Os lançamentos sob a ótica do Plano de Contas da União, válido até 2011 para a União, encontram-se no apêndice – parte um desse manual.

Momento do empenho da despesa:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.x.xx.xx	Execução da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Momento da liquidação e reconhecimento do direito

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.3.1.x.xx.xx	Adiantamentos concedidos a pessoal e a terceiros (P)
C 2.1.5.9.x.xx.xx	Outras Obrigações de Curto Prazo – Suprimento de fundos (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
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

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Momento do pagamento ao suprido:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.5.9.x.xx.xx	Outras Obrigações de Curto Prazo – Suprimento de fundos (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta

D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

Registro da responsabilidade do agente suprido:

Código da Conta	Título da Conta
D 7.1.1.1.x.xx.xx	Atos potenciais ativos –Responsabilidades de terceiros por valores, títulos e bens
C 8.1.1.1.x.xx.xx	Atos potenciais ativos – Execução de responsabilidades de terceiros por valores, títulos e bens

Devolução de valores não aplicados (mesmo exercício da concessão):

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes em moeda nacional (F)
C 1.1.3.1.x.xx.xx	Adiantamentos concedidos a pessoal e a terceiros (P)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.x.xx.xx	Execução da disponibilidade de recursos

Devolução de valores não aplicados (exercício seguinte ao da concessão):

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa e moeda nacional (F)
C 1.1.3.1.x.xx.xx	Adiantamentos concedidos a pessoal e a terceiros (P)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

Baixa da responsabilidade do agente suprido:

Código da Conta	Título da Conta
D 8.1.1.1.x.xx.xx	Atos potenciais do ativo – Execução de responsabilidades de terceiros por valores, títulos e bens
C 7.1.1.1.x.xx.xx	Atos potenciais do ativo – Responsabilidades de terceiros por valores, títulos e bens

Em suma, suprimimento de fundos consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria, para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.

Os arts. 68 e 69 da Lei nº 4.320/1964 definem e estabelecem regras gerais de observância obrigatória para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios aplicáveis ao regime de adiantamento.

Segundo a Lei nº 4.320/1964, não se pode efetuar adiantamento a servidor em alcance e nem a responsável por dois adiantamentos. Por servidor em alcance, entende-se aquele que não efetuou, no prazo, a comprovação dos recursos recebidos ou que, caso tenha apresentado a prestação de contas dos recursos, a mesma tenha sido impugnada total ou parcialmente.

Cada Ente da Federação deve regulamentar o seu regime de adiantamento, observando as peculiaridades de seu sistema de controle interno, de forma a garantir a correta aplicação do dinheiro público.

Destacam-se algumas regras estabelecidas para esse regime:

O suprimimento de fundos deve ser utilizado nos seguintes casos:

- Para atender a despesas eventuais, inclusive em viagem e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento;
- Quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso, conforme se classificar em regulamento; e
- Para atender a despesas de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso, não ultrapassar limite estabelecido em ato normativo próprio.

Não se concederá suprimimento de fundos:

- a) A responsável por dois suprimentos;
- b) A servidor que tenha a seu cargo a guarda ou utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor;
- c) A responsável por suprimento de fundos que, esgotado o prazo, não tenha prestado contas de sua aplicação; e
- d) A servidor declarado em alcance.

01.05.00 FONTE/DESTINAÇÃO DE RECURSOS

01.05.01 CONCEITO

A classificação orçamentária por Fontes/Destações de recursos tem como objetivo de identificar as fontes de financiamento dos gastos públicos. As Fontes/Destações de recursos reúnem certas Naturezas de Receita conforme regras previamente estabelecidas. Por meio do orçamento público, essas Fontes/Destações são associadas a determinadas despesas de forma a evidenciar os meios para atingir os objetivos públicos.

Como mecanismo integrador entre a receita e a despesa, o código de Fonte/Destação de recursos exerce um duplo papel no processo orçamentário. Para a receita orçamentária, esse código tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias. Para a despesa orçamentária, identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados.

Assim, mesmo código utilizado para controle das destinações da receita orçamentária também é utilizado na despesa, para controle das fontes financiadoras da despesa orçamentária. Desta forma, este mecanismo contribui para o atendimento do parágrafo único do art. 8º da LRF e o art. 50, inciso I da mesma Lei:

“Art. 8º [...]

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”

“Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I – a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;”

A natureza da receita orçamentária busca identificar a origem do recurso segundo seu fato gerador. Existe, ainda, a necessidade de identificar a destinação dos recursos arrecadados. Para tanto, a classificação por Fonte/Destação de Recursos identifica se os recursos são vinculados ou não e, no caso dos vinculados, pode indicar a sua finalidade. A destinação pode ser classificada em:

- Destinação Vinculada – é o processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela norma;
- Destinação Ordinária – é o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.

A criação de vinculações para as receitas deve ser pautada em mandamentos legais que regulamentam a aplicação de recursos, seja para funções essenciais, seja para entes, órgãos, entidades e fundos. Outro tipo de vinculação é aquela derivada de convênios e contratos de empréstimos e financiamentos, cujos recursos são obtidos com finalidade específica.

01.05.02 MECANISMO DE UTILIZAÇÃO DA FONTE/DESTINAÇÃO DE RECURSOS

O controle das disponibilidades financeiras por Fonte/Destação de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento até a sua execução, incluindo o ingresso, o comprometimento e a saída dos recursos orçamentários.

No momento da contabilização do orçamento, deve ser registrado em contas orçamentárias o total da receita orçamentária prevista e da despesa orçamentária fixada por Fonte/Destinação de recursos.

Na arrecadação, além do registro da receita orçamentária e do respectivo ingresso dos recursos financeiros, deverá ser lançado, em contas de controle, o valor classificado na Fonte/Destinação correspondente (disponibilidade a utilizar), bem como o registro da realização da receita orçamentária por Fonte/Destinação.

Na execução orçamentária da despesa, no momento do empenho, deverá haver a baixa do crédito disponível conforme a Fonte/Destinação e deverá ser registrada a transferência da disponibilidade de recursos para a disponibilidade de recursos comprometida. Na saída desse recurso deverá ser adotado procedimento semelhante, com o registro de baixa do saldo da conta de Fonte/Destinação comprometida e lançamento na de Fonte/Destinação utilizada.

Para melhor compreensão do procedimento apresentado, segue, abaixo, esquema simplificado de contabilização:

1. Orçamento:

Previsão da receita:

Código da Conta	Título da Conta
D 5.2.1.1.x.xx.xx	Previsão da receita
C 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar

Fixação da despesa:

Código da Conta	Título da Conta
D 5.2.2.1.1.xx.xx	Dotação inicial
C 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível

2. Execução Orçamentária:

Considerando o caso em que o ingresso do recurso financeiro coincida com o fato gerador da receita:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional(F)
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação patrimonial aumentativa
Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

No empenho da dotação orçamentária:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.x.xx.xx	Execução da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Considerando o caso em que a liquidação da despesa orçamentária coincida com o fato gerador da despesa:

Código da Conta	Título da Conta
D 3.x.x.x.x.xx.xx	Variação patrimonial diminutiva
C 2.x.x.x.x.xx.xx	Passivo (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Na saída do recurso financeiro:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.x.x.x.x.xx.xx	Passivo (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

No encerramento do exercício financeiro:

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

Dessa maneira, é possível saber a qualquer momento o quanto do total orçado já foi realizado por Fonte/Destinação de recursos, pois as disponibilidades de recursos estarão controladas e detalhadas nas contas de controles credores.

Na execução orçamentária, a conta “disponibilidade por destinação de recursos” deverá ser creditada por ocasião da classificação da receita orçamentária e debitada pelo empenho da despesa orçamentária. O saldo representará a disponibilidade financeira para uma nova despesa. A conta “disponibilidade por destinação de recursos utilizada”, por sua vez, deverá iniciar cada exercício com seu saldo zerado.

As contas de “disponibilidades por destinação de recursos” devem estar detalhadas por tipo de Fonte/Destinação, ou seja, para cada codificação de Fonte/Destinação criada pelo ente, haverá um detalhamento nessa conta. Com isso é possível identificar, para cada Fonte/Destinação, o saldo de recursos disponíveis para aplicação em despesas.

Esse detalhamento pode ser feito por meio do mecanismo de contas-correntes contábeis. Nesse caso, o detalhamento das contas de “disponibilidade por destinação de recursos” deve ser por contas-correntes, que identificam a Fonte/Destinação do recurso.

A vantagem da utilização desse mecanismo consiste na simplificação do plano de contas, pois, com o uso das contas-correntes, são necessárias apenas quatro contas contábeis para controle das Fontes/Destações, ficando a Fonte/Destinação dos recursos evidenciada nos contas-correntes.

Exemplo de detalhamento por conta-corrente:

Disponibilidade por Destinação de Recursos	R\$ 1.000,00
0100000000 – Recursos Ordinários	R\$ 300,00
01kkkkkkkk – Recursos vinculados à saúde	R\$ 400,00
01yyyyyyyy – Recursos vinculados à Educação	R\$ 300,00

No caso da não utilização do mecanismo de conta-corrente contábil, seria necessário desdobrar cada conta de “disponibilidade por destinação de recursos” pela quantidade de Fontes/Destações existentes no ente, como, por exemplo:

82111.xx.00 – Disponibilidade por Destinação (a utilizar)	R\$ 1.000,00
82111.xx.01 – Recursos Ordinários	R\$ 300,00
82111.xx.02 – Recursos vinculados à saúde	R\$ 400,00
82111.xx.03 – Recursos vinculados à Educação	R\$ 300,00

A conta “Receita Realizada” interliga o controle orçamentário da previsão com a execução, devendo ser detalhada por Fonte/Destinação de recursos.

Caso o ente não tenha mecanismos para identificar, no momento do recebimento, a Fonte/Destinação correspondente, sugere-se que os valores sejam lançados em uma Fonte/Destinação transitória, até que se consiga proceder à correta classificação.

Para facilitar a implantação do mecanismo de Fonte/Destinação de recursos, o Anexo II do Volume Anexos do MCASP apresenta um modelo de codificação da especificação de Fontes/Destações e seus detalhamentos.

01.06.00 REGISTROS CONTÁBEIS APLICÁVEIS AOS ENTES QUE AINDA NÃO MIGRARAM PARA O NOVO PLANO DE CONTAS

O presente capítulo apresenta os registros contábeis para as receitas e despesas orçamentárias, que devem ser aplicados aos Entes que ainda não utilizam estrutura do Novo Plano de Contas. Para tanto, os exemplos consideram a estrutura de Plano de Conta vigente para a União até o final do exercício de 2011.

01.06.01 RECONHECIMENTO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Registro da previsão da receita no momento da aprovação da Lei Orçamentária:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Receita a Realizar	Orçamentário
C Previsão Inicial da Receita	

Registro da arrecadação da receita durante a execução do orçamento:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Receita Realizada	Orçamentário
C Receita a Realizar	

01.06.02 FATO GERADOR PATRIMONIAL ANTERIOR AO ORÇAMENTÁRIO

Um exemplo típico corresponde à arrecadação de tributos. A legislação que regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, estabelece, de modo geral, que o fato gerador deste tributo ocorrerá no dia 1º de janeiro de cada ano. Os registros contábeis para casos como esses são os seguintes:

Lançamento no Subsistema Patrimonial:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Ativo Circulante – IPTU a Receber	Patrimonial
C Variação patrimonial aumentativa	
Extraorçamentária	

Esse registro provoca o aumento do ativo e do resultado do exercício, atendendo ao disposto nos arts. 100 e 104 da Lei nº 4.320/1964.

Na arrecadação, registra-se a receita orçamentária e procede-se à baixa do ativo registrado.

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Receita Realizada	Orçamentário
C Receita a Realizar	

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Banco Conta Movimento	Financeiro
C Receita Orçamentária Corrente	

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Variação Passiva Orçamentária	Patrimonial
C Ativo Circulante – IPTU a Receber	

Esses registros não impactam o resultado do exercício, pois ocorre, simultaneamente, um lançamento a crédito (2º lançamento) e um a débito (3º lançamento) em contas de resultado.

01.06.03 DEDUÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

O critério utilizado para registro da receita orçamentária é o do ingresso de disponibilidades. Se a receita arrecadada possuir parcelas a serem destinadas a outros entes, a transferência deverá ser registrada como dedução de receita ou como despesa orçamentária, de acordo com a legislação em vigor.

Se houver parcelas a serem restituídas, em regra, esses fatos não devem ser tratados como despesa, mas como dedução de receita, pois correspondem a recursos arrecadados que não pertencem e não são aplicáveis em programas e ações governamentais sob a responsabilidade do ente arrecadador, não necessitando, portanto, de autorização orçamentária para a sua execução.

A contabilidade aplicada ao setor público utiliza conta redutora de receita para evidenciar o fluxo de recursos da receita bruta até a líquida, em função de suas operações econômicas e sociais.

No âmbito da administração pública, a dedução de receita é utilizada nas seguintes situações, entre outras:

- restituição de tributos recebidos a maior ou indevidamente;
- recursos que o ente tenha a competência de arrecadar, mas que pertencem a outro ente, de acordo com a lei vigente (neste caso, a contabilização também pode ser como despesa);

A operacionalização das deduções das receitas no âmbito do Plano de Contas da União pode ser feita das seguintes formas:

a) Criar uma nova classe de conta contábil, iniciada pelo dígito 9, para abrigar as deduções de receitas. Os demais dígitos desta classe seriam formados pela natureza de receita original. Essa nova classe deve estar no mesmo nível das classes do ativo, passivo, etc. Exemplos:

Conta de dedução da receita de ICMS:

Natureza de receita original: 1113.02.00 – ICMS;

Conta representativa da dedução dessa receita: 91113.02.00.

Natureza de receita original: 7210.29.01 – Contribuição Patronal - Ativo Civil;

Conta representativa da dedução dessa receita: 97210.29.01.

Esse mecanismo permite que sejam criadas contas de dedução de receitas correntes, de capital, intraorçamentárias correntes e intraorçamentárias de capital.

b) Utilizar o mecanismo de conta-corrente contábil, que permite o tratamento de informações mais detalhadas.

Segundo esse mecanismo, para cada conta contábil se faz necessário um detalhamento diferente, dependendo da sua natureza. Muitas vezes, porém, pode não ser interessante ou útil o detalhamento da conta contábil em conta-corrente.

O uso dos contas-correntes confere dinamismo, flexibilidade e riqueza de informações gerenciais à contabilidade aplicada ao setor público e é uma ferramenta muito utilizada na contabilidade da Administração Pública Federal. Por exemplo, tomando-se uma conta “fornecedores”, que se destina a registrar os valores a pagar aos fornecedores de bens e serviços, é interessante o detalhamento da conta segundo o CNPJ ou CPF de cada fornecedor.

Os entes que possuem sistemas contábeis adaptados a esse mecanismo poderão utilizá-lo para divulgação das informações relativas às deduções, criando dentro da classe de receitas orçamentárias, um grupo de dígito “9”, com contas de características peculiares e utilizando a natureza da receita como conta-corrente, por exemplo:

40000.00.00 – Receita
49000.00.00 – Deduções da Receita
49100.00.00 – Renúncia
49200.00.00 – Restituições
49300.00.00 – Descontos Concedidos
49500.00.00 – FUNDEB
49600.00.00 – Compensações
49900.00.00 – Outras Deduções

Ao consultar o razão da conta 49200.00.00, por exemplo, o saldo estará detalhado de acordo com o conta-corrente, no caso, natureza de receita, da seguinte forma:

Restituições	<u>R\$ 1.000,00</u>
Imposto sobre Importação	R\$ 200,00
Imposto Territorial Rural	R\$ 100,00
IRPF	R\$ 700,00

c) Substituir o dígito da categoria econômica da Natureza da Receita a ser deduzida pelo dígito “9”, desde que não ocasione coincidência de códigos de dedução de receitas correntes com o de código de dedução de receitas de capital.

Caso não seja possível a adaptação, pelo ente, do seu plano de contas de forma a utilizar uma das metodologias sugeridas acima e enquanto não for implantado o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, o ente deverá, observando as peculiaridades do seu plano de contas, implantar sistemática específica de dedução de forma a demonstrar com transparência as deduções de receitas efetivas.

01.06.04 RENÚNCIA DE RECEITA

Um exemplo típico da renúncia de receita corresponde à diminuição de alíquota do Imposto Predial Territorial Urbano, IPTU. Como exemplo, supondo que um município, ao diminuir a alíquota do IPTU, causou redução de 20% na sua receita arrecadada. Nessa situação, poderá optar por uma das formas de registro abaixo:

Registro, no município, da renúncia de receita no momento da arrecadação. Valor arrecadado: R\$ 800,00.

Título da Conta	Subsistema de Contas	Valor
D Banco Conta Movimento	Financeiro	R\$ 800,00
D Dedução de IPTU*		R\$ 200,00
C Receita Orçamentária Corrente		R\$ 1000,00

(*)conta contábil 91112.02.00 ou conta contábil 49100.00.00 - com conta-corrente natureza de receita, onde “4” é o dígito representativo da classe das receitas.

Registro da renúncia de receita em momento posterior ao de arrecadação. Valor arrecadado R\$ 800,00.

Quando da arrecadação:

Título da Conta	Subsistema de Contas	Valor
D Banco Conta Movimento	Financeiro	R\$ 800,00
C Receita Orçamentária Corrente		R\$ 800,00

Lançamento complementar para registrar a renúncia de receita:

Título da Conta	Subsistema de Contas	Valor
D Dedução de IPTU*	Financeiro	R\$ 200,00
C Receita Orçamentária Corrente		R\$ 200,00

(*)conta contábil 91112.02.00 ou conta contábil 49100.00.00 - com conta-corrente natureza de receita, onde “4” é o dígito representativo da classe das receitas.

01.06.05 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS - DESPESA

- 1) Apropriação da despesa antes da liquidação – No registro da provisão para 13º salário, situação em que se apropriam, mensalmente, os direitos do trabalhador em função do mês trabalhado, e o empenho, liquidação e pagamento ocorrem no mês de dezembro.

Apropriação mensal (1/12 do 13º salário)

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Variação Passiva – Decréscimo Patrimonial	Patrimonial
C Passivo – Provisão para 13º Salário	

Execução Orçamentária no mês de dezembro:

Empenho da Despesa:

Título da Conta	Sistema de Contas
D Crédito Disponível	Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar	

Liquidação e transferência do passivo patrimonial para o financeiro

Título da Conta	Sistema de Contas
D Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentário

C Crédito Empenhado Liquidado

Título da Conta	Sistema de Contas
D Despesa Orçamentária Não-Efetiva	Financeiro
C Passivo – 13º Salário a pagar	
Título da Conta	Sistema de Contas
D Passivo – Provisão para 13º Salário	Patrimonial
C Variação Ativa Orçamentária	
Título da Conta	Sistema de Contas
D Passivo – 13º Salário a pagar	Financeiro
C Bancos Conta Movimento	

- 2) Apropriação da despesa simultaneamente à liquidação – No fornecimento de prestação de serviço de limpeza e conservação;

Empenho e liquidação:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Crédito Disponível	Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar	
Título da Conta	Subsistema de Contas
D Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentário
C Crédito Empenhado Liquidado	
Título da Conta	Subsistema de Contas
D Despesa Orçamentária	Financeiro
C Fornecedores	

Pagamento

Título da conta	Subsistema de Contas
D Fornecedores	Financeiro
C Banco Conta Movimento	

- 3) Apropriação da despesa após a liquidação – Na aquisição de material de consumo que será estocado em almoxarifado para uso em momento posterior, no qual será reconhecida a despesa;

Empenho

Título da conta	Subsistema de Contas
D Crédito Disponível	Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar	

Liquidação e incorporação ao estoque

Título da conta	Subsistema de Contas
D Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentário
C Crédito Empenhado Liquidado	

Título da conta	Subsistema de Contas
D Despesa Orçamentária Corrente	Financeiro
C Fornecedores	

Título da conta	Subsistema de Contas
D Almoxarifado	Patrimonial
C Variação Ativa Orçamentária – Incorporação de Estoque	

Pagamento

Título da conta	Subsistema de Contas
D Fornecedores	Financeiro
C Banco Conta Movimento	

Reconhecimento da Despesa por competência (no momento da saída do estoque)

Título da conta	Subsistema de Contas
D Variação Passiva Extraorçamentária – Baixa de Estoque	Patrimonial
C Almoxarifado	

01.06.06 SUPRIMENTO DE FUNDOS (REGIME DE ADIANTAMENTO)

O suprimento de fundos é caracterizado por ser um adiantamento de valores a um servidor para futura prestação de contas. Esse adiantamento constitui despesa orçamentária, ou seja, para conceder o recurso ao suprido é necessário percorrer os três estágios da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento. Apesar disso, não representa uma despesa pelo enfoque patrimonial, pois no momento da concessão não ocorre redução no patrimônio líquido. Na liquidação da despesa orçamentária, ao mesmo tempo em que ocorre o registro de um passivo, há também a incorporação de um ativo, que representa o direito de receber um bem ou serviço, objeto do gasto a ser efetuado pelo suprido, ou a devolução do numerário adiantado.

No momento do empenho da despesa:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Crédito Disponível	Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar	

No momento da liquidação e reconhecimento do direito:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Crédito Empenhado a Liquidar C Crédito Empenhado Liquidado	Orçamentário

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Despesa Orçamentária Não-Efetiva C Passivo Circulante	Financeiro

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Adiantamentos – Suprimento de Fundos C Variação Ativa Orçamentária – Apropriação de Direitos	Patrimonial

No momento do pagamento:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Passivo Circulante C Bancos Conta Movimento	Financeiro

No momento do registro da responsabilidade do agente suprido:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Responsabilidade de Terceiros – Suprimento de Fundos C Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade	Compensação

No momento da devolução de valores não aplicados (mesmo exercício da concessão):

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Bancos Conta Movimento C Despesa Orçamentária Não-Efetiva	Financeiro

No momento da devolução de valores não aplicados (exercício seguinte ao da concessão):

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Bancos Conta Movimento C Receita Orçamentária	Financeiro

Na baixa do ativo:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Desincorporação de ativo C Adiantamentos – Suprimento de Fundos	Patrimonial

Na baixa da Responsabilidade do Agente Suprido:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade	Compensação
C Responsabilidade de Terceiros – Suprimento de Fundos	

Disponibilidade de Recursos

1. Orçamento:

Previsão da receita:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Receita a Realizar	Orçamentário
C Previsão da Receita	

Fixação da despesa:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Despesa Fixada	Orçamentário
C Crédito Disponível	

2. Execução Orçamentária:

No ingresso do recurso financeiro:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Banco Conta Movimento	Financeiro
C Receita Corrente	

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Receita Realizada	Orçamentário
C Receita a Realizar	

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Disponibilidade por Destinação de Recursos – A Utilizar	Compensação
C Disponibilidade de Recursos	

No empenho da dotação orçamentária:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Crédito Disponível	Orçamentário
C Crédito Empenhado	

Na liquidação da despesa:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Despesa Corrente	Financeiro
C Passivo Circulante	

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Disponibilidade por Destinação de Recursos – Comprometida	Compensação
C Disponibilidade por Destinação de Recursos – A Utilizar	

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Crédito Empenhado	Orçamentário
C Crédito Liquidado	

Na saída do recurso financeiro:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Passivo Circulante	Financeiro
C Banco Conta Movimento	

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Disponibilidade por Destinação de Recursos – Utilizada	Compensado
C Disponibilidade por Destinação de Recursos – Comprometida	

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Crédito Liquidado	Orçamentário
C Crédito Pago	

No encerramento do exercício financeiro:

Título da Conta	Subsistema de Contas
D Disponibilidade de Recursos	Compensado
C Disponibilidade por Destinação de Recursos – Utilizada	

02.00.00 - Procedimentos Contábeis Patrimoniais

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA

Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO

Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL

Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Gilvan da Silva Dantas

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADORA DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Selene Peres Peres Nunes

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

EQUIPE TÉCNICA

Antonio Firmino da Silva Neto

Bruno Ramos Mangualde

Flávia Ferreira de Moura

Henrique Ferreira Souza Carneiro

Janyluce Rezende Gama

Renato Pontes Dias

Informações – STN:

Fone: (61) 3412-3011

Fax: (61) 3412-1459

Correio Eletrônico: cconf.df.stn@fazenda.gov.br

Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

02.01.00 INTRODUÇÃO

Esta Parte, intitulada Procedimentos Contábeis Patrimoniais, visa dar continuidade ao processo de reunião de conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos patrimoniais e seu relacionamento com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Visa também à harmonização, por meio do estabelecimento de padrões a serem observados pela Administração Pública, no que se refere às variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, suas classificações, destinações e registros, para permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos, este Manual procura descrever rotinas e servir como instrumento orientador para a racionalização de aspectos e métodos patrimoniais relacionados às variações patrimoniais públicas. Busca, assim, melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas a toda a sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no controle dos elementos e variações do patrimônio dos Governos Federal, Estadual, Distrital e Municipal.

É relevante destacar que os reflexos dos fatos e atos no patrimônio público devem ser registrados pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, contribuindo para o processo de convergência e adaptação às normas internacionais e respeitando a base legal nacional. A compreensão da lógica dos registros patrimoniais é determinante para o entendimento da formação, composição e evolução desse patrimônio.

Nesse sentido, esta obra aborda a composição, a mensuração, a estruturação e as variações que geram reflexos no patrimônio público, além de apresentar temas específicos, como o sistema de custos e reflexos da depreciação, a amortização e a exaustão no patrimônio.

02.02.00 PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE

A contabilização da receita sob o enfoque patrimonial (variação patrimonial aumentativa), assim como a da despesa sob o enfoque patrimonial (variação patrimonial diminutiva), é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução CFC nº 750/1993.

A Resolução CFC nº 750/1993 consagra os Princípios de Contabilidade, que são de observância obrigatória no exercício da profissão contábil, constituindo condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Ressalta-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público constitui ramo da ciência contábil e deve observar os Princípios de Contabilidade, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas a essa ciência, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional do País.

02.02.01 PRINCÍPIO DA ENTIDADE

“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou a agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.”(Resolução CFC nº 750/1993)

Segundo o Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993, o Princípio da Entidade afirma-se, para o Ente Público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

02.02.02 PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

“Art. 5º - O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.” (Resolução CFC nº 1.282/2010)

Sob a perspectiva do setor público, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

02.02.03 PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

“Art. 6º - O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.”
(Resolução CFC nº 1.282/2010)

Para o setor público, o Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

É importante destacar que, para atender ao Princípio da Oportunidade, a contabilidade não pode se restringir ao registro dos fatos decorrentes da execução orçamentária, devendo registrar tempestivamente todos os fatos que promovam alteração no patrimônio. Essa situação é verificada em fatos que não decorrem de previsão e execução do orçamento, como, por exemplo, um incêndio ou outra catástrofe qualquer.

02.02.04 PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

“Art. 7º - O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§1º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes forma:

I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II – Variação do custo histórico. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações;

a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) *Valor presente.* Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;

d) *Valor justo.* É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e

e) *Atualização monetária.* Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§2º São resultantes da adoção da atualização monetária:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.” (Resolução CFC nº 1.282/2010)

Sob a perspectiva do setor público, nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais que, ao longo do tempo, não se confunde com o custo histórico. Ou seja, o registro pelo valor original corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

Para obedecer ao princípio, é importante que os elementos patrimoniais sejam avaliados com suficiente regularidade, de maneira que o seu valor registrado não difira significativamente daquele que possa ser determinado utilizando-se os critérios pertinentes para cada elemento patrimonial na data de encerramento do balanço patrimonial.

02.02.05 PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

“Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.” (Resolução CFC nº 1.282/2010)

O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos nos períodos a que se referem, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público.

Os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam,

complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas. (Resolução CFC nº 1.111/07).

Além dos Princípios de Contabilidade, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve seguir o disposto nas normas de Direito Financeiro, em especial na Lei nº 4.320/64, que instituiu um regime orçamentário misto no seu Art. 35, conforme abaixo:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – a s receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

Ao mesmo tempo, no art. 89, a referida lei estabelece que:

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

Portanto, observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à execução financeira e patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício:

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

[...]

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.” (Lei nº 4.320/64)

Assim, com o objetivo de evidenciar o impacto dos fatos modificativos no patrimônio, deve haver o registro da receita sob o enfoque patrimonial (variação patrimonial aumentativa) em função do fato gerador, em obediência aos princípios da competência e da oportunidade. Ainda, no momento da arrecadação, deve haver o registro em contas específicas, demonstrando a visão orçamentária exigida no art. 35 da Lei nº 4.320/64. Assim, é possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as variações patrimoniais e a execução orçamentária ocorridas na entidade.

02.02.06 PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

“Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.” (Resolução CFC nº 1.282/2010)

O princípio da prudência adquire relevância quando são feitas estimativas, tais como os passivos contingentes que representam obrigações possíveis, ou ativos contingentes que são possíveis ativos, cuja existência depende de fatores imprevisíveis, tais como resultados dos julgamentos de processos judiciais. Nesse caso, se existirem alternativas igualmente válidas para a quantificação do fato, será escolhida aquela que resultar no maior valor para o passivo e/ou o menor para o ativo.

02.03.00 COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

02.03.01 PATRIMÔNIO PÚBLICO

Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador e represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

O patrimônio público compõe-se dos seguintes elementos:

1. **Ativo** – compreende os recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;
2. **Passivo** – compreende as obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.
3. **Patrimônio Líquido, Saldo Patrimonial ou Situação Líquida Patrimonial** – é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

A classificação do ativo e do passivo considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade, conforme disposto na Lei nº 6.404/1976 e suas atualizações, bem como a NBCT 16.6 – Demonstrações Contábeis.

As definições de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não tentam especificar os critérios que precisam ser atendidos para que possam ser reconhecidos no balanço patrimonial. Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal.

02.03.02 ATIVO

Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

Os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a) estiverem disponíveis para realização imediata; e
- b) tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

No Balanço Patrimonial, a divisão em Ativo Financeiro e Ativo Não Financeiro (ativo não circulante) tem base nos §§1º e 2º do art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

“§1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.”

Um ativo é reconhecido no patrimônio público quando for provável que benefícios futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis.

Também são reconhecidos no ativo, mesmo que não gere benefícios futuros, os depósitos caracterizados no art. 3º da Lei nº 4.320, como entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. Os depósitos são representados por cauções em dinheiro para garantia de contratos, consignações a pagar, retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, como os para garantia de recursos.

02.03.03 PASSIVO

Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.

Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a) corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte; e
- b) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

No Balanço Patrimonial, a divisão em Passivo Financeiro e Passivo Não-Financeiro (Passivo Permanente) baseia-se nos §§3º e 4º do Art. 105 da Lei 4.320/1964:

“§3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.

§4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.”

Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos.

Um passivo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis. Do ponto de vista patrimonial, as obrigações em que o fato gerador não tenha ocorrido (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis.

Também são reconhecidos no passivo, pois se caracterizam como obrigações para com terceiros, os depósitos caracterizados no art. 3º da Lei nº 4.320 como entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. Os depósitos são representados por cauções em dinheiro para garantia de contratos, consignações a pagar, retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, como os para garantia de recursos.

Para um maior entendimento do conceito de Passivo Financeiro sob a ótica do setor privado (conforme o Pronunciamento CPC nº 14, de 2008) é importante que se conheça as definições de Instrumento Financeiro e Passivo Financeiro:

Instrumento financeiro é qualquer contrato que origine um ativo financeiro para uma entidade e um passivo financeiro ou título patrimonial para outra entidade.

Passivo financeiro é qualquer passivo que seja:

(a) obrigação contratual:

- (i) de entregar caixa ou outro ativo financeiro para outra entidade; ou
- (ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições potencialmente desfavoráveis para a entidade; ou

(b) contrato que será ou poderá ser liquidado com títulos patrimoniais da própria entidade e que seja:

- (i) um não derivativo no qual a entidade é ou pode ser obrigada a entregar um número variável de seus próprios títulos patrimoniais; ou
- (ii) um derivativo que será ou poderá ser liquidado por outro meio que não a troca de montante fixo de caixa ou outro ativo financeiro por número fixo de títulos patrimoniais da própria entidade. Para esse propósito os títulos patrimoniais da própria entidade não incluem instrumentos que são contratos para recebimento ou entrega futura de títulos patrimoniais da própria entidade.

02.03.03.01 RELAÇÃO ENTRE PASSIVO EXIGÍVEL E AS ETAPAS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

1. Passivo Exigível X Empenho

Segundo a Lei nº 4.320/64, no art. 58, o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Quando a lei utiliza a palavra “obrigação”, ela não se refere à obrigação patrimonial (passivo exigível), pois uma obrigação patrimonial é caracterizada por um fato gerador já ocorrido, ou, conforme a lei, por uma condição já implementada. A lei refere-se ao comprometimento de recurso financeiro da entidade governamental que fez o empenho, ou seja, uma obrigação financeira para fins de cálculo do Superávit Financeiro, fonte da abertura de créditos adicionais nos exercícios seguintes.

2. Passivo Exigível X Em Liquidação

Quando o fato gerador do passivo exigível ocorrer antes do empenho, ou entre o empenho e a liquidação, é necessário o registro de uma etapa intermediária entre o empenho e a liquidação, chamada “empenho em liquidação”. Essa etapa é necessária para que não haja duplicidade no passivo financeiro utilizado para fins de cálculo do superávit financeiro. Caso não houvesse essa etapa, haveria a duplicidade, pois o registro do valor empenhado estaria na conta “Crédito Empenhado a Liquidar” e o mesmo valor estará registrado no Passivo da entidade, visto que se trata de um passivo exigível. Como o passivo financeiro para fins de cálculo do Superávit Financeiro é calculado pela soma da conta “Crédito Empenhado a Liquidar” com as contas de Passivo Financeiro, ou seja, que representem obrigações independentes de autorização orçamentária para serem realizadas, haveria duplicidade nesse cálculo pois seu montante será considerado tanto em “Crédito Empenhado a Liquidar” quanto na obrigação anteriormente contabilizada no passivo exigível.

3. Passivo Exigível X Liquidação

Já a liquidação, segundo a Lei nº 4.320/64, consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, ou seja, é a verificação de um Passivo Exigível já existente.

Em alguns casos, pode ser que ocorra uma lacuna temporal significativa entre a entrega do bem, serviço ou fonte de origem daquele crédito e a efetiva liquidação do crédito orçamentário. Nesses casos, também é necessário o registro da etapa entre o empenho e a liquidação chamada “em liquidação”, etapa essa que evidencia a ocorrência do fato gerador da Variação Patrimonial Diminutiva, com o surgimento de um Passivo Exigível, e a não ocorrência da liquidação da despesa orçamentária.

4. Passivo Exigível X Pagamento

O pagamento, última etapa da execução da despesa orçamentária, é a efetiva saída do recurso financeiro que ocasionará a baixa de um passivo exigível existente.

Como exemplo da aplicação dos tópicos anteriores, seguem os registros referentes a uma operação de crédito.

Contratação da operação de crédito:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 2.1.2.2.x.xx.xx	Empréstimos a curto prazo (P)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

No empenho da dotação orçamentária:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.2.2.x.xx.xx	Empréstimos a curto prazo (P)
C 2.1.2.2.x.xx.xx	Empréstimos a curto prazo (F)

Código da Conta	Título da Conta

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Na liquidação:

Código da Conta	Título da Conta
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

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Saída do recurso financeiro:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.2.2.x.xx.xx	Empréstimos a curto prazo (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

02.03.04 PATRIMÔNIO LÍQUIDO/SALDO PATRIMONIAL

O Patrimônio Líquido/Saldo Patrimonial representa o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

Quando o valor do passivo for maior que o valor do ativo, o resultado é denominado passivo a descoberto.

Integram o Patrimônio Líquido: patrimônio/capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria, resultados acumulados e outros desdobramentos do saldo patrimonial.

No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

02.04.00 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

As variações patrimoniais são transações que resultam em alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.

Assim, todas as alterações ocorridas no patrimônio são denominadas Variações Patrimoniais e podem ser classificadas em:

- Quantitativas;
- Qualitativas;

As variações patrimoniais quantitativas decorrem de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, subdividindo-se em:

- Variações patrimoniais aumentativas – quando aumentam o patrimônio líquido (receita sob o enfoque patrimonial);
- Variações patrimoniais diminutivas – quando diminuem o patrimônio líquido (despesa sob o enfoque patrimonial).

De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.121, de 28 de março de 2008, que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade e as despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

Portanto, para fins deste manual, a receita sob o enfoque patrimonial será denominada simplesmente de variação patrimonial aumentativa e a despesa sob o enfoque patrimonial será denominada simplesmente de variação patrimonial diminutiva. Ambas não devem ser confundidas com a receita e a despesa orçamentária, que são abordadas na Parte I deste Manual.

As variações patrimoniais qualitativas alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido, determinando modificações apenas na composição específica dos elementos patrimoniais.

Existem variações que, simultaneamente, alteram a composição qualitativa e a expressão quantitativa dos elementos patrimoniais e são conhecidas como variações mistas ou compostas.

Dessa maneira, as variações patrimoniais podem ser representadas pela figura a seguir:



02.04.01 QUALITATIVAS

1. Conceito

Variações patrimoniais qualitativas são aquelas em que ocorrem permutações de mesmo valor dos elementos do Patrimônio, ou seja, as alterações do Patrimônio que não alteram o valor do Patrimônio Líquido. Como exemplos têm-se a compra de veículo e a contratação de operações de crédito, que são variações patrimoniais qualitativas, pois o que acontece, no primeiro exemplo, é a troca (permuta) de uma obrigação de pagar por veículo e, no segundo exemplo, é a entrada de caixa, advinda do empréstimo, em contrapartida a um registro de uma obrigação de devolução do empréstimo.

2. Reconhecimento

Os exemplos do item anterior são assim contabilizados:

a) Aquisição de um veículo (empenho, recebimento de nota fiscal e liquidação)

Empenho:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Recebimento de veículo (e nota fiscal):

Código da Conta	Título da Conta	} Variação patrimonial qualitativa
D 1.2.3.2.x.xx.xx	Bens móveis (P)	
C 2.1.2.3.x.xx.xx	Financiamentos a curto prazo (F)	

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Liquidação:

Código da Conta	Título da Conta
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

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Contratação da operação de crédito:

Código da Conta	Título da Conta	} Variação patrimonial qualitativa
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	
C 2.1.2.3.x.xx.xx	Financiamentos a curto prazo (P)	

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

02.04.02 QUANTITATIVAS (RECEITA E DESPESA SOB ENFOQUE PATRIMONIAL)

1. Conceito

Segundo os princípios contábeis, a variação patrimonial aumentativa deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento.

A variação patrimonial aumentativa pode ser classificada:

a) Quanto à entidade que apropria a variação patrimonial aumentativa:

- Variação patrimonial aumentativa pública – aquela auferida por entidade pública.
- Variação patrimonial aumentativa privada – aquela auferida por entidade privada.

b) Quanto à dependência da execução orçamentária:

- Variação patrimonial aumentativa resultante da execução orçamentária – são receitas orçamentárias efetivas arrecadadas, de propriedade do ente, que resultam em aumento do patrimônio líquido. Exemplo: receita de tributos.
- Variação patrimonial aumentativa independente da execução orçamentária – são fatos que resultam em aumento do patrimônio líquido, que ocorrem independentemente da execução orçamentária. Exemplo: incorporação de bens (doações recebidas).

c) De acordo com as características e peculiaridades das entidades:

- Governamentais – Abrangem tributos e contribuições.
- Empresariais – Tratam de venda de bens e serviços.
- Financeiras – Versam sobre receitas de juros, dividendos, descontos obtidos etc.
- Transferências – Incluem doações, subvenções, subsídios, auxílios, transferências intergovernamentais e intragovernamentais recebidas, entre outras.
- Outras Variações Aumentativas – Outras variações patrimoniais aumentativas não classificadas nos grupos anteriores

Analogamente, a variação patrimonial diminutiva deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento.

A variação patrimonial diminutiva pode ser classificada:

a) Quanto à entidade que apropria a despesa:

- Variação patrimonial diminutiva pública – aquela efetuada por entidade pública.
- Variação patrimonial diminutiva privada – aquela efetuada pela entidade privada.

b) Quanto à dependência da execução orçamentária:

- Variação patrimonial diminutiva resultante da execução orçamentária – aquela que depende de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: despesa com salário, despesa com serviço, etc.
- Variação patrimonial diminutiva independente da execução orçamentária – aquela que independe de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: constituição de provisão, despesa com depreciação, etc.

c) Quanto às ações executadas pelo setor público:

- Pessoal – Trata da remuneração de pessoal do governo e seus encargos.
- Benefícios Sociais – Caracterizados em geral por espécies de transferências com o objetivo de proteger a população ou segmentos dela contra certos riscos sociais.

- Uso de Bens e Serviços – Consistem de serviços, insumos e matérias-primas empregados na produção de bens e serviços acrescidos de mercadorias compradas para revenda menos a variação líquida de inventários de produtos em elaboração, bens acabados e mercadoria para revenda.
- Operações Financeiras – Tratam de despesas com juros, descontos concedidos, etc.
- Transferências – Incluem doações, subvenções, subsídios, auxílios, transferências intergovernamentais e intragovernamentais concedidas, entre outros.
- Outras Variações Diminutivas – Outras variações patrimoniais diminutivas não classificadas nos grupos anteriores.

Dentro das funções típicas de governo, essas ações se materializam na contraprestação de bens e serviços à comunidade em algumas situações a preços subsidiados e distribuem renda e riqueza por meio de transferências e concessão de benefícios sociais.

O mapeamento dos elementos patrimoniais e das transações típicas de governo serve de ponto de partida conceitual para a construção da estrutura fundamental do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

2. Reconhecimento

A contabilidade aplicada ao setor público é um dos ramos da ciência contábil, e, como qualquer ramo dessa ciência, deve observar os Princípios de Contabilidade da Competência e Oportunidade, além dos demais princípios.

O Princípio da Competência estabelece que as receitas e despesas deverão ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do recebimento ou pagamento, e o Princípio da Oportunidade dispõe que os registros no patrimônio e das suas mutações devem ocorrer de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Assim, segundo os princípios contábeis, a variação patrimonial aumentativa deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento, e, analogamente, a variação patrimonial diminutiva deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento e da execução orçamentária.

Procedendo assim, além de obedecer-se aos Princípios de Contabilidade, atende-se ao disposto nos arts. 85, 89, 100 e 104 da Lei 4.320/64 e no art. 50, II da LRF, transcritos abaixo:

“Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

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

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

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.” (Lei 4.320/1964)

“Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[...]

II – a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa.” (Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/00)

A LRF também determina que o Anexo de Metas Fiscais demonstre a real evolução do patrimônio líquido do exercício e dos três anteriores. Para que essa informação seja útil e confiável, também é necessário que os lançamentos observem os Princípios de Contabilidade.

“Art. 4º. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no §2º do art. 165 da Constituição e:

[...]

§2º O Anexo conterá, ainda:

[...]

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;”

A falta de registro de direitos e obrigações oriundas de variações patrimoniais quantitativas e qualitativas já incorridas resultará em demonstrações incompatíveis com as normas de contabilidade, além da geração de informações incompletas em demonstrativos exigidos pela LRF, a exemplo do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, tendo como consequência análise distorcida da situação fiscal e patrimonial do ente.

O reconhecimento da variação patrimonial pode ocorrer em três momentos: para a variação patrimonial aumentativa, antes, depois ou no momento da arrecadação da receita orçamentária e para a variação patrimonial diminutiva, antes, depois ou no momento da liquidação da despesa orçamentária, conforme os exemplos abaixo:

Exemplo 1: reconhecimento da variação patrimonial aumentativa antes da ocorrência da arrecadação da receita orçamentária.

A legislação que regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU estabelece, de modo geral, que o fato gerador deste tributo ocorrerá no dia 1º de janeiro de cada ano. Nesse momento, deve ser efetuado o seguinte registro contábil:

Código da Conta	Título da Conta	} Variação patrimonial quantitativa
D 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	
C 4.1.1.2.x.xx.xx	Impostos sobre patrimônio e a renda	

Nesse caso, registra-se a débito o reconhecimento do direito e a crédito uma variação patrimonial aumentativa no momento do fato gerador e não no momento da arrecadação, que acontecerá futuramente. Assim, quando ocorrer a arrecadação, serão feitos os seguintes registros contábeis:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	} Variação patrimonial qualitativa
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

Nesses lançamentos, o que acontece patrimonialmente é a troca de um direito por caixa, constituindo uma variação patrimonial qualitativa.

Exemplo 2: reconhecimento da variação patrimonial aumentativa após a ocorrência da arrecadação da receita orçamentária.

Quando ocorrer o recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de serviços, a receita orçamentária é registrada antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, a variação patrimonial aumentativa ocorre em momento posterior à arrecadação da receita orçamentária. Novamente, o efeito real desses dois lançamentos é uma variação patrimonial qualitativa, pois se registra a entrada antecipada dos valores em contrapartida à obrigação assumida pela entidade em prestar o serviço:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	} Variação patrimonial qualitativa
C 2.2.9.1.x.xx.xx	Variação patrimonial Aumentativa(VPA) diferida (P)	

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

Quando o serviço for prestado, ocorrerá o fato gerador da variação patrimonial aumentativa, causando impacto no resultado da entidade pública:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.9.1.x.xx.xx	Variação patrimonial aumentativa (VPA) diferida (P)	} Variação patrimonial quantitativa

C 4.3.3.1.x.xx.xx	Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços

Exemplo 3: reconhecimento da variação patrimonial aumentativa junto com a ocorrência da arrecadação da receita orçamentária.

Quando ocorrer o recebimento de valores provenientes da venda de serviços concomitantemente com a prestação do serviço, a receita orçamentária é contabilizada junto com a ocorrência do fato gerador:

Código da Conta	Título da Conta	}	Variação patrimonial quantitativa
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)		
C 4.3.3.1.x.xx.xx	Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços		

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

Exemplo 4: reconhecimento da variação patrimonial diminutiva antes da ocorrência da liquidação da despesa orçamentária.

O 13º salário, a ser pago no final do ano, deve ser provisionado a cada mês trabalhado, ou seja, uma variação patrimonial diminutiva deve ser reconhecida mensalmente, mas o empenho, liquidação e pagamento da despesa orçamentária só acontecerá no mês do pagamento:

Código da Conta	Título da Conta	}	Variação patrimonial quantitativa
D 3.1.1.1.x.xx.xx	Remuneração a pessoal - RPPS		
C 2.1.1.1.1.xx.xx	Décimo terceiro salário (P)		

No mês do pagamento, então, haverá o registro da despesa orçamentária.

No empenho da dotação orçamentária:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Código da Conta	Título da Conta

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação
Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.1.1.xx.xx	Décimo terceiro salário (P)
C 2.1.1.1.1.xx.xx	Décimo terceiro salário (F)

Na liquidação:

Código da Conta	Título da Conta
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
Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Saída do recurso financeiro:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.1.1.xx.xx	Décimo terceiro salário (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada
Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Caso o crédito orçamentário conste em orçamento de exercício posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação, deverá ser utilizada natureza de despesa com elemento 92 – Despesas de Exercícios Anteriores, em cumprimento à Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/01 e ao art. 37 da Lei nº 4.320/1964, que dispõe:

“Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para os quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processados na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.”

Exemplo 5: reconhecimento da variação patrimonial diminutiva após a liquidação da despesa orçamentária.

Quando há uma concessão de suprimento de fundos, a despesa orçamentária é empenhada, liquidada e paga no ato da concessão e só com a prestação de contas do suprido é que há o efetivo registro da variação patrimonial diminutiva.

No empenho da dotação orçamentária:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Na liquidação:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Saída do recurso financeiro:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.3.1.1.02.xx	Outros adiantamentos concedidos a pessoal – Suprimento de fundos (P)
C 2.1.5.9.1.03.xx	Suprimento de fundos a pagar (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.5.9.1.03.xx	Suprimento de fundos a pagar (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Na prestação de contas:

Código da Conta	Título da Conta
D 3.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva



Variação
patrimonial
quantitativa

C 1.1.3.1.1.02.xx	Outros adiantamentos concedidos a pessoal – Suprimento de fundos (P)

Exemplo 6: reconhecimento da variação patrimonial diminutiva junto com a liquidação da despesa orçamentária.

Quando ocorrer liquidação da despesa orçamentária concomitantemente com a prestação do serviço, a despesa orçamentária e o fato gerador da variação patrimonial diminutiva são contabilizados juntos:

No empenho da dotação orçamentária:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Liquidação e Reconhecimento da Variação Patrimonial Diminutiva:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
Código da Conta	Título da Conta
D 3.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva
C 2.1.5.x.x.xx.xx	Demais obrigações a curto prazo (F)

Variação patrimonial quantitativa

Saída do recurso financeiro:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.5.x.x.xx.xx	Demais obrigações a curto prazo (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago
Código da Conta	Título da Conta

D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

02.04.03 REALIZAÇÃO DA VARIAÇÃO PATRIMONIAL

Conforme enunciado pelo Princípio da Competência, considera-se realizada a variação patrimonial aumentativa:

*“I - nas transações com contribuintes e terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela ocorrência de um fato gerador de natureza tributária, investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, ou fruição de serviços por esta prestados;
 II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
 III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
 IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.”*

Da mesma forma, considera-se incorrida a variação patrimonial diminutiva:

*“I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
 II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
 III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.”*

02.04.04 RESULTADO PATRIMONIAL

O resultado patrimonial corresponde à diferença entre o valor total das variações patrimoniais aumentativas e o valor total das variações patrimoniais diminutivas de um dado período.

Caso o total das variações patrimoniais aumentativas sejam superiores ao total das variações patrimoniais diminutivas, diz-se que o resultado patrimonial foi superavitário ou que houve um superávit patrimonial. Caso contrário, diz-se que o resultado patrimonial foi deficitário ou que houve um déficit patrimonial.

02.05.00 MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS

02.05.01 INTRODUÇÃO

Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados nas demonstrações contábeis.

O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.

De acordo com o princípio da Oportunidade, as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem.

Os registros da entidade, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência.

Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos períodos com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma.

A entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

O reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

02.05.02 CONCEITOS

Avaliação patrimonial: a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

Influência significativa: o poder de uma entidade do setor público participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de outra entidade que dela receba recursos financeiros a qualquer título ou que represente participação acionária, desde que não signifique um controle compartilhado sobre essas políticas.

Mensuração: a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

Reavaliação: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.

Redução ao valor recuperável (*impairment*): o ajuste ao valor justo ou valor em uso, quando esses forem inferiores ao valor líquido contábil.

Valor da reavaliação ou valor da redução do ativo a valor recuperável: a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor justo ou valor em uso, com base em laudo técnico ou relatório de análise.

Valor de aquisição: a soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.

Valor de mercado ou valor justo (*fair value*): o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

Valor em uso: o valor presente dos rendimentos futuros do bem esperados ao longo de seu uso contínuo e de sua alienação ao final de sua vida útil.

Valor bruto contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor líquido contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor realizável líquido: a quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou distribuição.

Valor recuperável: o valor de venda de um ativo menos o custo para a sua alienação (preço líquido de venda), ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, estimado com base nos fluxos de caixa futuros trazidos a valor presente por meio de taxa de desconto (valor em uso), o que for maior.

02.05.03 AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO

A avaliação e a mensuração dos elementos patrimoniais nas entidades do setor público obedecem aos critérios descritos a seguir:

02.05.03.01 Disponibilidades

As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, atualizadas até a data do Balanço Patrimonial.

As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado.

02.05.03.02 Créditos e Obrigações

Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

Os riscos de recebimento de direitos são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixadas são ajustados a valor presente.

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações pós-fixadas são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento do balanço.

As provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos.

As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

02.05.03.03 Estoques

Os estoques são ativos:

- Na forma de materiais ou suprimentos a serem usados no processo de produção;
- Na forma de materiais ou suprimentos a serem usados ou distribuídos na prestação de serviços;
- Mantidos para a venda ou distribuição no curso normal das operações;
- Usados no curso normal das operações.

Os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição/produção/construção ou valor realizável líquido, dos dois o menor.

Os custos de estoques devem abranger todos os custos de compra, conversão e outros custos incorridos referentes ao deslocamento, como impostos não recuperáveis, custos de transporte e outros, referente ao processo de produção. Os custos posteriores de armazenagem ou entrega ao cliente não devem ser absorvidos pelos estoques.

Os gastos de distribuição, de administração geral e financeiros são considerados como variações patrimoniais diminutivas do período em que ocorrerem e não como custo dos estoques.

Exemplos de despesas excluídas do valor do estoque e reconhecidos como variações patrimoniais diminutivas do período em que são obtidos:

- Quantias anormais de materiais desperdiçados, mão de obra ou de outros custos de produção;
- Custos de armazenamento, a menos que sejam necessários no processo de produção antes de uma nova fase de produção;
- Despesas gerais administrativas que não contribuam para colocar os estoques no seu local e na sua condição atual;
- Custos de vendas.

Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição e, por isso, não devem ser reconhecidos como variação patrimonial aumentativa.

O método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques é o custo médio ponderado, conforme o inciso III, art. 106 da Lei 4.320/64. Pelo método do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período, e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada através de uma base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, o que depende das circunstâncias da entidade.

O custo dos estoques pode não ser recuperável se estes estiverem danificados, se tornarem-se total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda diminuïrem. A prática de reduzir o custo dos estoques para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser mensurados em excesso pelos futuros benefícios econômicos ou serviços em potencial a serem realizados pela sua venda, troca, distribuição ou uso. Assim, quando houver deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores análogos, deve ser utilizado o valor realizável líquido.

Os resíduos e os refugos também devem ser mensurados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.

As diferenças de valor de estoques que forem consequências das situações descritas acima devem ser refletidas em contas de resultado.

Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos são mensurados ou avaliados pelo valor justo menos os custos estimados de venda, quando atendidas as seguintes condições:

- (a) que a atividade seja primária;
- (b) que o custo de produção seja de difícil determinação ou que acarrete gastos excessivos.

Quando os bens forem distribuídos gratuitamente ou a taxas não de mercado, os estoques serão valorados a custo ou valor de reposição, o menor dos dois.

02.05.04 INVESTIMENTOS PERMANENTES

02.05.04.01 Método Da Equivalência Patrimonial

As participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados em que a administração tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial. O método da equivalência patrimonial será utilizado para os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum²⁵.

Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento é inicialmente registrado a preço de custo e o valor contábil é aumentado ou reduzido conforme o Patrimônio Líquido da investida aumente ou diminua.

O valor do investimento permanente avaliado pelo método da equivalência patrimonial será obtido mediante o seguinte cálculo:

I - aplicação do percentual de participação no capital social sobre o resultado da subtração do patrimônio líquido da investida do valor do adiantamento para aumento de capital concedido a essa; e

²⁵ Procedimento usado pelas Sociedades Anônimas, conforme a lei nº 11.941/09.

II - subtração, do montante referido no inciso I, dos lucros não realizados nas operações intercompanhias, líquidos dos efeitos fiscais.

02.05.04.02 Método Do Custo

As demais participações devem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição. Pelo método do custo, o investimento é registrado no ativo permanente a preço de custo. A entidade investidora somente reconhece o rendimento na medida em que receber as distribuições de lucros do item investido. As distribuições provenientes de rendimentos sobre investimentos do ativo permanente são reconhecidas como receita patrimonial.

Os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

Também são considerados investimentos permanentes os ativos (como terras, terrenos ou prédios) mantidos com fins de renda ou ganho de capital ou ambos, desde que não usados:

- na produção ou suprimento de bens e serviços ou para propósitos administrativos; ou
- como venda no curso ordinário das operações

O ativo deve ser reconhecido inicialmente pelo seu custo de aquisição. Caso tenha sido adquirido mediante doação deve ser registrado pelo valor justo na data de aquisição.

Após o reconhecimento inicial, a entidade deve optar entre manter o ativo pelo valor de custo deduzido das depreciações acumuladas e perdas acumuladas por imparidade ou pelo valor justo, sendo qualquer ganho ou perda resultante da variação deste valor reconhecida no resultado.

02.05.05 IMOBILIZADO

O ativo imobilizado é reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção.

Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.

Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação.

Deve ser evidenciado em notas explicativas o critério de mensuração ou avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, bem como a eventual impossibilidade de sua valoração, devidamente justificada.

Após o reconhecimento inicial, a entidade detentora do ativo deve optar entre valorá-lo pelo modelo do custo ou da reavaliação.

O modelo do custo consiste no valor de aquisição, produção ou construção menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade.

O modelo da reavaliação consiste no valor justo sujeito à reavaliação periódica menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade.

Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido.

No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, este deve ser evidenciado em notas explicativas.

02.05.06 INTANGÍVEL

Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).

Um ativo intangível deve ser reconhecido somente quando:

- for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

O critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração devem ser evidenciados em notas explicativas.

Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto deve ser reconhecido como despesa do período em que tenha incorrido.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

02.06.00 TRATAMENTO CONTÁBIL APLICÁVEL AOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES

As variações patrimoniais aumentativas sem contraprestação compõem a maioria das variações patrimoniais aumentativas para a maior parte das entidades do setor público. São separadas em:

- (a) impostos e contribuições; e
- (b) transferências.

As transações sem contraprestação são caracterizadas quando uma entidade recebe recursos sem nada entregar, ou entregando um valor irrisório em troca. Por exemplo, os contribuintes pagam impostos porque a lei tributária assim determina. Embora o governo tributante forneça uma variedade de serviços públicos aos contribuintes, ele não o faz em retribuição ao pagamento dos impostos.

Por seu turno, transação com contraprestação é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e entrega valor aproximadamente igual (prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos) a outra entidade na troca.

Assim, os impostos satisfazem a definição de “transação sem contraprestação” porque o contribuinte transfere recursos ao governo, sem receber valor aproximadamente igual de modo direto em troca. Enquanto o contribuinte pode se beneficiar de uma variedade de políticas sociais estabelecidas pelo governo, estas não são fornecidas diretamente em troca como compensação pelo pagamento dos tributos.

Existe outro grupo de transações sem contraprestação nas quais a entidade pode fornecer algum pagamento diretamente em troca dos recursos recebidos, mas tal pagamento não se aproxima do valor justo dos recursos recebidos. Nestes casos a entidade determina se há uma combinação de transações com contraprestação e sem contraprestação, sendo cada componente reconhecido separadamente.

Existem também transações adicionais nas quais não fica claro imediatamente se são transações com contraprestação ou sem contraprestação. Nestes casos, uma avaliação da essência da transação determinará se são transações com contraprestação ou sem contraprestação.

Assim, ao determinar se uma transação possui componentes com contraprestação e sem contraprestação identificáveis, realiza-se uma avaliação profissional. Quando não for possível distinguir componentes com contraprestação e sem contraprestação em separado, a transação é tratada como uma transação sem contraprestação.

02.06.01 TRIBUTOS

Os tributos são a maior fonte de variação patrimonial aumentativa de muitos governos e de outras entidades do setor público. Os tributos são definidos como benefícios econômicos compulsoriamente pagos ou a pagar às entidades do setor público, de acordo com as leis ou regulamentos estabelecidos para fornecer receita ao governo, exceto multas ou outras penalidades impostas em caso de infrações legais.

Transferências não compulsórias às entidades do governo ou do setor público como as doações e o pagamento de taxas não são tributos, embora possam ser o resultado de transações sem contraprestação. Um governo arrecada a tributação sobre indivíduos e outras entidades, conhecidos como contribuintes, dentro de sua jurisdição por meio de seus poderes soberanos.

As leis e os regulamentos tributários podem variar significativamente de jurisdição para jurisdição, mas possuem um número de características comuns. As leis e os regulamentos tributários estabelecem o

direito de um governo arrecadar o tributo, identificam a base pela qual o tributo é calculado e estabelecem procedimentos para administrar o tributo, isto é, os procedimentos para calcular o tributo a receber e assegurar que o pagamento seja recebido.

A lei que versa sobre o Sistema Tributário Nacional e estabelece normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar, é a lei n.º 5.172/1966, conhecida como Código Tributário Nacional (CTN).

De acordo com o art. 3º do CTN “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

A Constituição Federal de 1988 atribuiu à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a competência para instituir alguns tributos:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

A Constituição conferiu à União, de forma exclusiva, a competência para instituir as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

Nestes termos, após a instituição do tributo por lei, na ocorrência do fato gerador, o CTN menciona o surgimento da obrigação tributária principal a ser cumprida pelo contribuinte perante os entes públicos.

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

Assim, a obrigação tributária principal gera o crédito tributário para o Ente Público. Já a obrigação acessória é aquela cujo objeto é qualquer prestação não pecuniária. O CTN, em seu art. 113, explica a obrigação acessória da seguinte forma:

“§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Um exemplo de obrigação acessória são as várias declarações que os contribuintes são obrigados a preencher para prestar informações ao Ente Público. As leis e os regulamentos tributários frequentemente exigem que os contribuintes enviem declarações periódicas à agência governamental que administra um tributo em particular. O contribuinte geralmente fornece detalhes e evidências do nível de atividade sujeita à tributação e o montante de tributos a receber pelo governo é calculado.

O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. É constituído por meio da figura tributária prevista no art. 142 do CTN - o lançamento.

Segundo a Lei n.º 4.320/64:

“Art. 52. São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.”

Art. 53. O lançamento da receita, o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.”

O Código Tributário Nacional explica:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Para fins de registro contábil, os tributos que podem ser com ou sem contraprestação devem ser analisados individualmente, de acordo com a modalidade do lançamento tributário de cada um. As modalidades de lançamento estão previstas nos arts. 147 a 150 do CTN. São divididas nas três listadas a seguir:

(a) Por declaração. Exemplos: Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e por Doação, de Quaisquer Bens e Direitos; e Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso "Inter Vivos". Segundo o CTN nesse caso:

“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

(b) De ofício: quando é efetuado diretamente pela autoridade administrativa (nos casos previstos no CTN, art. 149, I a IX). Exemplos: impostos sobre a propriedade de veículos automotivos e sobre a propriedade territorial urbana, de competência, respectivamente dos Estados e dos Municípios.

(c) Por homologação. Exemplos: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e Imposto sobre Produtos Industrializados. Segundo o CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Assim, para fins de registro do crédito, a entidade deve observar sempre o lançamento, especialmente para as modalidades de ofício e por declaração.

Já para os lançamentos por homologação, para os casos em que o Estado não tem a informação do momento da ocorrência do fato gerador, o registro da variação patrimonial aumentativa ocorrerá na arrecadação, sendo, adicionalmente, realizados ajustes periódicos nos créditos tributários a receber e no passivo de provisão relativo à parcela a transferir a outro ente, se for o caso. Caso o sistema contábil seja capaz de captar a ocorrência do fato gerador do tributo no lançamento por homologação, ocorrerá o registro do crédito e do passivo, se for o caso, tal como nos lançamentos de ofício e por declaração.

Ressalta-se, assim, a importância da integração do setor de arrecadação tributária com o setor de contabilidade, para o registro tempestivo e confiável das informações.

02.06.02 EVENTO TRIBUTÁVEL OU FATO GERADOR

Evento tributável é o evento que, por determinação do governo, poder legislativo ou outra autoridade, será sujeito a cobrança de impostos (ou qualquer outra forma de tributo). Também conhecido como fato gerador.

Para fazer surgir a obrigação principal, é necessário que ocorra o fato gerador definido em lei. De acordo com o texto do art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

A entidade deve analisar a lei tributária de sua própria jurisdição para determinar qual é o fato gerador (ou evento tributário) para cada um dos vários tributos arrecadados. A menos que seja especificado de outro modo em leis ou regulamentos, o evento tributável é:

- (a) Para o tributo sobre a renda, o recebimento de renda tributável pelo contribuinte, durante o período de tributação;
- (b) Para o tributo sobre o valor adicionado, a realização de atividade tributável pelo contribuinte durante o período tributável;
- (c) Para o tributo sobre bens e serviços, a compra ou a venda de produtos e serviços tributáveis durante o período tributável;
- (d) Para os tributos alfandegários, o movimento de bens ou serviços tributáveis através das fronteiras alfandegárias;
- (e) Para os tributos sobre as heranças, a morte de uma pessoa que possui propriedades tributáveis;
- (f) Para os tributos sobre propriedades, a passagem da data na qual o tributo é lançado, ou do período que o tributo é lançado, se o tributo é lançado periodicamente.

02.06.03 RECONHECIMENTO DOS CRÉDITOS DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES

Uma entidade reconhecerá um ativo oriundo de uma transação sem contraprestação quando ganha o controle de recursos que se enquadram na definição de um ativo e satisfazem os critérios de reconhecimento.

Uma entrada de recursos de uma transação sem contraprestação que se enquadre na definição de um ativo deve ser reconhecida como um ativo quando, e somente quando:

- (a) seja provável que os benefícios econômicos futuros e o potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade;
- (b) o valor justo do ativo pode ser mensurado de maneira confiável.

Um ativo adquirido por meio de uma transação sem contraprestação deverá ser inicialmente medido pelo seu valor justo da data de aquisição.

02.06.04 REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA

O fato do Ente da Federação criar e legislar sobre o imposto não significa, no entanto, que ficará com a totalidade da arrecadação daquele imposto. A repartição da receita tributária ocorre sempre do ente político maior para o menor. A Constituição Federal de 88 define na Seção VI (Da Repartição das Receitas Tributárias) a repartição da receita tributária.

O art. 160 veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Assim, o Ente da Federação transferidor não pode reconhecer como variação patrimonial aumentativa própria a parcela pertencente a outro ente. Nesse caso, após a ocorrência do lançamento do tributo, deverá ser registrado um ativo (créditos a receber) contra uma variação patrimonial aumentativa pelo registro da arrecadação bruta. Adicionalmente, há um registro no passivo de provisão para repartição tributária de créditos e uma variação patrimonial diminutiva pela parcela do recurso a transferir ao ente receptor.

No momento do reconhecimento do crédito tributário, pode haver incerteza sobre o montante a ser transferido, devido ao fato de que esse tributo pode não ser arrecadado e, portanto, inscrito em dívida ativa. Assim, justifica-se o registro da provisão para repartição tributária, já que há incerteza quanto ao valor que deverá ser transferido. O cálculo da provisão para repartição tributária será efetuado com base nos créditos de impostos e contribuições ainda não arrecadados sujeitos à repartição, deduzidos da respectiva provisão para perdas.

Somente na arrecadação do tributo ocorrerá a baixa do ativo, anteriormente registrado em contas a receber, contra o montante do recurso que ingressou no caixa do ente. Ainda nesse momento, é baixada a provisão contra o passivo registrado em conta de tributos a transferir, se for o caso. Somente nesse momento, o Ente da Federação receptor terá condições de reconhecer a variação patrimonial aumentativa e o ativo (créditos a receber).

Ressalte-se que, estritamente do ponto de vista orçamentário, a transferência poderá ser realizada por meio de despesa ou como dedução de receita. Do ponto de vista patrimonial, as respectivas contas devem registrar o fenômeno sempre como dedução de variação patrimonial aumentativa.

Assim, uma entrada de recursos de uma transação sem contraprestação reconhecida como um ativo deve ser reconhecida como variação patrimonial aumentativa, exceto na medida em que um passivo também seja reconhecido pela mesma entrada de recursos.

02.06.05 PASSIVOS DE TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÃO

No curso normal das operações, uma entidade pode receber recursos antes da ocorrência de um evento tributável. Em tais circunstâncias, um passivo referente ao montante equivalente àquele do recebimento antecipado é reconhecido até que o evento tributável ocorra.

Se uma entidade recebe recursos antes da existência de um acordo obrigatório de transferência, reconhece um passivo pelo recebimento antecipado até o momento em que o acordo se torne vinculativo.

Assim, os recursos de tributos recebidos antes da ocorrência do fato gerador são reconhecidos como um ativo e um passivo (recebimentos antecipados) porque o evento que origina o direito da entidade aos tributos não ocorreu e o critério para o reconhecimento da variação patrimonial aumentativa tributária não foi satisfeito, apesar de a entidade já ter recebido uma entrada de recursos. Os recebimentos antecipados relativos a tributos não são, em essência, diferentes de outros recebimentos antecipados. Deste modo, um passivo é reconhecido até que o evento tributável ocorra. Quando o evento tributável ocorre, o passivo é baixado e a variação patrimonial aumentativa é reconhecida. Um exemplo disso são os casos de substituição tributária progressiva.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária trata-se de um mecanismo de arrecadação de tributos que atribui ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pelo seu cliente. A substituição é recolhida pelo contribuinte e posteriormente repassada ao governo. Esse mecanismo é utilizado pelos governos federal e estadual.

A Constituição Federal afirma em seu art. 155, XII, b, que cabe a lei complementar dispor sobre o assunto de substituição tributária.

A responsabilidade por substituição depende do momento do surgimento da obrigação principal, que será definido pela lei, podendo ocorrer antes (progressiva) ou depois do fato gerador (regressiva).

Na substituição tributária progressiva, a obrigação tributária de pagamento surge antes mesmo da ocorrência do fato gerador. Assim, o tributo relativo a fatos geradores que deverão ocorrer posteriormente é arrecadado de maneira antecipada, sobre uma base de cálculo presumida. Esse procedimento é previsto no art. 150 da Constituição Federal que afirma:

“§7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Nesse caso, não ocorreu ainda o fato gerador do tributo, e por isso não existe, em essência, o direito da administração de receber o tributo, porém existe a obrigação da restituição da quantia paga no caso de não ocorrer o fato gerador. O registro contábil seria uma diminuição do ativo, pela devolução da quantia paga, e uma diminuição do passivo de variação patrimonial aumentativa antecipada.

Pelo recebimento adiantado do recurso pelo substituto tributário, o estado deve registrar o ingresso do recurso no ativo, e um passivo de variação patrimonial aumentativa antecipada. Nesse caso, a entidade não deve reconhecer um aumento no seu patrimônio líquido.

Já na substituição tributária regressiva, ocorre o inverso. Apenas a última pessoa que participa da transação é que paga o tributo, de maneira integral, inclusive relativamente às operações anteriormente praticadas. A lei adia o surgimento da obrigação. Assim, o pagamento do tributo referente a uma etapa da produção será feito em um momento posterior da cadeia.

Nessa situação, a obrigação de pagamento surge somente em uma etapa posterior à ocorrência do fato gerador, mas na essência, já surge para a Administração o direito de receber o tributo na etapa anterior do processo de produção. Assim, com base em obrigações acessórias em que o contribuinte presta a informação, já pode ser reconhecida a variação patrimonial aumentativa da administração pública em contrapartida a um ativo (créditos a receber).

02.06.06 MULTAS

Multas são benefícios econômicos ou potencial de serviço recebidos ou a receber por uma entidade do setor público, de um indivíduo ou de outra entidade, conforme determinado por um tribunal ou outra entidade com capacidade impositiva legal, em consequência da violação, por um indivíduo ou por outra entidade, das exigências de leis ou regulamentos.

Em algumas jurisdições, os oficiais aplicadores da lei detêm a capacidade de aplicar multas nos indivíduos considerados transgressores da lei. Nesses casos, o indivíduo terá normalmente a chance de pagar a multa ou de se defender perante um tribunal. Quando um réu faz um acordo com um promotor de justiça que determina o pagamento de uma penalidade em substituição ao julgamento, o pagamento é reconhecido como uma multa.

As multas normalmente exigem que uma entidade transfira um montante fixo de dinheiro para o governo e não impõem ao governo quaisquer obrigações que possam ser reconhecidas como passivo. Deste modo, as multas são reconhecidas como quando o valor a receber se encaixa na definição de um ativo e satisfaz o critério para o reconhecimento como um ativo.

Deve-se evidenciar em notas explicativas às demonstrações contábeis:

- (a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de variação patrimonial aumentativa de transações sem contraprestação;
- (b) para as principais classes de variação patrimonial aumentativa de transações sem contraprestação, a base pela qual o valor justo do ingresso de recursos foi mensurado;
- (c) para as principais classes de variação patrimonial aumentativa tributária que a entidade não pode mensurar de maneira confiável durante o período no qual o fato gerador ocorre, a informação sobre a natureza do tributo.

A evidenciação das principais classes de variação patrimonial aumentativa auxilia os usuários a realizar julgamentos mais precisos sobre a exposição da entidade aos fluxos específicos de variação patrimonial aumentativa.

02.06.07 AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES

Deverá ser constituído ajuste de perdas de créditos relativos a impostos e contribuições, cuja responsabilidade pelo cálculo, registro contábil e acompanhamento é do órgão competente pela gestão em cada esfera de governo.

A metodologia utilizada para o cálculo da estimativa do ajuste para redução dos créditos de impostos e contribuições pode ser a mesma apresentada para o cálculo do ajuste de redução da dívida ativa, na Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos, desse manual.

02.06.08 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

Os registros contábeis para os casos de lançamentos tributários de ofício e por declaração são os seguintes:

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NO ENTE TRANSFERIDOR

Pelo reconhecimento do crédito tributário – Reconhecimento do direito pelo fato gerador

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	R\$ 1.000,00
C 4.x.x.x.x.xx.xx	VPA	R\$ 1.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.9.x.x.x.xx.xx	Constituição de provisão (VPD)	R\$ 250,00
C 2.1.8.5.x.xx.xx	Provisão para repartição de créditos (P)	R\$ 250,00

Pela arrecadação

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 1.000,00
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	R\$ 1.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.8.5.x.xx.xx	Provisão para repartição de créditos	R\$ 250,00
C 4.9.9.7.x.xx.xx	Reversão de provisão (VPA)	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 4.x.x.x.x.xx.xx	Dedução de VPA	R\$ 250,00
C 2.1.5.6.xx.xx	Obrigações de repartição a outros entes	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 1.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 1.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 1.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 1.000,00

Pela transferência (caso seja feita por despesa orçamentária)

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 250,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 250,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 250,00

C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.5.6.x.xx.xx	Obrigações de repartição a outros entes	R\$ 250,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 250,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	R\$ 250,00

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NO ENTE BENEFICIÁRIO

Pela arrecadação no ente transferidor

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.5.x.xx.xx	Créditos de transferências a receber (P)	R\$ 250,00
C 4.5.2.x.x.xx.xx	Transferências inter governamentais	R\$ 250,00

Pela arrecadação da transferência no ente beneficiário

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 250,00
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos de transferências a receber (P)	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 250,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 250,00

Observação 1: Os registros das transações acima foram realizados considerando que a totalidade das receitas lançadas foram arrecadadas.

Observação 2: Caso haja receitas lançadas e não arrecadadas, tais créditos deverão sofrer ajuste de perdas (ver item 02.06.07). Dessa maneira, o cálculo do passivo de provisão para repartição de créditos deverá ocorrer com base nos créditos deduzidos do ajuste de perdas.

Nos casos em que não é possível proceder à baixa diretamente na conta de créditos tributários a receber no momento da arrecadação, de maneira confiável (possivelmente nos lançamentos por homologação), poderá ser realizado um ajuste periódico no montante dessa conta. Nesse caso, o lançamento contábil da variação patrimonial aumentativa (VPA) será realizado diretamente no caixa e o ajuste no saldo dos créditos tributários a receber será realizado periodicamente também em contrapartida de VPA.

Como exemplo, tem-se os seguintes dados referentes ao mês de janeiro de 2011, em um estado (em R\$ mil).

- Receitas de ICMS arrecadadas no mês: R\$ 1000,00.
- Saldo inicial de créditos de ICMS: R\$ 200,00.
- Saldo final de créditos de ICMS: R\$ 500,00.
- Coeficiente de ajuste para perdas de ICMS decorrente de modelo estatístico baseado em série histórica, estabelecido para o ano de 2011: 0,80.
- Coeficiente de repartição tributária estabelecido em lei: 0,25.
- Saldo inicial de ajuste para perdas de ICMS ($0,80 \times 200,00$): R\$ 160,00.
- Saldo final de ajuste para perdas de ICMS ($0,80 \times 500,00$): R\$ 400,00.
- Saldo inicial de créditos líquidos de ICMS: R\$ 40,00.
- Saldo final de créditos líquidos de ICMS: R\$ 100,00.
- Saldo inicial de provisão para repartição tributária ($0,25 \times \text{R\$ } 40,00$): R\$ 10,00.
- Saldo final de provisão para repartição tributária ($0,25 \times \text{R\$ } 100,00$): R\$ 25,00.

Assim, os registros contábeis para esses casos (lançamentos por homologação) são os seguintes:

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NO ENTE TRANSFERIDOR

Pela arrecadação – lançamentos diários

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 1.000,00
C 4.x.x.x.x.xx.xx	VPA	R\$ 1.000,00
Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 4.x.x.x.x.xx.xx	Dedução de VPA	R\$ 250,00
C 2.1.5.6.xx.xx	Obrigação de repartição a outros entes	R\$ 250,00
Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 1.000,00

C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 1.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 1.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 1.000,00

Pela transferência (caso seja feita por despesa orçamentária)

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 250,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 250,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.5.6.x.xx.xx	Obrigações de repartição a outros entes	R\$ 250,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 250,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	R\$ 250,00

Pela atualização dos créditos no dia 31/01/2011

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	R\$ 300,00
C 4.x.x.x.x.xx.xx	VPA	R\$ 300,00

Pelo ajuste de perdas dos créditos tributários a receber no dia 31/01/2011:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.6.1.4.x.xx.xx	VPD – Ajuste para perdas de créditos	R\$ 240,00
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Ajuste para perdas de créditos a receber	R\$ 240,00

Pelo ajuste da provisão para repartição tributária no dia 31/01/2011:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.9.x.x.x.xx.xx	Constituição de provisão (VPD)	R\$ 15,00
C 2.1.8.5.x.xx.xx	Provisão para repartição de créditos	R\$ 15,00

LANÇAMENTOS NO ENTE BENEFICIÁRIO

Pela arrecadação no ente transferidor

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.5.x.xx.xx	Créditos de transferências a receber (P)	R\$ 250,00
C 4.5.2.x.x.xx.xx	Transferências inter governamentais	R\$ 250,00

Pela transferência

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 250,00
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos de transferências a receber (P)	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 250,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 250,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 250,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 250,00

02.07.00 ATIVO IMOBILIZADO

O objetivo deste capítulo é estabelecer os tratamentos contábeis para o ativo imobilizado das entidades do setor público, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam analisar informações consistentes acerca deste item do ativo não circulante.

02.07.01 CONCEITOS

Ativo Imobilizado - é o item *tangível* que é mantido para o **uso** na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens.

Bens Móveis - compreende o valor da aquisição ou incorporação de bens corpóreos, que têm existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social, para a produção de outros bens ou serviços. São exemplos de bens móveis as máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, bens de informática (equipamentos de processamento de dados e de tecnologia da informação), móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, bens móveis em andamento, dentre outros.

Bens Imóveis - compreende o valor dos bens vinculados ao terreno que não podem ser retirados sem destruição ou dano. São exemplos deste tipo de bem os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros.

Os bens imóveis classificam-se em:

- a) **Bens de uso especial:** compreende os bens, tais como edifícios ou terrenos, destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias e fundações públicas, como imóveis residenciais, terrenos, glebas, aquartelamento, aeroportos, açudes, fazendas, museus, hospitais, hotéis dentre outros.
- b) **Bens dominiais:** compreende os bens que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. Compreende ainda, não dispondo a lei em contrário, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado, como apartamentos, armazéns, casas, glebas, terrenos, lojas, bens destinados a reforma agrária, bens imóveis a alienar dentre outros.
- c) **Bens de uso comum do povo:** pode ser entendido como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público.
- d) **Bens imóveis em andamento:** compreende os valores de bens imóveis em andamento, ainda não concluídos. Exemplos: obras em andamento, estudos e projetos (que englobem limpeza do terreno, serviços topográficos etc), benfeitoria em propriedade de terceiros, dentre outros.
- e) **Demais bens imóveis:** compreende os demais bens imóveis não classificados anteriormente. Exemplo: bens imóveis locados para terceiros, imóveis em poder de terceiros, dentre outros bens.

Valor recuperável - é o valor de venda de um ativo menos o custo para a sua alienação (preço líquido de venda), ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, estimado com base nos fluxos de caixa ou potencial de serviços futuros trazidos a valor presente por meio de taxa de desconto (valor em uso), o que o for maior.

Valor líquido contábil - é o valor pelo qual um ativo é contabilizado após a dedução de qualquer depreciação acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

Valor líquido de venda - é o valor a ser obtido pela venda de um ativo em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

Classe de ativo imobilizado - representa um agrupamento de ativos de natureza ou função similares nas operações da entidade, que é evidenciado como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis.

Custo do ativo - é o montante gasto ou o valor necessário para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção.

Valor justo - é o valor pelo qual um ativo poderia ser negociado, ou um passivo liquidado em uma transação em que não há favorecidos e em que as partes estejam informadas e dispostas a transacionar.

Depreciação - é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil.

Valor depreciável - é o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Exaustão - Corresponde à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Amortização - é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Redução ao valor recuperável - é o quanto o valor contábil de um ativo excede seu valor recuperável.

Ativos geradores de caixa - são aqueles mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial.

Ativos não geradores de caixa - são aqueles mantidos com o objetivo de prestação de serviços públicos, e os demais ativos não mantidos com o objetivo de gerar retorno comercial.

Perda por redução ao valor recuperável de um ativo não gerador de caixa - é o quanto o valor contábil excede seu montante recuperável na forma de prestação de serviços públicos.

Valor recuperável na forma de prestação de serviços públicos - é o maior valor entre o valor justo de um ativo não gerador de caixa menos os custos de venda e seu valor em uso.

Valor residual de um ativo - é o valor *estimado* que a entidade obteria com a venda do ativo, caso o ativo já tivesse a idade, a condição esperada e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil. O cálculo do valor residual é feito por estimativa, sendo seu valor determinado antes do início da depreciação. Assim, o valor residual seria o **valor de mercado** depois de efetuada toda a depreciação. O valor residual é determinado para que a depreciação não seja incidente em cem por cento do valor do bem, e desta forma não sejam registradas variações patrimoniais diminutivas além das realmente incorridas.

Vida útil - é o período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo, ou número de unidade de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

02.07.02 APLICAÇÃO

Os procedimentos deste manual aplicam-se a ativo imobilizado, com exceção dos ativos biológicos, produtos agrícolas, direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não

regenerativos semelhantes. Contudo, aplica-se aos ativos imobilizados usados para desenvolver ou manter os ativos descritos acima.

Os procedimentos de reconhecimento e mensuração de ativos imobilizados devem ser aplicados também para bens do patrimônio cultural que possuem **potencial de serviços** além de seu valor cultural como, por exemplo, um prédio histórico usado como escritório.

A apuração da depreciação, amortização e exaustão deve ser feita **mensalmente**, quando o item do ativo estiver em *condições de uso*. Ao final de cada exercício financeiro a entidade deve realizar a revisão da vida útil e do valor residual do item do ativo. Ao fim da depreciação o valor líquido contábil deve ser igual ao valor residual.

02.07.03 RECONHECIMENTO

1. Princípio geral do reconhecimento

A entidade deverá aplicar o princípio geral de reconhecimento para todos os ativos imobilizados no momento em que os custos são incorridos, incluindo os custos iniciais e os subsequentes. Antes de efetuar a avaliação ou mensuração de ativos, faz-se necessário o reconhecimento do bem como ativo.

O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é reconhecido inicialmente com base no *valor de aquisição, produção ou construção*.

O custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido como ativo sempre que for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e se o custo ou valor justo do item puder ser *mensurado com segurança*. Partindo dessa premissa, o item do imobilizado deve ter uma base monetária confiável.

Partes sobressalentes principais e equipamentos em espera se qualificam como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los durante mais de um período. Também são reconhecidos como ativo imobilizado as peças sobressalentes e equipamentos para manutenção usados somente em conexão com um item do imobilizado.

2. Critério do valor do conjunto

Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como livros de biblioteca, periféricos de computadores e pequenos itens de equipamentos. Ao aplicar o *critério do valor do conjunto*, é necessário exercer julgamento em relação ao reconhecimento das circunstâncias específicas da entidade.

Aplicando o *critério do valor do conjunto*, a entidade avalia todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-los e substituir suas partes.

3. Ativos imobilizados obtidos a título gratuito

Quando se tratar de ativos imobilizados obtidos a título gratuito, estes devem ser registrados pelo *valor justo* na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimentos técnicos ou valor patrimonial definido nos termos da doação.

4. Bens de Uso Comum do Povo

Os bens de uso comum do povo podem ser encontrados em duas classes de ativos: ativos de infraestrutura e bens do patrimônio cultural.

4.1. Ativos de Infraestrutura

Os ativos denominados de infraestrutura, tais como redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia e rede de comunicação, estão abrangidos na definição de ativos imobilizados, devendo, portanto, ser contabilizados conforme os procedimentos descritos neste manual. Para ser classificados como ativos de infraestrutura, os mesmos deverão ser partes de um sistema ou de uma rede, especializados por natureza e não possuírem usos alternativos.

O reconhecimento e a mensuração desses ativos são obrigatórios e seguem a mesma base utilizada para os ativos imobilizados.

4.2. Bens do Patrimônio Cultural

Ativos descritos como bens do patrimônio cultural são assim chamados devido a sua significância histórica, cultural ou ambiental. Exemplos incluem monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais. Estes ativos são raramente mantidos para gerar entradas de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para usá-los em tais propósitos.

Certas características são geralmente apresentadas por bens do patrimônio cultural (apesar de não serem exclusivas de tais ativos):

- (a) O seu valor cultural, ambiental, educacional e histórico provavelmente não é refletido totalmente no valor financeiro puramente baseado no preço de mercado;
- (b) As obrigações legais ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas na alienação por venda;
- (c) São geralmente insubstituíveis e seus valores podem aumentar através do tempo mesmo se sua condição física se deteriorar;
- (d) Pode ser difícil estimar sua vida útil, a qual em alguns casos podem ser centenas de anos.

O reconhecimento e a mensuração desses ativos são facultativos e podem seguir bases outras que não as utilizadas para os ativos imobilizados. Porém, caso sejam registrados pelo ente, devem ser evidenciados conforme as normas apresentadas nesse Manual.

Ressalta-se que alguns recursos minerais e florestais, tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes, são de difícil mensuração e ainda carecem de normatização específica.

5. Custos subsequentes

O custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido como ativo sempre que for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e se o

custo ou valor justo do item puder ser mensurado com segurança, ou seja, em base monetária confiável. Assim, a entidade **não reconhece** no valor contábil de um item do ativo imobilizado os **custos da manutenção periódica** do item (por exemplo: custos de mão-de-obra, produtos consumíveis). Portanto, esses custos **são reconhecidos no resultado do exercício** quando incorridos. A finalidade desses gastos é reparo e manutenção de item do ativo imobilizado.

A entidade deve **reconhecer** no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da reposição de parte desse item quando o custo é incorrido, sempre que houver uma melhoria ou adição complementar significativa no bem e se o custo puder ser mensurado com segurança. Além disso, o valor contábil das peças que são substituídas deve ser baixado.

Assim, os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços.

Nesse caso, para se realizar a depreciação do bem com o valor ajustado após a ativação dos custos com melhorias e adições complementares, a entidade poderá:

- (a) Depreciar a parte complementar do bem ora adquirida, separadamente; ou
- (b) Estabelecer novo critério de depreciação do bem que recebeu a melhoria ou a adição complementar.

Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva do período em que seja incorrido.

6. Transferência de ativos

No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante dos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o mesmo deve ser evidenciado em notas explicativas.

02.07.04 MENSURAÇÃO

Um item do ativo, reconhecido como ativo imobilizado, deve ser mensurado no reconhecimento pelo seu custo.

Quando adquirido por meio de uma transação *sem contraprestação*, como é o caso de terrenos recebidos por um particular sem pagamento ou com pagamento simbólico, para possibilitar ao governo local, por exemplo, desenvolver estacionamentos, estradas etc., seu custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.

Os elementos do custo de um ativo imobilizado compreendem:

- I. Seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- II. Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessários para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;

Pode-se citar alguns exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- a) custos de pessoal decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- b) custos de preparação do local;
- c) custos de frete e manuseio (para recebimento e instalação); e
- d) honorários profissionais.

Por outro lado, não se consideram custo de um item do ativo imobilizado os administrativos e outros custos indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os custos incorridos durante o período em que o ativo ainda não está sendo utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total.

1. Mensuração inicial do custo

Para a mensuração inicial do custo de um item de ativo imobilizado pode haver duas alternativas: a do **preço à vista** ou a do seu **valor justo** na data do reconhecimento quando um ativo é adquirido por meio de uma transação sem contraprestação. Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como variação patrimonial diminutiva com juros durante o período do crédito.

Quando o ativo imobilizado for adquirido por meio de permuta por ativo *não monetário*, ou combinação de ativos monetários e não monetários, deve ser mensurado pelo valor justo a não ser que:

- a) a operação de permuta não tenha natureza comercial; ou
- b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser mensurados com segurança.

Assim, o ativo adquirido é mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo **valor contábil do ativo cedido**.

Caso não existam transações de mercado comparáveis de um ativo, o seu valor justo só pode ser mensurado com segurança se:

- a) a variabilidade da faixa de estimativas de valor justo razoável não for significativa para tal ativo; ou
- b) as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração.

2. Mensuração após o reconhecimento

Após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado e intangível com base neste manual, a entidade deve mensurar esses itens escolhendo ou o modelo de custo menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas ou o modelo de reavaliação menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequêntes, devendo aplicar a política adotada para toda uma classe de ativos imobilizados.

O valor justo de terrenos e edifícios é normalmente determinado com base no mercado. Para diversos ativos, o valor justo será prontamente determinável com referência a preços cotados em mercado ativo e líquido. Por exemplo, preços correntes de mercado podem normalmente ser obtidos para terrenos, edificações não especializadas, motores de veículos e diversos outros tipos de instalações e equipamentos.

Caso não haja nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado em um mercado ativo de um item de terrenos e edifícios, o valor justo do item pode ser estabelecido com referência a outros itens com características semelhantes, em circunstâncias e locais semelhantes. Por exemplo, o valor justo de um terreno desocupado do governo que tenha sido mantido por um período em que poucas transformações tenham ocorrido, pode ser estimado tendo como referência o valor de mercado de terreno com características e topologia semelhantes em uma localização semelhante em que haja evidências de mercado disponíveis.

Caso não haja evidências baseadas no mercado para atribuição do valor justo, pelo fato da natureza especializada do item do ativo imobilizado, a entidade pode precisar estimar o valor justo usando, por exemplo, o custo de reposição, o custo de reposição depreciado, o custo de restauração ou a abordagem de unidades de serviço.

O custo de reposição depreciado de um item do ativo imobilizado pode ser estabelecido com referência ao preço de mercado de compra dos componentes usados para produzir o ativo ou um índice de preço para ativos iguais ou semelhantes baseados no preço de períodos passados.

02.07.05 DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a **depreciação, amortização ou exaustão** sistemática durante esse período.

Os institutos da depreciação, amortização e exaustão têm como característica fundamental a redução do valor do bem. A depreciação é feita para elementos patrimoniais tangíveis e tem múltiplas causas da redução do valor - o uso, a ação da natureza e obsolescência, de forma que se inicia a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso. A amortização é realizada para elementos patrimoniais de direitos de propriedades e bens intangíveis. A causa que influencia a redução do valor é a existência ou exercício de duração limitada, prazo legal ou contratualmente limitado. Por fim, a exaustão é realizada para elementos de recursos naturais esgotáveis e a principal causa da redução do valor é a exploração. Exemplos de elementos do patrimônio que sofrem a depreciação, amortização e exaustão, respectivamente, são veículos, softwares e os recursos minerais.

02.07.06 BAIXA DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO IMOBILIZADO

A baixa do valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ocorrer por sua alienação ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação. Quando o item é baixado, os ganhos ou perdas decorrentes desta baixa devem ser reconhecidos no resultado patrimonial.

Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do item.

02.07.07 DIVULGAÇÃO

Recomenda-se divulgar, para cada grupo de ativo imobilizado reconhecida nas demonstrações contábeis:

- 1) Os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
- 2) Os métodos de depreciação utilizados;
- 3) As vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas;
- 4) O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e
- 5) A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando:
 - I) Adições;
 - II) Baixas;
 - III) Aquisições por meio de combinações de negócios;
 - IV) Aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações e perda por redução ao valor recuperável de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido;
 - V) Perdas por desvalorização de ativos, reconhecidas no resultado;
 - VI) Reversão das perdas por desvalorização de ativos, reconhecidas no resultado;
 - VII) Depreciações.

A seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. Por isso, a divulgação dos métodos adotados e das estimativas das vidas úteis ou das taxas de depreciação fornece aos usuários das demonstrações contábeis informação que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:

- a) A depreciação, quer seja reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; e
- b) A depreciação acumulada no final do período.

Recomenda-se que a entidade divulgue a natureza e o efeito de uma mudança de estimativa contábil que tenha impacto no período corrente ou que seja esperada por afetar períodos subsequentes. Para ativos imobilizados, tal divulgação pode resultar de mudanças de estimativas relativas a:

- a) Valores residuais;
- b) Custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado;
- c) Vidas úteis; e
- d) Métodos de depreciação.

Caso um grupo do ativo imobilizado seja contabilizado a valores **reavaliados**, recomenda-se a seguinte divulgação:

- a) A data efetiva da reavaliação;
- b) O responsável ou os responsáveis (no caso de uma equipe interna de servidores); (a equipe responsável pelo controle patrimonial da entidade pode ser competente para efetuar a reavaliação);

- c) Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;
- d) Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado recentes realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação.

Os usuários das demonstrações contábeis também podem entender que as informações seguintes são relevantes para as suas necessidades:

- a) O valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso;
- b) O valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação;
- c) O valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso ativo; e
- d) O valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo método do custo.

A entidade que implantar os procedimentos pela primeira vez deve reconhecer inicialmente o ativo imobilizado pelo custo ou valor justo. Para itens do ativo imobilizado que foram adquiridos gratuitamente ou por um valor simbólico, a mensuração ocorre pelo valor justo do item da data de aquisição.

02.08.00 ATIVO INTANGÍVEL

O objetivo deste capítulo é estabelecer os tratamentos contábeis para o ativo intangível das entidades do setor público, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam analisar informações consistentes acerca deste item do ativo não circulante.

02.08.01 CONCEITO

Ativo intangível é um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais.

02.08.02 APLICAÇÃO

A entidade deve aplicar os procedimentos deste capítulo para ativo intangível e ao efetuar análise de fenômenos tais como gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento.

Os procedimentos não devem ser aplicados para determinadas atividades ou transações que são extremamente especializadas e dão origem a questões contábeis que requerem tratamento diferenciado, tais como exploração ou o desenvolvimento e a extração de petróleo, gás e depósito minerais de indústrias extrativas ou no caso de contratos de seguros.

Os procedimentos descritos também não se aplicam a:

- a) Ativos financeiros;
- b) Reconhecimento e mensuração do direito de exploração e avaliação de ativos;
- c) Gastos com o desenvolvimento e a extração de recursos minerais, petróleo, gás natural e outros recursos não-renováveis similares;
- d) Ativo intangível adquirido em combinação de negócio;
- e) Ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill* ou *fundo de comercio*) decorrente da combinação de negócio, que não deve ser reconhecido;
- f) Direitos e poderes conferidos pela legislação, constituição ou por meios equivalentes;
- g) Ativos fiscais diferidos;
- h) Custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis resultantes dos direitos contratuais de seguradora segundo contratos de seguro; e
- i) Patrimônio cultural intangível.

02.08.03 PROCEDIMENTOS PARA IDENTIFICAR UM ATIVO INTANGÍVEL

Um ativo enquadra-se na condição de ativo intangível quando pode ser identificável, controlado e gerador benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Caso estas características não sejam atendidas, o

gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna dever ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva.

Um ativo intangível satisfaz o critério de identificação quando:

- a) For separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou
- b) Resultar de compromissos obrigatórios (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controlar um ativo significa dizer que a entidade detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios ou serviços. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais de outra forma.

O controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que se enquadrem na definição de ativo intangível, bem como o talento gerencial ou técnico específico, a não ser que esteja protegido por direitos legais.

02.08.04 RECONHECIMENTO DO ATIVO INTANGÍVEL

A substância física não é a característica fundamental de um ativo. Assim, os intangíveis não deixam de ser ativos simplesmente porque não possuem esta característica. O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atenda:

- a) A definição de ativo intangível; e
- b) Os critérios de reconhecimento, ou seja, quando:
 - for provável que os benefícios econômicos futuros esperados e serviço potencial atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
 - o custo ou valor justo do ativo possa ser mensurado com segurança.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

A entidade deve avaliar a probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros ou serviço potencial utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como no caso de software ou no de licença ou patente. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado ou como ativo intangível, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um

computador. Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.

O reconhecimento inicial de um ativo intangível pode ocorrer de três formas:

- I) Aquisição separada;
- II) Geração interna; e
- III) Aquisição por meio de transações sem contraprestação.

1. Aquisição separada

Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais esperados, incorporados no ativo, fluírem a seu favor.

O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

- a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
- b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- custos de pessoal incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento);
- honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e
- custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

São exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível:

- gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- gastos da transferência das atividades para novo local (incluindo custos de treinamento); e
- gastos administrativos e outros indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os gastos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado.

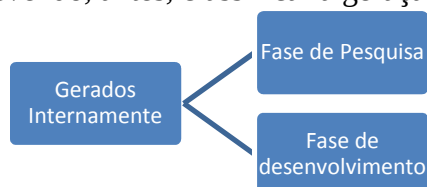
2. Geração Interna

Os gastos relativos a projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento, adquiridos em separado e reconhecidos como ativo intangível ou incorridos após a aquisição desse projeto devem ser contabilizados de acordo com a fase de pesquisa ou de desenvolvimento.

Pesquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

Desenvolvimento é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.

Para o reconhecimento de ativo intangível gerado internamente, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve aplicar os requisitos e orientações a seguir, devendo, antes, classificar a geração do ativo em:



Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno de criação de ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

A. Fase de pesquisa

Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

Durante a fase de pesquisa, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Portanto, tais gastos são reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

São exemplos de atividades de pesquisa:

- Atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
- Busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
- Busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- Formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

B. Fase de desenvolvimento

São exemplos de atividades de desenvolvimento:

- Projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
- Projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
- Projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial ou fornecimento de serviços; e
- Projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados; e
- Custos relacionados à *websites* e desenvolvimento de softwares.

Um ativo intangível resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir:

- a) Viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- b) Intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- c) Capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- d) Forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;
- e) Disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- f) capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

Marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço, direitos sobre folha de pagamento e outros itens de natureza similar, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

C. Custo de ativo intangível gerado internamente

O custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende os critérios de reconhecimento. Não é permitida a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como variação patrimonial diminutiva.

Os gastos subsequentes de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquiridos separadamente e reconhecidos como ativo intangível, devem ser reconhecidos da seguinte forma:

- a) Gastos de pesquisa – como variação patrimonial diminutiva quando incorridos;
- b) Gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento como ativo intangível como variação patrimonial diminutiva quando incorridos; e
- c) Gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento, adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

CASO PRÁTICO:

A entidade desenvolveu um novo sistema para agendar processos judiciais de forma mais eficaz, que irá resultar no aumento dos serviços prestados. Durante o exercício encerrado em 31 de dezembro de 20X7, os gastos incorridos para o desenvolvimento do sistema foram de R\$1.000,00, dos quais R\$ 900,00 foram incorridos antes de 01 de dezembro de 20X7 e R\$ 100,00 incorreu entre 01 de dezembro de 20X7 e 31 de dezembro de 20X7. A entidade é capaz de demonstrar, em 01 de dezembro de 20X8, que o sistema recém-desenvolvido atendeu aos critérios para o reconhecimento como um ativo intangível. O valor recuperável dos serviços do sistema (incluindo saídas futuras de caixa para concluir o desenvolvimento antes que esteja disponível para uso) é estimado em R\$ 500,00.

No final do exercício, o sistema desenvolvido é reconhecido como um ativo intangível pelo custo de R\$ 100,00 (gastos incorridos desde a data em que os critérios de reconhecimento foram atendidos, nesse caso, 1 de dezembro de 20X7). Os gastos no valor de R\$ 900,00 incorridos antes de 01 de dezembro de 20X7 são reconhecidos como variações patrimoniais diminutivas porque os critérios de reconhecimento não foram atendidos até 1 de dezembro de 20X7. Estes gastos não fazem parte dos custos do sistema reconhecido no ativo intangível.

Durante o exercício encerrado em 31 de dezembro de 20X8, as variações patrimoniais diminutivas incorridas são de R\$ 2.000,00. No final deste exercício, o valor recuperável de serviços do sistema (incluindo saídas futuras de caixa para concluir o sistema antes que esteja disponível para uso) está estimado em R\$ 1.900,00.

Em 31 de dezembro de 20X8, o custo do sistema desenvolvido é de R\$ 2.100,00 (R\$ 100,00 de variações patrimoniais diminutivas reconhecidas no final de 20X8 mais R\$ 2.000,00 de variações patrimoniais diminutivas reconhecidas no período contábil 20X9). A entidade reconhece uma perda por redução ao valor recuperável de R\$ 200,00 para ajustar o valor contábil do sistema desenvolvido antes dessa perda (R\$ 2.100,00) ao seu valor de serviço recuperável (R\$ 1.900,00). Esta perda por redução ao valor recuperável será revertida num período subsequente caso os requisitos para a reversão dessas perdas forem atendidos.

3. Aquisição por meio de transações sem contraprestação

Um ativo intangível pode ser adquirido por meio de transações sem contraprestação. Isso pode ocorrer quando outra entidade do setor público transfere ativos intangíveis a outra entidade em uma transação sem contra prestação, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, etc.

Os custos incorridos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido devem ser acrescidos ao valor de registro inicial.

02.08.05 MENSURAÇÃO

Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser mensurado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda por irrecuperabilidade ou reavaliação, quando aplicável.

02.08.06 BAIXA

O ativo intangível de ser baixado:

- a) Por ocasião de sua alienação; ou
- b) Quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais com a sua utilização ou alienação.

Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo.

A importância a receber pela alienação deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo.

02.08.07 DIVULGAÇÃO

Recomenda-se a entidade divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

- a) Com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas;
- b) Os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
- c) O valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período; e
- d) A conciliação do valor contábil no início e no final do período.

02.09.00 REAVALIAÇÃO, REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL, DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

Os procedimentos descritos nesse tópico só deverão ser realizados após ajuste a valor justo no ativo imobilizado e intangível, realizado no momento da adoção das novas normas contábeis, com base em um cronograma estabelecido pelo ente.

Esse primeiro ajuste a valor justo não se trata de reavaliação nem redução a valor recuperável, e não deve ser registrado como tal. Consistem em ajuste de exercícios anteriores, já que até a presente data não era realizada a devida depreciação, nem ajustadas as valorizações e desvalorizações ocorridas no valor dos bens. O registro contábil e as notas explicativas referentes a esse procedimento encontram-se no item 02.09.06.

Deve-se ressaltar a importância da definição de uma data de corte, que visa separar os bens que serão objetos de ajuste em seu valor contábil e os bens que poderão ser depreciados diretamente, sem passar por um ajuste. A definição da data de corte, bem como a composição da comissão de servidores responsável pela realização dos trabalhos junto ao setor de patrimônio, é um ato discricionário de cada ente, devendo o gestor responsável efetivá-las de acordo com sua realidade.

Após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado e intangível com base neste manual, a entidade deve mensurar as classes que o compõem escolhendo ou o modelo de custo menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas ou o modelo de reavaliação menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes, devendo aplicar a política adotada para toda uma classe de ativos imobilizados ou intangíveis.

02.09.01 REAVALIAÇÃO

Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, caso a entidade adote esse método de mensuração após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo imobilizado ou intangível, é necessário que de tempos em tempos esses bens passem por um processo visando adequar o seu valor contábil. Caso o valor justo do bem seja superior ao valor líquido contábil deve-se realizar a sua reavaliação.

A frequência com que as reavaliações são realizadas depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo que serão reavaliados. Quando o valor justo de um ativo difere materialmente do seu valor contábil registrado, exige-se nova reavaliação. Os itens do ativo que sofrerem mudanças significativas no valor justo necessitam de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo. Em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada quatro anos.

As empresas estatais dependentes seguem normas específicas quanto à reavaliação.

02.09.01.01 Reavaliação do Ativo Imobilizado

A entidade deve observar que, quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, a depreciação acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o seu valor líquido pelo valor reavaliado.

O valor do ajuste decorrente da atualização ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado.

É importante salientar que se um item do ativo imobilizado for reavaliado, é necessário que todo o classe/grupo de contas do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo seja reavaliado.

Classe de contas do ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classe de contas individuais:

- a) terrenos;
- b) edifícios operacionais;
- c) estradas;
- d) maquinário;
- e) redes de transmissão de energia elétrica;
- f) navios;
- g) aeronaves;
- h) equipamentos militares especiais;
- i) veículos a motor;
- j) móveis e utensílios;
- k) equipamentos de escritório;
- l) plataformas de petróleo.

Os itens da classe de contas do ativo imobilizado são reavaliados simultaneamente para que seja evitada a reavaliação seletiva de ativos e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de valores em datas diferentes.

Na reavaliação de bens imóveis específicos, a estimativa do valor justo pode ser realizada utilizando-se o valor de reposição do bem devidamente depreciado. Caso o valor de reposição tenha como referência a compra de um bem, esse bem deverá ter as mesmas características e o mesmo estado físico do bem objeto da reavaliação. Outra possibilidade é considerar como valor de reposição o custo de construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

A reavaliação pode ser realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma **comissão de servidores**. O laudo técnico ou relatório de avaliação conterá ao menos, as seguintes informações:

- a) documentação com a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b) a identificação contábil do bem;
- c) quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d) vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação, a amortização ou a exaustão;
- e) data de avaliação; e
- f) a identificação do responsável pela reavaliação.

Exemplos de fontes de informações para a avaliação do valor de um bem podem ser o valor do metro quadrado do imóvel em determinada região, ou a tabela FIPE no caso dos veículos.

Caso seja impossível estabelecer o valor de mercado do ativo, pode-se defini-lo com base em parâmetros de referência que considerem bens com características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

02.09.01.02 Reavaliação do Ativo Intangível

Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível pode ser apresentado pelo seu valor **reavaliado**, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer amortização acumulada. O valor justo deve ser apurado em relação a um mercado ativo.

O método de reavaliação não permite:

- a) a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos;
- b) o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.

Se um ativo intangível for reavaliado, a amortização acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo seu valor reavaliado.

Caso um ativo intangível em uma classe de ativos intangíveis não possa ser reavaliado porque não existe mercado ativo para ele, este somente pode ser mensurado pelo custo menos a amortização acumulada e a perda por irrecuperabilidade.

02.09.01.03 REGISTRO CONTÁBIL DA REAVALIAÇÃO DE ATIVOS

Inicialmente, cabe ressaltar que, uma vez adotado o método da reavaliação, a mesma não pode ser realizada de forma seletiva. Ou seja, deve-se avaliar, na data das demonstrações contábeis, se há necessidade de se proceder à reavaliação de todos os itens da mesma classe. Isso pode ensejar aumentos ou diminuições de valores contábeis de ativos, já que o método tem por principal referência o valor de mercado.

A contabilização dos aumentos referentes à reavaliação de ativos vai depender do nível de controle que cada ente possui sobre seu patrimônio. Em alguns casos, em que há um controle patrimonial avançado, é possível a criação de uma reserva de reavaliação no patrimônio líquido, prevista nas normas internacionais de contabilidade do setor público. Porém, em outros casos, em que os entes não possuam um sistema de controle patrimonial adaptado para o registro da reserva de reavaliação, poderão, facultativamente, reconhecer os aumentos ou diminuições relativos à reavaliação de seus ativos no resultado patrimonial do período.

Assim, se o valor contábil de uma classe do ativo aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve:

- (a) ser creditado diretamente à conta de reserva de reavaliação. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo por reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado, ou
- (b) ser creditado diretamente à conta de resultado do período.

Se, por outro lado, o valor contábil de uma classe do ativo diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período. Porém, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente à reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela classe de ativo.

Os aumentos ou diminuições relativos à reavaliação de ativos individuais dentro de uma classe do ativo imobilizado devem ser contrapostas umas com as outras, dentro da classe, porém não devem ser contrapostas com ativos de classes diferentes.

Os entes que reconhecerem a reavaliação de seus ativos em conta de reserva no patrimônio líquido deverão registrar a baixa da reserva de reavaliação transferindo a parcela realizada diretamente para a conta de resultados acumulados, não transitando pelo resultado do período. A transferência poderá ser realizada:

(a) Pela baixa ou alienação do ativo. Nesse caso, parte ou todo o saldo da reserva de reavaliação registrada no patrimônio líquido, decorrente do ativo imobilizado, deverá ser transferido diretamente para resultados acumulados.

(b) Pelo uso. Nesse caso, parte da reserva é transferida enquanto o ativo é usado pela entidade. O valor da reserva de reavaliação a ser transferido é a diferença entre a depreciação baseada no valor contábil reavaliado do ativo e a depreciação que teria sido reconhecida com base no custo histórico original do ativo.

Nos casos em que o ente reconheceu o aumento relativo à reavaliação dos seus ativos em conta de resultado, não haverá registros posteriores.

02.09.02 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

A entidade deve avaliar se há alguma indicação de que um ativo imobilizado ou intangível possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade.

Caso o valor contábil de um ativo imobilizado ou intangível apresente valor acima da quantia que será recuperada através do uso ou da venda desse ativo, é possível afirmar que esse ativo está em imparidade (*impairment*). Note que a execução de um teste de imparidade não deve considerar como parâmetro único o valor de mercado, mas também o valor em uso do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

A redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação. Esta é entendida como o declínio gradual do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ou seja, a perda do potencial de benefícios de um ativo motivada pelo desgaste, uso, ação da natureza ou obsolescência. Já o *impairment* é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável.

Redução ao valor recuperável pode ser entendida como uma perda dos futuros benefícios econômicos ou do potencial de serviços de um ativo, além da depreciação. Se o valor recuperável for menor que o valor líquido contábil, este deverá ser ajustado. Destarte, a redução ao valor recuperável é um instrumento utilizado para adequar o valor contábil dos ativos à sua real capacidade de retorno econômico. Assim, reflete um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla.

Quando o valor contábil for superior ao valor recuperável, ocorrerá uma perda por redução ao valor recuperável do ativo que reflete, portanto, um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla. Por exemplo, uma entidade pode ter uma instalação de armazenamento para fins militares que já não é mais utilizada. Além disso, devido à natureza especializada desta instalação e de sua localização, é improvável que possa ser arrendada ou vendida e, portanto, a entidade é incapaz de gerar fluxos de caixa por meio de arrendamento ou de venda do ativo. O ativo é considerado como tendo sofrido perda por

irrecuperabilidade porque não é mais capaz de prover à entidade com potencial de serviços, pois tem pouca ou nenhuma utilidade na contribuição para que ela atinja seus objetivos.

Desta forma, os ativos devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis de forma a refletir os fluxos futuros que a entidade espera obter em virtude de possuir tal ativo.

02.09.02.01 Classificação

A redução ao valor recuperável pode ser aplicada para ativo gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial), bem como a ativo não-gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de prestar serviços).

A maioria dos ativos mantidos por entidades do setor público são ativos não-geradores de caixa. Assim, as orientações contidas neste manual são, inicialmente, direcionadas a contabilização de redução ao valor recuperável desses ativos.

02.09.02.02 Identificação de perda por irrecoverabilidade

A entidade deve avaliar se há qualquer indicação de que um ativo possa ter o seu valor reduzido ao valor recuperável, sem possibilidade de reversão desta perda em um futuro próximo. Caso isso aconteça, deverá estimar o valor da perda por meio de testes de recuperabilidade. Os ativos intangíveis com vida útil indefinida e os ainda não disponíveis para uso também devem ser testados.

Assim, ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irrecoverabilidade, a entidade deve considerar, no mínimo, os seguintes fatores:

FONTES EXTERNAS DE INFORMAÇÃO

- a) Cessação total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem. Exemplos:
 - I. uma escola fechada por causa da falta de demanda de serviços escolares resultante do deslocamento da população a outras áreas. Não está antecipado o fato de que esta tendência demográfica que afeta a demanda dos serviços escolares será revertida no futuro próximo;
 - II. uma escola projetada para 1.500 estudantes conta atualmente com a matrícula de 150 estudantes - a escola não pode ser fechada porque a mais próxima fica a 100 quilômetros. A entidade não prevê o aumento de matrículas de estudantes. No momento do estabelecimento da escola, o registro de matrículas era de 1.400 estudantes - a entidade teria adquirido uma instalação menor se o número de matrículas tivesse sido previsto para ser de 150 estudantes. A entidade determina que a demanda diminuiu e o valor de serviço recuperável da escola deve ser comparado com o seu valor contábil; e
 - III. uma linha ferroviária foi fechada devido à falta de interesse na mesma (por exemplo, a população em uma área rural se deslocou substancialmente para a cidade devido aos anos sucessivos de seca e aquelas que permaneceram usam o serviço de ônibus que é mais barato).
- b) Para os casos em que haja um mercado ativo e o bem não puder mais ser utilizado, o valor de mercado desse bem caiu significativamente, mais do que seria esperado pela passagem do tempo ou uso normal.

- c) Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso para a entidade ocorreram ou estão para ocorrer no ambiente tecnológico, legal ou de política de governo no qual a entidade opera.

Ambiente Tecnológico:

A utilidade do serviço de um ativo pode ser reduzida se a tecnologia avançou para produzir alternativas que proporcionam um serviço melhor ou mais eficiente. Exemplo: equipamento de diagnóstico médico que raramente ou nunca é usado porque uma máquina mais nova que possui uma tecnologia mais avançada fornece resultados mais exatos.

Ambiente legal ou de política de governo:

O potencial de serviço de um ativo pode ser reduzido em consequência de uma mudança em uma lei ou em um regulamento. Exemplo: uma estação de tratamento de água que não pode ser usada porque não se encaixa nos novos padrões ambientais, sendo seu custo de adequação superior ao valor recuperável.

1.1.1.1.1 FONTES INTERNAS DE INFORMAÇÃO

- a) Evidência de danos físicos no ativo. Exemplos:

I. um edifício danificado por um incêndio, inundação ou outros fatores;

II. um edifício fechado devido a deficiências estruturais; e

III. equipamentos danificados e que já não podem ser consertados por não ser economicamente viável.

- b) Mudanças significativas de longo prazo, com efeito adverso sobre a entidade, que ocorrem durante o período, ou que devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado. Essas mudanças incluem o ativo que deixa de gerar benefícios econômicos futuros, a existência de planos de descontinuidade ou reestruturação da operação a qual um ativo pertence, ou planos para alienação de um ativo antes da data anteriormente esperada. Exemplos:

I. se um ativo não está sendo usado da mesma maneira que era quando foi originalmente colocado em operação ou a sua vida útil prevista é mais curta do que a originalmente estimada, o ativo pode ter sofrido perda por irrecuperabilidade. Exemplo disso é um *mainframe*, pouco utilizado porque muitas de suas aplicações foram convertidas ou desenvolvidas para operação em servidores ou plataformas para microcomputador;

II. um prédio escolar que não está sendo usado para fins educacionais; e

III. uma decisão de desativar a construção do ativo antes da sua conclusão, ou antes de estar apto para operar. Assim, um ativo que não vai ser terminado não pode proporcionar o serviço pretendido. Exemplo: a construção foi desativada devido à identificação de uma descoberta arqueológica ou devido a fatores ambientais; e

- c) Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho dos serviços de um ativo é ou será pior do que o esperado. Os relatórios internos podem indicar que um ativo não está executando como esperado. Por exemplo, um relatório interno da secretaria

de saúde sobre operações de uma clínica rural pode indicar que uma máquina de raio-x usada pela clínica sofreu perda por irreversibilidade porque o custo de manter a máquina excedeu significativamente aquele incluído no orçamento original.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade identificar outros fatores de que um ativo pode ter sofrido perda por irreversibilidade, exigindo que determine o seu valor de serviço recuperável.

Ao avaliar se houve ou não uma perda por irreversibilidade, a entidade precisa avaliar as mudanças no potencial de serviços sobre o longo prazo. Isto enfatiza que as mudanças estão sendo consideradas dentro do contexto antecipado do uso do ativo no longo prazo. No entanto, essas expectativas podem mudar e as avaliações realizadas pela entidade em cada data de apresentação das demonstrações contábeis devem refleti-las.

A aplicação da perda por irreversibilidade pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo necessitem ser revisados.

02.09.02.03 Mensuração do valor recuperável do ativo

Valor recuperável é o **maior valor** entre o valor justo menos os custos de alienação de um ativo e o seu valor em uso.

O valor justo é o valor pelo qual o ativo pode ser trocado, existindo um conhecimento amplo e disposição por parte dos envolvidos no negócio, em uma transação sem favorecimentos.

O preço de mercado mais adequado é normalmente o preço atual de cotação. Caso o preço atual não esteja disponível, o preço da transação mais recente pode oferecer uma base a partir da qual se estimam o valor justo menos os custos de alienação.

Para determinar o valor justo menos os custos de alienação, deve-se deduzir as despesas de venda, exceto as que já foram reconhecidas como passivo. Exemplos dessas despesas são as despesas legais, impostos, despesas de remoção do ativo e despesas diretas incrementais para deixar o ativo em condição de venda.

É importante destacar que a execução de um teste de imparidade não deve considerar como parâmetro único o valor de mercado, mas também o valor em uso do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

02.09.02.04 Reconhecimento e mensuração de uma perda por irreversibilidade

A perda por irreversibilidade do ativo deve ser reconhecida no resultado patrimonial, tendo como contrapartida diretamente o bem, sem a necessidade da criação de uma conta retificadora, exceto para empresas estatais dependentes, que observarão normatização própria. Entretanto, quando o valor estimado da perda for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade pode ter que reconhecer um passivo.

Depois do reconhecimento de uma perda por irreversibilidade, a variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual, se houver, em uma base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

A redução ao valor recuperável pode ser realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores. O laudo técnico ou relatório de avaliação conterá ao menos, as seguintes informações:

- a) documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado;
- b) a identificação contábil do bem;
- c) critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
- d) vida útil remanescente do bem;
- e) data de avaliação; e
- f) a identificação do responsável pelo teste de recuperabilidade.

REVERSÃO DE UMA PERDA POR IRRECUPERABILIDADE

A entidade deve avaliar na data de encerramento das demonstrações contábeis se há alguma indicação, com base nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda por irrecuperabilidade reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada. O registro será a reversão de uma perda por irrecuperabilidade.

FONTES EXTERNAS DE INFORMAÇÃO:

- a) o ressurgimento da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;
- b) a ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, no ambiente tecnológico, legal ou político no qual a entidade opera.

FONTES INTERNAS DE INFORMAÇÃO:

- a) a ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, na medida que o ativo é usado ou previsto de ser usado. Estas mudanças incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho de um ativo ou para reestruturar a operação à qual este ativo está relacionado;
- b) uma decisão para recomençar a construção do ativo que foi previamente interrompida antes da conclusão, ou antes de estar em capacidade de operar;
- c) existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho do ativo é ou será melhor do que o esperado.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade identificar outras indicações de uma reversão de uma perda por irrecuperabilidade, exigindo que a entidade determine por estimativa novamente o valor de serviço recuperável do ativo.

A reversão reflete um aumento no valor recuperável estimado para um ativo, seja pelo seu uso ou pela sua venda, desde a data em que a entidade reconheceu a última perda por irrecuperabilidade para este ativo.

A entidade deve identificar a mudança nas estimativas que causou o aumento no valor de serviço recuperável. Seguem alguns exemplos de mudanças nas estimativas:

- a) se o valor de serviço recuperável foi baseado no valor em uso, uma mudança na estimativa dos componentes do valor em uso;
- b) se o valor de serviço recuperável foi baseado no valor justo menos os custos de alienação, uma mudança na estimativa dos componentes do valor justo menos os custos de alienação.

O aumento do valor contábil de um ativo atribuível à reversão de perda por irrecuperabilidade não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou amortização), caso nenhuma perda por irrecuperabilidade tivesse sido reconhecida em anos anteriores.

A reversão da perda por irrecuperabilidade de um ativo deve ser reconhecida diretamente no resultado.

Depois que a reversão da perda por irrecuperabilidade é reconhecida, a variação patrimonial diminutiva de depreciação ou amortização para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo menos, se aplicável, seu valor residual, em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

02.09.02.05 Divulgação

Recomenda-se à entidade evidenciar as seguintes informações para cada classe de ativos:

- a) o valor das perdas por irrecuperabilidade reconhecidas no resultado durante o período; e
- b) o valor das reversões de perdas por irrecuperabilidade reconhecidas no resultado do período.

A entidade deve evidenciar as seguintes informações para cada perda por irrecuperabilidade ou reversão reconhecida durante o período:

- a) Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por irrecuperabilidade;
- b) O valor da perda por irrecuperabilidade reconhecida ou revertida;
- c) A natureza do ativo;
- d) O segmento ao qual o ativo pertence;
- e) Se o valor recuperável do ativo é seu valor justo menos os custos de alienação ou seu valor em uso;
- f) Se o valor recuperável for determinado pelo valor justo menos os custos de alienação (o valor foi determinado por referência a um mercado ativo);
- g) Se o valor recuperável for determinado pelo valor em uso.

02.09.03 DEPRECIAÇÃO

A depreciação é o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pelos seguintes fatores:

- a) Deterioração física;
- b) Desgastes com uso; e
- c) Obsolescência.

Em função desses fatores, faz-se necessária a devida apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período, através da depreciação, atendendo o princípio da competência. Assim, é importante verificar que o reconhecimento da depreciação encontra-se vinculado à identificação das circunstâncias que determinem o seu registro, de forma que esse valor seja reconhecido no resultado do ente através de uma variação patrimonial diminutiva.

Para efetuar-se a depreciação é necessário que a base monetária inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo.

Os ativos imobilizados estão sujeitos à depreciação no decorrer da sua vida útil. A manutenção adequada desses ativos não interfere na aplicação da depreciação. A apuração da depreciação deve ser feita mensalmente, a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. Por outro lado, se o método de depreciação for o de unidades produzidas, a variação patrimonial diminutiva de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção. A depreciação cessa quando o ativo é baixado. Entretanto, não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso.

A depreciação cessará quando do término do seu período de vida útil. Nesse momento, seu valor contábil será igual ao seu valor residual, ou na falta deste, igual a zero. A partir desse momento, o bem somente poderá ser depreciado se houver uma reavaliação, acompanhada de uma análise técnica que defina o seu tempo de vida útil restante.

Em função de suas características, alguns itens do ativo não deverão ser depreciados. Como exemplos de bens que não se encontram sujeitos à depreciação têm-se os terrenos e os bens de natureza cultural.

A estimativa da vida útil econômica do item do ativo é definida conforme alguns fatores:

- a) desgaste físico, pelo uso ou não;
- b) geração de benefícios futuros;
- c) limites legais e contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo; e
- d) obsolescência tecnológica.

Ao realizar a estimativa do tempo de vida útil de um determinado ativo, deve-se verificar:

- a) O tempo pelo qual o ativo manterá a sua capacidade para gerar benefícios futuros para o ente.
- b) Os aspectos técnicos referentes ao desgaste físico e a obsolescência do bem. Por exemplo, a utilização ininterrupta do bem pode abreviar a sua vida útil.

- c) O tempo de vida útil de um bem que possui a sua utilização ou exploração limitada temporalmente por lei e contrato não pode ser superior a esse prazo.
- d) A política de gestão de ativos da entidade, ao considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, fazendo com que a vida útil de um ativo possa ser menor do que a sua vida econômica.

A vida útil é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. Todos os fatores considerados para a determinação do tempo de vida útil do bem devem estar documentados, indicando os parâmetros e índices que tenham sido utilizados, bem como as normas ou laudos técnicos.

A estimativa da vida útil do ativo deve ser feita com base na experiência da entidade com ativos semelhantes. Assim, as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas pelos entes deverão ser estabelecidas pelo próprio, de acordo com as características particulares da utilização desses bens pelo ente. Assim, um veículo, por exemplo, poderá ser depreciado em período menor ou maior, devido às características do uso desse bem. Ao final do período de vida útil, o veículo ainda pode ter condições de ser utilizado, devendo ser feita uma reavaliação do bem, caso o valor residual não reflita o valor justo, atribuindo a ele um novo valor, baseado em dados técnicos. A partir daí, pode-se iniciar um novo período de depreciação.

Dessa forma, a entidade deve utilizar o prazo de vida útil e as taxas anuais de depreciação conforme as peculiaridades de sua gestão. Por exemplo, um veículo utilizado que se destina apenas a serviços burocráticos (levar correspondências, transportar servidores para um determinado lugar) pode não ter a mesma vida útil daquele utilizado pela ronda policial, pois a quilometragem entre os dois veículos será muito diferente, o que ocasiona vida útil diferenciada.

Não é necessário que o ente possua uma tabela única de depreciação, sendo possível que determinados bens sejam depreciados a taxas diferentes, em função de suas características, devendo também essa particularidade ser evidenciada em notas explicativas.

Terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e por isso são ativos depreciáveis. O aumento de valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta a determinação do montante depreciável do edifício.

Deve ser depreciado separadamente cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item.

A entidade aloca o valor inicialmente reconhecido de um item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e os deprecia separadamente. Por exemplo, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura de uma aeronave e os motores da aeronave, sejam próprios ou sujeitos a um arrendamento financeiro.

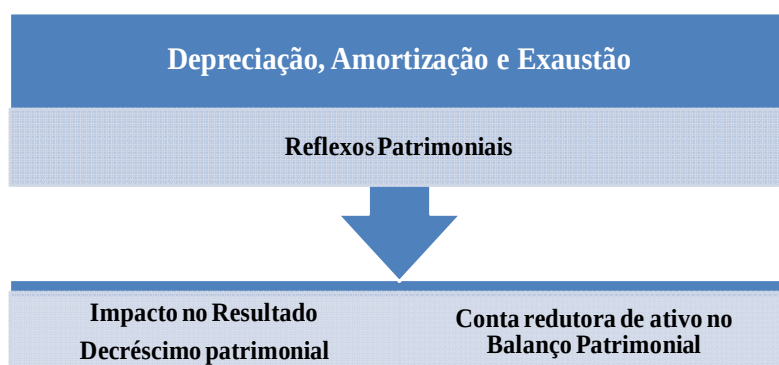
Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Esses componentes podem ser agrupados no cálculo da depreciação.

À medida que a entidade deprecia separadamente alguns componentes de um item do ativo imobilizado, também deprecia separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de

um item que não são individualmente significativos. Se a entidade possui expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.

A variação patrimonial diminutiva de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo. Entretanto, por vezes, os benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de ativos imobilizados usados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível.

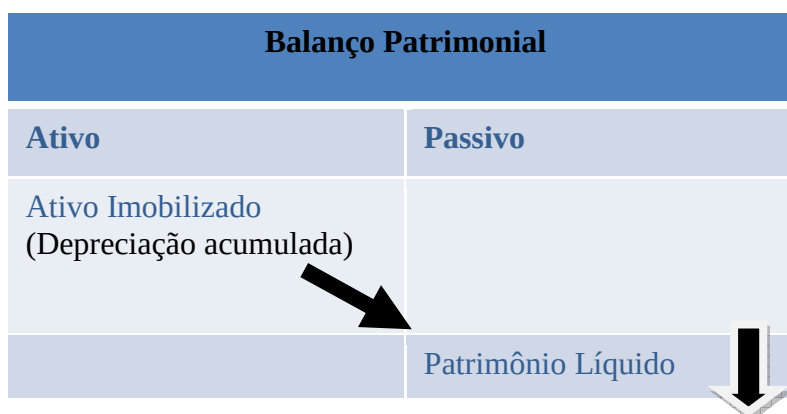
Observa-se os seguinte efeitos nas demonstrações:



Efeitos na Demonstração das Variações Patrimoniais:



Efeitos no Balanço Patrimonial:



02.09.03.01 Valor depreciável e período de depreciação

O valor depreciável de um ativo deve ser alocado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada, sendo determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, observa-se que o valor residual de um ativo é usualmente insignificante e imaterial na determinação do valor depreciável.

02.09.03.02 Métodos de depreciação

O método de depreciação deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo devem ser consumidos pela entidade.

Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para alocar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Não é exigido que todos os bens sejam avaliados pelo mesmo método. Dentre os métodos, destaca-se o da linha reta (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

O método das cotas constantes utiliza-se de taxa de depreciação constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere.

CASO PRÁTICO:

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das cotas constantes. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00. A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%. Por questões didáticas a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

ANO	Depreciação R\$	Depreciação Acumulada R\$	Valor Líquido Contábil R\$
1	400,00	400,00	2.200,00
2	400,00	800,00	1.800,00
3	400,00	1.200,00	1.400,00
4	400,00	1.600,00	1.000,00
5	400,00	2.000,00	600,00
Valor residual = 600,00			

O método da soma dos dígitos resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil. Esse é o método mais adequado para itens do imobilizado tais como veículos.

Caso prático:

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método da soma dos dígitos. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00. A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%. Por questões didáticas, a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

ANO	Depreciação R\$	Depreciação Acumulada R\$	Valor Líquido Contábil R\$
1	$5/15 \times 2000,00 = 666,67$	666,67	1933,33
2	$4/15 \times 2000,00 = 533,33$	1.200,00	1.400,00
3	$3/15 \times 2000,00 = 400,00$	1.600,00	1.000,00
4	$2/15 \times 2000,00 = 266,67$	1.866,67	733,33
5	$1/15 \times 2000,00 = 133,33$	2.000,00	600,00
		Valor residual = 600,00	

O método das unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção.

CASO PRÁTICO:

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das unidades produzidas. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção que é igual a 5.000 unidades, sendo 500 unidades ao ano, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 10%. Por questões didáticas, a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

ANO	Depreciação R\$	Depreciação Acumulada R\$	Valor Líquido Contábil R\$
1	200,00	200,00	2.400,00
2	200,00	400,00	2.200,00
3	200,00	600,00	2.000,00
4	200,00	800,00	1.800,00
5	200,00	1.000,00	1.600,00
6	200,00	1.200,00	1.400,00
7	200,00	1.400,00	1.200,00
8	200,00	1.600,00	1.000,00
9	200,00	1.800,00	800,00
10	200,00	2.000,00	600,00
		Valor residual = 600,00	

02.09.03.03 Aspectos práticos da depreciação

A depreciação deverá ser realizada mensalmente em quotas que representam um duodécimo da taxa de depreciação anual do bem. Embora o lançamento contábil possa ser realizado pelo valor total da classe dos bens depreciados ao qual aquele item se refere, é importante notar que o cálculo do valor a depreciar deve ser identificado individualmente, item a item, em virtude da possibilidade de haver bens similares com taxas de depreciação diferentes e bens totalmente depreciados.

Também deve-se verificar que, no caso dos imóveis, somente a parcela correspondente a construção deve ser depreciada, não se depreciando o terreno.

Com relação aos bens que entrem em condições de uso no decorrer do mês, existem duas alternativas para a realização da depreciação desse mês:

- a) A depreciação inicia-se no mês seguinte à colocação do bem em condições de uso, não havendo para os bens da entidade, depreciação em fração menor que um mês.
- b) A taxa de depreciação do mês pode ser ajustada pro-rata em relação a quantidade de dias corridos a partir da data que o bem se tornou disponível para uso. Nesse caso, um bem disponível no dia 5, será depreciado em uma função de 26/30 da taxa de depreciação mensal. Também é possível que seja definida uma fração do mês para servir como referência. Como exemplo desse segundo caso, poderia ser definido como fração mínima de depreciação o período de 10 dias. Nesse caso, o mesmo bem, seria depreciado em uma função de 20/30 da taxa de depreciação mensal.

Caso o bem a ser depreciado já tenha sido usado anteriormente à sua posse pela Administração Pública, pode-se estabelecer como novo prazo de vida útil para o bem:

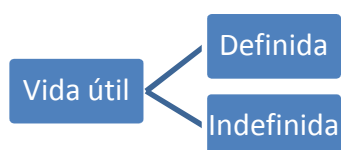
- a) Metade do tempo de vida útil dessa classe de bens;
- b) Resultado de uma avaliação técnica que defina o tempo de vida útil pelo qual o bem ainda poderá gerar benefícios para o ente; e
- c) Restante do tempo de vida útil do bem, levando em consideração a primeira instalação desse bem.

As opções apresentadas acima, nas letras (a), (b) e (c), podem também ser usadas nos casos em que o ente, após ajustar seu patrimônio a valor justo, começará a depreciar os bens já usados. Nesse caso, o controle patrimonial deverá ocorrer separadamente, para os bens usados e para os bens adquiridos na condição de novos, construídos, ou produzidos, já que possuirão vida útil diferenciadas.

02.09.04 AMORTIZAÇÃO

DETERMINAÇÃO DA VIDA ÚTIL

A entidade deve classificar a vida útil do ativo intangível em definida e indefinida.



Se a vida útil for definida, a entidade deve avaliar também a duração e o volume de produção ou outros fatores semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos, ou fornecer serviços para a entidade. O termo “indefinida” não significa “infinita”.

FATORES PARA DETERMINAÇÃO DA VIDA ÚTIL

A entidade deve considerar os seguintes fatores na determinação da vida útil de um ativo intangível:

- a) a utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe da administração;

- b) os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;
- c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- d) a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;
- e) o nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais do ativo e a capacidade de intenção da entidade para atingir tal nível;
- f) o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou contratuais para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e
- g) se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

A vida útil de um ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade de intenção da entidade para atingir tal nível. Os softwares e outros ativos intangíveis estão sujeitos à obsolescência tecnológica. Para tanto, a entidade deve considerar o histórico de alterações tecnológicas. Assim, é provável que sua vida útil seja curta.

A vida útil de um ativo intangível resultante de acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os acordos obrigatórios sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo.

Podem existir fatores econômicos, políticos, sociais e legais influenciando a vida útil de ativo intangível. Os fatores econômicos, políticos e sociais determinam o período durante o qual a entidade receberá benefícios econômicos futuros ou serviços, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios ou serviços. A vida útil a ser considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses fatores.

Os fatores a seguir, dentre outros, indica que a entidade está apta a renovar os acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) sem custo significativo:

- a) existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) serão renovados. Se a renovação depender de autorização de terceiros, devem ser incluídas evidências de que essa autorização será concedida;
- b) existem evidências de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão cumpridas; e
- c) o custo de renovação para a entidade não é significativo se comparado aos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais que se esperam fluir para a entidade a partir dessa renovação.

Caso esse custo seja significativo, quando comparado aos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais esperados, o custo de “renovação” deve representar, em essência, o custo de aquisição de um novo ativo intangível na data da renovação.

AMORTIZAÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL (COM VIDA ÚTIL DEFINIDA)

A amortização de ativos intangíveis com vida útil definida deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda, quando estiver totalmente amortizado ou na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro.

A amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, contra uma conta retificadora do ativo.

MÉTODOS DE AMORTIZAÇÃO

O método de amortização deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são esperados a serem consumidos pela entidade.

Vários métodos de amortização podem ser utilizados para alocar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Dentre os métodos, destaca-se o da linha reta (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

Se não for possível determinar, com segurança, o padrão de consumo previsto pela entidade dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, deve ser utilizado o método linear.

A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques.

DETERMINAÇÃO DO VALOR RESIDUAL

Deve-se presumir que o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, exceto quando:

- a) haja compromisso de terceiro para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou
- b) exista mercado ativo para ele e:
 - i. o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e
 - ii. seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

O valor amortizável de ativo com vida útil definida é determinado após a dedução de seu valor residual. Um valor residual diferente de zero implica que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica.

REVISÃO DO PERÍODO E DO MÉTODO

O período e o método de amortização de ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Caso a vida útil prevista do ativo seja diferente de estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado. Se houver alteração no padrão de consumo previsto dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais atrelados ao ativo, o método

de amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser consideradas como mudanças nas estimativas.

ATIVO INTANGÍVEL COM VIDA ÚTIL INDEFINIDA

O ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado. A entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, ou aqueles ainda não disponíveis para o uso, comparando o valor recuperável com o seu valor contábil sempre que existam indícios de que ativo intangível pode ter perdido valor.

REVISÃO DA VIDA ÚTIL

A vida útil de um ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada periodicamente para determinar se eventos e circunstâncias continuam a consubstanciar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

02.09.05 EXAUSTÃO

Determinados bens encontrados no ativo imobilizado estarão sujeitos à exaustão, ao invés da depreciação. Tais bens são aqueles explorados através da extração ou aproveitamento mineral ou florestal, por exemplo, uma floresta mantida com fins de comercialização de madeira. Dessa forma, a exaustão permitirá ao ente que o custo do ativo seja distribuído durante o período de extração/aproveitamento.

Para esse fim, é necessário que haja uma análise técnica da capacidade de extração/aproveitamento do ativo em questão, pois a exaustão se dará proporcionalmente à quantidade produzida pelo ativo. Por exemplo, no caso abaixo:

- a) jazida com capacidade de produção de 500.000 toneladas, registrada contabilmente pelo ente em 1.000.000,00.
- b) extração realizada no mês de 40.000 toneladas.

O cálculo da exaustão da jazida nesse período será:

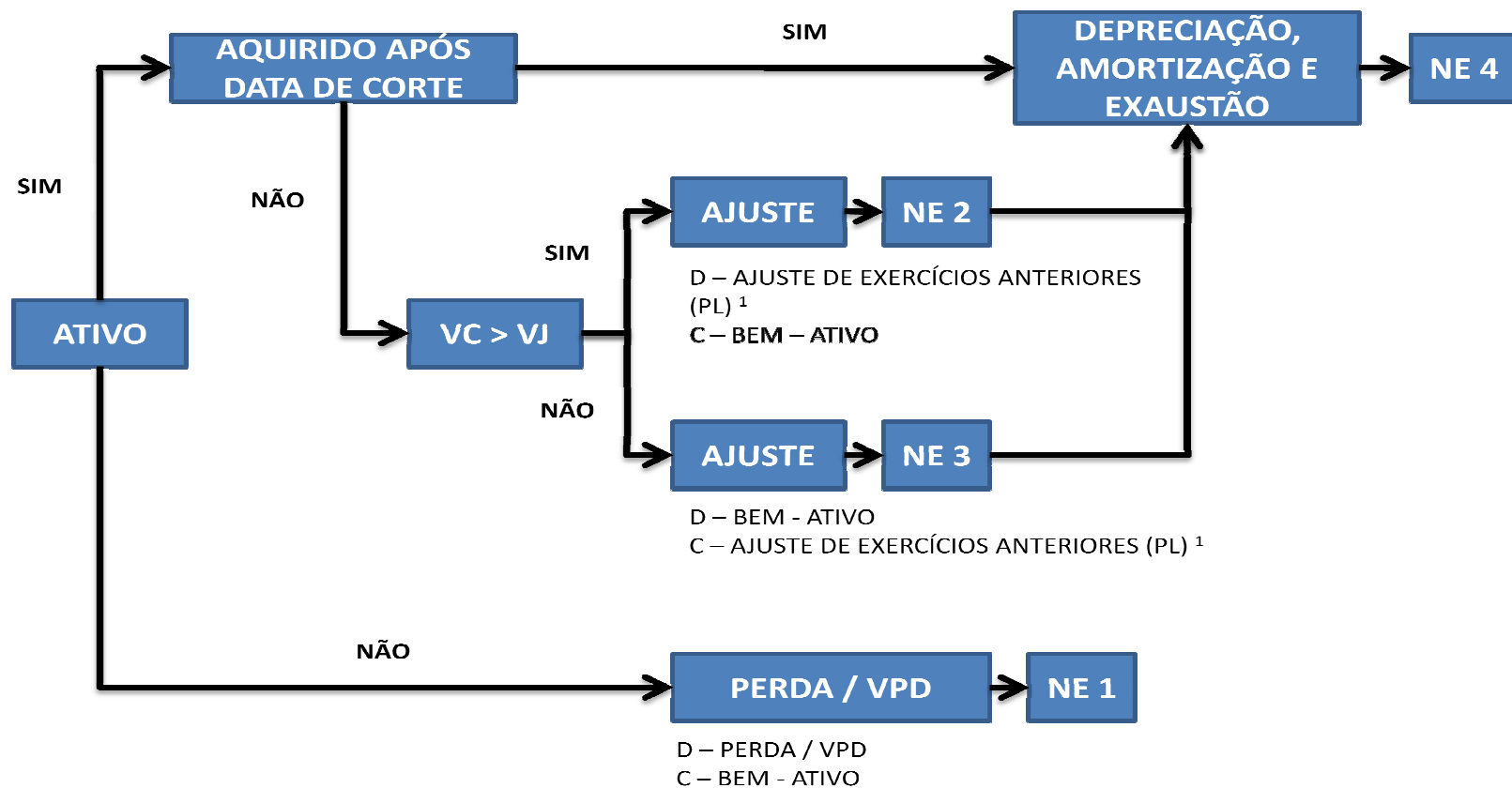
$$40.000 \text{ t} / 500.000 \text{ t} = 8\%$$

$$\text{Exaustão} = 8\% \text{ de } 1.000.000,00 = 80.000,00$$

Todas as operações realizadas referentes a capacidade de extração/aproveitamento, bem como os relativos a extração/aproveitamento realizado em cada período devem estar bem documentadas, de forma a embasar adequadamente o registro contábil.

02.09.06 ESQUEMA DE IMPLEMENTAÇÃO DA AVALIAÇÃO E DEPRECIAÇÃO DE BENS PÚBLICOS

A Administração Pública, de uma forma geral, não tem aplicado os critérios de reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizado e intangível conforme descrito neste manual. Dessa forma, a introdução de uma data de corte faz-se necessária para identificar o início da adoção dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão pelo ente. Assim, segue um esquema para a introdução das práticas de avaliação e depreciação/amortização/exaustão.



1 Ajuste de Exercícios Anteriores: No primeiro exercício de implementação das normas descritas nesse manual, por se tratar de uma mudança na política contábil, será necessário realizar ajustes patrimoniais, efetuando lançamentos no ativo em contrapartida à conta “Ajustes de Exercícios Anteriores” do grupo “Resultados Acumulados” no PL. Após o ajuste inicial nos ativos e a implementação dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, poderão ocorrer valorizações ou desvalorizações em contas de ativos, que deverão ser realizadas nas respectivas contas de Reavaliação ou Redução ao Valor Recuperável.

PASSOS:

1º - Realizar uma verificação no inventário (imobilizado e intangível) da entidade no setor de patrimônio, de modo a separar as perdas. Os bens que não estejam sendo utilizados, que não tenham valor de venda, em virtude de serem inservíveis (obsoleto, quebrado, inutilizado, etc.) deverão ser baixados como perda diretamente em conta de resultado (VPD).

2º - Analisar a data de aquisição do bem – se foi adquirido no ano de início da implantação da depreciação/amortização/exaustão no ente, ele já deve ser depreciado sem que seja necessário realizar uma avaliação de seu valor justo.

3º - Se o ativo foi adquirido antes do ano da implantação da depreciação/amortização/exaustão no ente (data de corte), analisar se o valor contábil (VC) do bem está registrado no patrimônio da entidade acima ou abaixo do valor justo (VJ) – se o ativo estiver registrado abaixo do valor justo, deve-se realizar um ajuste a maior. Caso contrário (valor contábil acima do valor justo) o bem deve sofrer ajuste a menor. Assim, caso o valor contábil do bem divirja de maneira relevante do valor justo, o seu valor deverá ser ajustado, para após isto, ser implantados os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Para estes bens, os procedimentos de avaliação e depreciação/amortização/exaustão podem ser feito por etapas, considerando as condições operacionais de cada órgão e entidade.

OBS.: o ajuste de exercícios anteriores, o teste de *impairment*, a reavaliação de ativos e a depreciação/amortização/exaustão devem ser seguidos de notas explicativas (NE).

QUADRO DE NOTAS EXPLICATIVAS: Informações a serem evidenciadas

NE 1 (**PERDA**) – (a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento da inservibilidade do bem;

NE 2 (**AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES**) – (a) data de corte adotada pelo ente; (b) período inicial e final em que a comissão realizou o estudo para o cálculo do ajuste; (c) montante total do impacto diminutivo causado no patrimônio do ente de acordo com a respectiva desvalorização estimada; (d) se foi ou não utilizado avaliador independente, e para qual ativo (e) base de mercado usada por classe de ativo.

NE 3 (**AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES**) - (a) data de corte adotada pelo ente; (b) período inicial e final em que a comissão realizou o estudo para o cálculo do ajuste; (c) montante total do impacto aumentativo causado no patrimônio do ente de acordo com a respectiva valorização estimada; (d) se foi ou não utilizado avaliador independente, e para qual ativo (e) base de mercado usada por classe de ativo.

Para períodos após a realização dos ajustes no patrimônio do ente:

NE 4 (**DEPRECIAÇÃO**) - As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa: (a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; (b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período; (c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

NE 5 (**IMPAIRMENT**) – (a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização; (b) o valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida; (c) se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso; (d) se o valor recuperável for o valor líquido de venda (valor de venda menos despesas diretas e incrementais necessárias à venda), a base usada para determinar o valor líquido de venda (por exemplo: se o valor foi determinado por referência a um mercado ativo); (e) se o valor recuperável for o valor em uso, a(s) taxa (s) de desconto usada(s) na estimativa atual e na estimativa anterior; (f) para um ativo individual, a natureza do ativo;

NE 6 (**REAVALIAÇÃO**) – (a) a data efetiva da reavaliação; (b) se foi ou não utilizado avaliador independente; (c) os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens; (d) se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação; (e) para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo;

02.09.07 RELATÓRIO MENSAL DE BENS (RMB)

O relatório mensal de bens (RMB) deverá levar em consideração, para apurar o valor líquido contábil, as reavaliações, ajustes a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão. A título de sugestão, é apresentado o seguinte modelo:

DESCRIÇÃO/QUANTIDADE DO ITEM:									
Data de aquisição	Valor de entrada	Data em que o item foi disponibilizado para uso ou do início do novo período de depreciação, amortização ou exaustão*	Valor contábil líquido inicial do mês (a)	Valor residual	Reavaliação no mês (b)	Custo subsequente adicional no mês (c)	Ajuste a valor recuperável no mês (d)	Depreciação, amortização ou exaustão no mês (e)	Valor líquido contábil final do mês (f=a+b+c-d-e)

*Para fins de cálculo da depreciação, amortização ou exaustão, deve ser considerada a data em que o bem estiver disponível para o uso ou a data a partir da qual ocorreu seu último ajuste, reavaliação ou ajuste a valor recuperável, que ocasionou a adoção de um novo período de depreciação, amortização ou exaustão.

02.10.00 PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

As provisões, passivos contingentes e ativos contingentes são as obrigações indefinidas e incertas, as quais têm suporte documental que deixam incertezas quanto a valor e data prevista de pagamento. Assim, o objetivo deste capítulo é de definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identificando as circunstâncias cujas provisões devem ser reconhecidas, mensuradas e evidenciadas.

02.10.01 CONCEITOS

Provisões são obrigações existentes da entidade provenientes de eventos passados, e que se espera que resulte em uma saída de fluxo de recursos relacionados a benefícios econômicos ou potencial de serviços, com a característica de terem algum grau de incerteza quanto a valor e data prevista de pagamento.

Uma provisão só deve ser reconhecida se atender, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

- a) A entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;
- b) É provável a saída de recursos para liquidar a obrigação; e
- c) Pode ser feita estimativa confiável do montante da obrigação.

Os passivos contingentes, por seu turno, podem ser:

- a) Uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- b) Uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - 1) Não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; ou
 - 2) O valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Assim, há diferença entre provisões e passivos contingentes, pois aquelas, para o seu reconhecimento, devem estar vinculados ao conceito de passivo. Caso não atendam aos critérios necessários para o seu reconhecimento, devem ser tratados como passivos contingentes.

Ativo contingente é um ativo possível que resulta 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 controle da entidade.

02.10.02 DIFERENCIAÇÃO ENTRE PROVISÕES E OUTROS PASSIVOS

As provisões podem ser diferenciadas de outros passivos como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência porque existe uma incerteza sobre a periodicidade ou quantia dos futuros dispêndios exigida na liquidação. Por outro lado:

- a) Contas a pagar são passivos a pagar por conta de bens ou serviços fornecidos ou recebidos e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e
- b) Apropriações por competência são passivos a pagar por mercadorias ou serviços recebidos ou fornecidos, mas que não foram pagos, faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo quantias devidas aos empregados como, por exemplo, quantias relativas ao pagamento acumulado de férias, embora algumas vezes seja necessário estimar o valor.

02.10.03 RELAÇÃO ENTRE PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES

Em sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao seu prazo ou valor. Porém, utilizamos o termo “contingente” para passivos ou ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão completamente dentro do controle da entidade. Adicionalmente, o termo passivo contingente é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

02.10.04 RECONHECIMENTO

02.10.04.01 Provisões

Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a) Uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- b) Seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação; e
- c) Possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Assim, se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

1. Obrigação Presente

Algumas vezes não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em conta toda evidência disponível, é mais provável que existe uma obrigação presente na data do balanço.

Na maioria dos casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em outros casos, por exemplo, em uma ação judicial, pode ser contestado se certos eventos ocorreram ou se estes eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a entidade determina se uma obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível, incluída, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço (eventos subseqüentes). Com base em tal evidência:

- a) Quando for mais provável que a obrigação exista na data reportada, a entidade reconhece a provisão (se encaixar no critério de reconhecimento);
- b) Quando é provável que a obrigação não exista na data do balanço, a entidade divulga o passivo contingente, a menos que a possibilidade de uma saída de recursos com benefícios econômicos ou potencial de serviços for remota.

1.2 Evento Passado

Para ser considerado um evento que cria obrigação, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso somente:

- I) Quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou
- II) No caso de uma obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.

As demonstrações contábeis tratam da posição patrimonial da entidade no final do período de apresentação dos relatórios financeiros e não com sua possível posição no futuro. Assim, nenhuma provisão é reconhecida para custos que incorrerão no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço da entidade são os que já existem na data do balanço.

Somente as obrigações que surgem de eventos passados e que existem independentemente das ações futuras da entidade são reconhecidas como provisões. São exemplos de tais obrigações as penalidades provenientes de danos ambientais impostos à entidade pela legislação. Tal obrigação levaria a uma saída de recursos independentemente das ações futuras daquela entidade.

02.10.04.02 Passivos Contingentes

A entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

Passivos contingentes podem se desenvolver de maneira não esperada. Assim, são avaliados continuamente para determinar se uma saída de recursos com benefícios econômicos ou potencial de serviços se tornou ou não provável. Se for provável que a saída de recursos com benefícios econômicos ou potencial de serviços é necessária para um item previamente tratado como um passivo contingente, uma provisão é reconhecida nas demonstrações contábeis do período no qual a alteração na probabilidade ocorre (exceto em raras circunstâncias quando uma estimativa precisa não pode ser feita). Por exemplo, uma entidade do setor público pode ter infringido uma lei ambiental sem estar claro se algum dano foi causado ao ambiente. Neste momento, tal fato é tratado como passivo contingente, sem reconhecimento no balanço patrimonial. Quando for claro que o dano foi causado e a reparação é necessária, a entidade reconhece uma provisão porque a saída de benefícios econômicos é agora provável.

02.10.04.03 Ativos Contingentes

A entidade não deve reconhecer um ativo contingente.

Ativos contingentes geralmente surgem de eventos não planejados ou não esperados que não estejam totalmente sob controle da entidade e que dão origem à possibilidade de um ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços à entidade. Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade busca através de processos legais onde o resultado é incerto ou a geração interna de ativo intangível sem comprovação de que benefícios econômicos futuros fluirão para a entidade.

Assim, ativos contingentes não são reconhecidos, uma vez que pode resultar no reconhecimento do ganho que pode não chegar a ser realizado. No entanto, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o respectivo ativo não é contingente e seu reconhecimento é apropriado.

02.10.05 MENSURAÇÃO

1. Melhor estimativa

O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa dos dispêndios necessários para liquidar a obrigação presente na data da apresentação das demonstrações contábeis.

A melhor estimativa dos dispêndios necessários para liquidar a obrigação presente é o valor que uma entidade pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la a um terceiro nesse momento. As estimativas do resultado e do efeito financeiro são determinadas pela administração da entidade, complementada pela experiência de transações similares e, em alguns casos, relatórios de peritos

independentes. As evidências consideradas devem incluir toda evidência adicional fornecida por eventos após a data do balanço. Por exemplo:

Um laboratório médico do governo fornece *scanners* de ultra-som para centros médicos e hospitais de propriedade pública e privada através de uma base de recuperação total de custos. O equipamento é fornecido com garantia onde os centros médicos e hospitais são cobertos por custos de reparos de quaisquer defeitos que se tornam aparentes dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se pequenos defeitos são detectados em todos os equipamentos, os custos de reparo seriam de R\$ 1 milhão. Se grandes defeitos foram detectados, os custos de reparo seriam de R\$ 4 milhões. As experiências do laboratório e futuras expectativas indicam que, para o próximo ano, 75 por cento do equipamento não será defeituoso, 20 por cento terá pequenos defeitos e 5% terá grandes defeitos. Assim, o laboratório avalia a probabilidade de uma saída de fluxos para as obrigações de garantia como um todo.

O valor esperado do custo de reparos é de:

0,00 (75% de zero) + **200.000** (20% de R\$ 1 milhão) + **200.000** (5% de R\$ 4 milhões) = **R\$ 400.000**

2. Riscos e Incertezas

Os riscos e incertezas que inevitavelmente existem em torno de muitos eventos e circunstâncias devem ser levadas em consideração para se alcançar a melhor estimativa da provisão.

O risco descreve a variabilidade de resultado. Um ajuste de risco pode aumentar o valor pelo qual o passivo é mensurado. É necessário ter cuidado ao realizar julgamentos em condição de incerteza para que ativos não sejam superestimados e passivos não são subestimados. No entanto, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma superavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de certo resultado adverso forem estimados com prudência, aquele resultado não é deliberadamente tratado como sendo mais provável do que a situação realística do caso. Deve-se evitar ajustes duplos de riscos e incertezas com consequente superavaliação da provisão.

3. Valor Presente

Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é material, o valor da provisão deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.

A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o passivo. A taxa de desconto não deve refletir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas.

4. Eventos Futuros

Os eventos futuros que possam afetar o valor necessário para liquidar a obrigação devem ser refletidos no valor da provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.

Os eventos futuros podem ser particularmente importantes para a mensuração das provisões. Por exemplo, certas obrigações podem conter índices ligados para compensar efeitos da inflação ou outras alterações específicas de preço. Na existência de evidência suficiente de prováveis taxas de inflação, isto deve ser refletido na quantia da provisão. Os efeitos de uma nova legislação que podem afetar a quantia de uma obrigação existente de um governo ou de uma entidade pública são levados em consideração ao se mensurar aquela obrigação quando evidência objetiva suficiente de que a promulgação da lei é praticamente certa. A variedade de circunstâncias que surgem nas práticas torna impossível especificar um evento único que proporciona evidência objetiva e suficiente em todo caso. Evidência é necessária de qual legislação será usada e se será ou não promulgada e implementada no devido curso. Em muitos casos, porém, não existe evidência objetiva suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

5. Reembolsos

Algumas vezes, a entidade pode esperar que outra parte pague parte ou todo do dispêndio necessário para liquidar uma provisão (por exemplo, através de contratos de seguro, cláusulas indenizadoras ou garantias de fornecedor). A outra parte pode reembolsar valores pagos pela entidade ou pagar as quantias diretamente.

Quando se espera que alguns ou todos os desembolsos necessários para liquidar uma provisão são reembolsáveis por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for praticamente certo que será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado. O valor reconhecido para o reembolso não deve exceder o valor da provisão.

Na demonstração das variações patrimoniais, a variação patrimonial diminutiva relativa à provisão pode ser apresentada líquida do valor reconhecido de reembolso.

Assim, na maioria dos casos, a entidade permanece responsável por todo o valor em questão, de modo que a entidade teria que liquidar o valor total se o terceiro não pagar por qualquer razão. Nessa situação, uma provisão é reconhecida pelo valor total da responsabilidade e um ativo separado para o reembolso previsto é reconhecido quando é absolutamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação.

6. Alterações nas Provisões

As provisões devem ser reavaliadas em cada data do balanço e devem ser ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que uma saída de recursos com benefícios econômicos ou potencial de serviços é necessária para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

Quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir a passagem do tempo. Esse aumento deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva financeira.

02.10.06 UTILIZAÇÃO

Uma provisão deve ser usada somente para as variações patrimoniais diminutivas das quais a provisão foi reconhecida originalmente. Além disso, somente as variações patrimoniais diminutivas relativas à provisão são ajustadas contra a mesma. Reconhecer uma variação patrimonial diminutiva contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para outra finalidade esconderia o impacto de dois eventos diferentes.

02.10.07 DIVULGAÇÃO

Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar:

- a) O valor contábil no início e no final do período;
- b) Provisões complementares feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- c) Valores utilizados (isto é, obtidas e cobradas contra a provisão) durante o período; e
- d) Valores não utilizados durante o período.

Recomenda-se a entidade divulgar as seguintes informações para cada classe de provisões:

- a) Uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma previsto de qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços;
- b) Uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas; e
- c) A quantia de algum reembolso esperado, indicando a quantia de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.

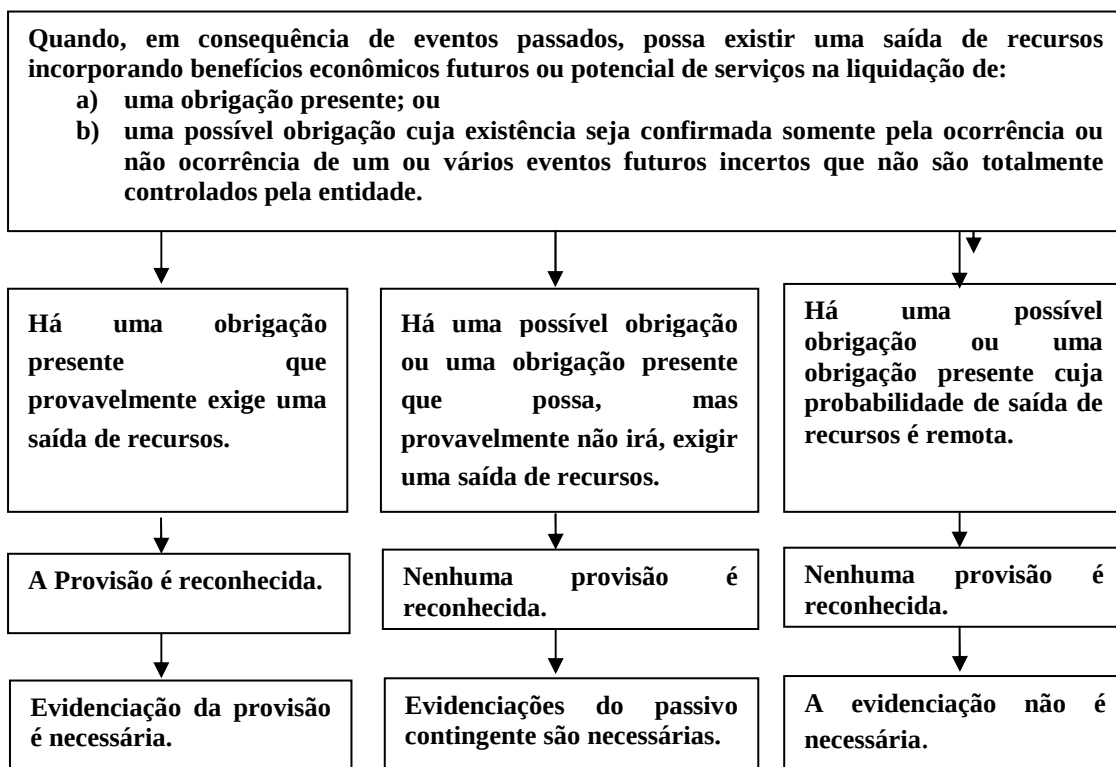
A menos que a possibilidade de qualquer saída para a liquidação for remota, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, onde praticável:

- a) Uma estimativa de seu efeito financeiro;
- b) Uma indicação das incertezas em relação à quantia ou periodicidade da saída;
- e
- c) A possibilidade de algum reembolso.

SUMARIZAÇÃO

A finalidade da sumarização é situar o leitor com relação às principais exigências do manual referentes a provisões, passivos e ativos contingentes.

1. Provisões e Passivos Contingentes



2. Ativos Contingentes

Quando, em consequência de eventos passados, exista um possível ativo cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou vários eventos futuros incertos que não são totalmente controlados pela entidade.		
A entrada de benefícios econômicos ou o potencial de serviços é certa.	A entrada de benefícios econômico ou potencial de serviços é provável, mas não é certa.	A entrada de benefícios econômicos ou o potencial de serviços não é provável de acontecer.
O ativo não é contingente, portanto, deve ser reconhecido.	Nenhum ativo é reconhecido.	Nenhum ativo é reconhecido.
	Evidenciações são necessárias.	Evidenciações são necessárias.

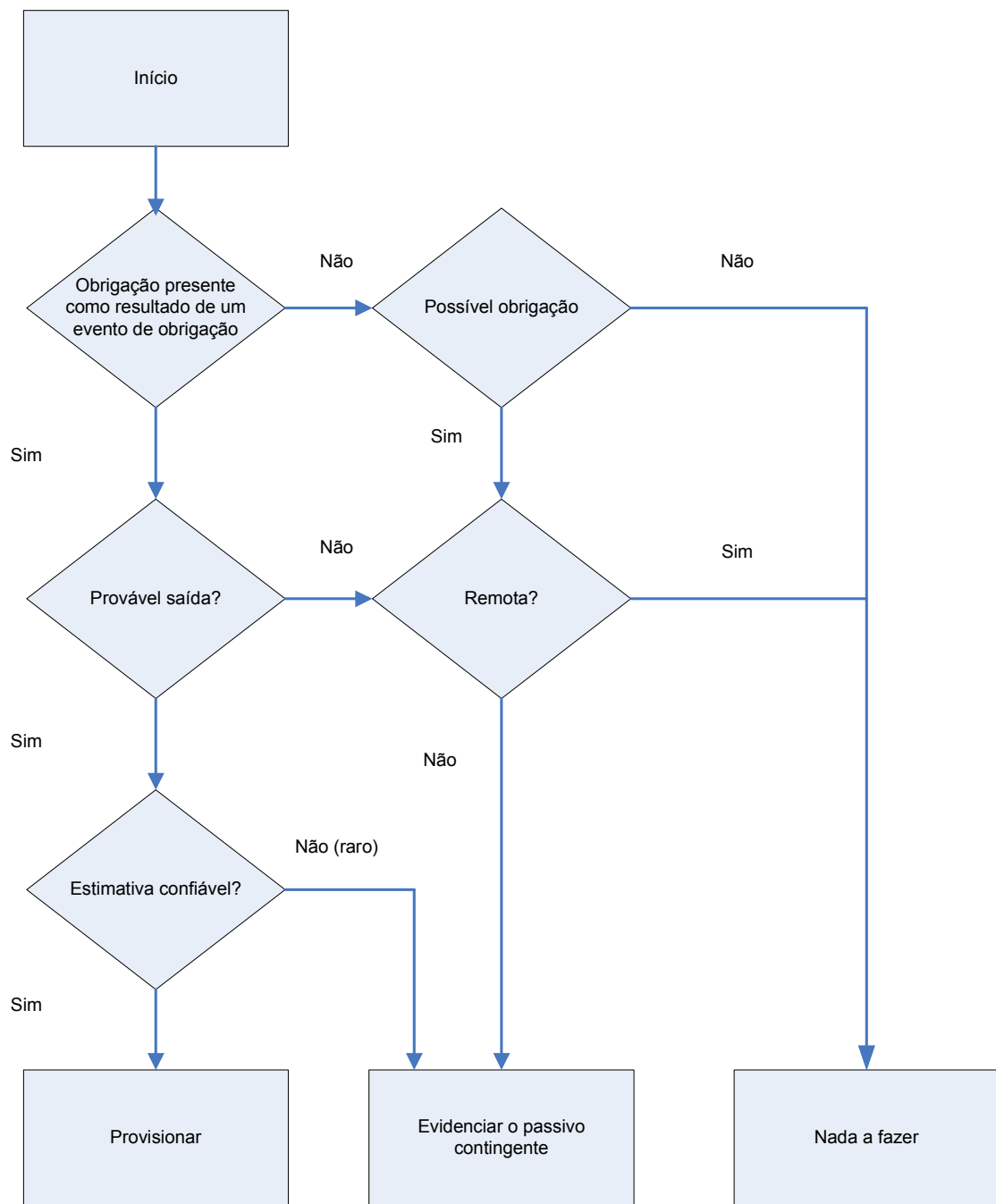
3. Reembolso

Quando se espera que o todo ou parte do desembolso exigido para se liquidar uma provisão seja reembolsada pela outra parte.	
A obrigação pela quantia prevista a ser reembolsada permanece com a entidade e é certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.	A obrigação da quantia prevista a ser reembolsada permanece com a entidade e o reembolso não é certo se a entidade liquidar a provisão.

O reembolso é reconhecido como ativo específico no balanço patrimonial e pode ser compensado contra a variação patrimonial diminutiva. A quantia reconhecida do reembolso previsto não pode exceder o passivo.	O reembolso previsto não é reconhecido como um ativo.
O reembolso é evidenciado junto à quantia reconhecida do mesmo.	O reembolso previsto é evidenciado.

ÁRVORE DE DECISÃO

A finalidade da árvore de decisão é resumir as exigências principais de reconhecimento das normas para provisões e passivos contingentes. Observe que, em alguns casos, não é clara a existência de uma obrigação atual. Nestes casos, um evento passado é responsável pela origem de uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável do que uma obrigação presente não exista na data do balanço.



02.11.00 SISTEMA DE CUSTOS

As discussões acerca das crescentes necessidades de se concentrar esforços na gestão de custos com vistas a uma mais eficiente alocação dos recursos têm, ao longo das últimas décadas, conquistado espaço na literatura que aborda questões da gestão empresarial. Tais preocupações, inicialmente colocadas no âmbito das organizações direcionadas à obtenção de lucro, ampliaram-se de forma generalizada para todos os outros tipos de organização, de natureza privada ou pública.

Tendo como missão otimizar os benefícios propiciados à sociedade, os entes públicos necessitam gerir com eficiência e eficácia os recursos adquiridos e consumidos no cumprimento de suas atribuições. Ao adequar à gestão do setor público aos principais instrumentos de gestão de custos atualmente em uso pelas organizações privadas, fica evidenciada a utilidade e aplicabilidade de tais instrumentos na área pública. Contudo, se nas organizações privadas a justa remuneração do capital investido é o indicador da eficácia da gestão, nas entidades públicas a gestão eficaz e o resultado econômico se revestem no grau de excelência dos serviços prestados à sociedade.

Assim, na área pública, a contabilidade de custos materializa-se como ferramenta para a otimização de resultados, a melhoria de processos e a análise de alternativas. Possibilita dar transparência à gestão pública, principalmente no que tange a qualidade do gasto público, enfocando aspectos como:

- O aperfeiçoamento da gestão estratégica e da tomada de decisão;
- A melhoria da gestão orçamentário-financeira e aperfeiçoamento na metodologia de avaliação de programas;
- A modernização da gestão tecnológica;
- O aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão de desempenho;
- A redução e controle de custos;
- A mudança cultural na gestão dos recursos públicos.

02.11.01 ASPECTOS LEGAIS DO SISTEMA DE CUSTOS

O sistema de custos na administração pública está previsto no art. 99 da Lei nº 4.320/1964, porém de forma restrita aos serviços públicos industriais, conforme abaixo:

“Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.”

O Decreto-Lei nº 200/1967, estendeu para toda a administração pública federal a necessidade de apuração de custos de forma a evidenciar os resultados de gestão:

“Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

O parágrafo 3º do art. 50 da Lei Complementar 101/2000 (LRF) estabeleceu que a administração pública manterá sistema de custos que possibilitará avaliar e acompanhar aspectos relacionados à gestão do Ente Público, enfocando a utilidade gerencial da contabilidade:

“§3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

Ademais, a própria LRF, no inciso I do 4º, atribui à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a função de dispor sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento;

“Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no §2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

...

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.”

No âmbito da União, o inciso V do art. 15 da Lei 10.180/2001, que organiza e disciplina os sistemas de planejamento, orçamento, administração, contabilidade e controle interno do Governo Federal, dispõe sobre a necessidade de evidenciação dos custos dos programas da Administração Pública Federal, levantados a partir das informações registradas através do Sistema de Contabilidade Federal:

“Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

...

V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;”

02.11.02 TERMINOLOGIA

Para o levantamento das informações necessárias à apuração de custos é importante diferenciar os seguintes conceitos:

- **Gasto:** aquisição de produtos ou serviços que implica em sacrifício financeiro, imediato ou não, para a entidade;
- **Desembolso:** corresponde ao pagamento resultante da aquisição de bens ou serviços;
- **Custo:** é o valor pelo qual se obtém um bem, direito ou serviço. Por extensão, é também o montante dos valores da matéria-prima, mão-de-obra e outros encargos incorridos para a produção de bens e serviços. Ele é, pois, tanto o preço pelo qual

o bem ou serviço foi adquirido, como o incorrido no processo interno da entidade para prestação de serviços ou obtenção de bens, para venda ou uso interno;

- **Despesa:** é o sacrifício que não mais trará benefícios futuros, correspondendo aos bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas; e
- **Investimento:** é o gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros;
- **Perda:** bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária, que não visa à obtenção de receita. Caracteriza-se pelo uso de recursos sem o correspondente benefício;
- **Custo fixo:** custo cujo total permanece constante, independentemente do nível de atividade. O custo fixo unitário decresce com o aumento da produção;
- **Custo variável:** custo cujo total varia proporcionalmente à variação nos níveis de atividade. O custo variável unitário é constante;
- **Custo direto:** custo que pode ser facilmente e adequadamente identificado ao objeto de custo em consideração;
- **Custo indireto:** custo em que inexiste uma fácil e simples associação ao objeto de custo, necessita de um critério de rateio para ser apropriado a ele.
- **Objeto de custo:** item para o qual se deseja atribuir ou conferir a informação de custos;

02.11.03 FORMAS DE CUSTEIO

Custeio Por Absorção

Corresponde ao método de custeio em que se apropriam todos os custos de produção, quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos elaborados. Por este método, são reconhecidos como custo do produto elaborado apenas os custos de produção, sendo os demais gastos considerados como despesas, impactando o resultado em que ocorreram.

A forma clássica de associar os custos indiretos aos produtos é por meio do uso de rateios com base no consumo dos custos diretos mais significativos. Quando se trata de organizações mais complexas, os custos indiretos são inicialmente associados a todos os departamentos; depois distribuídos dos departamentos de apoio aos de produção e finalmente destes para os produtos e/ou serviços.

Custeio Pleno

Também denominado integral ou RKW, o custeio pleno trabalha com a idéia de que ao custo do produto devem ser agregados não apenas os custos de produção, mas também as demais despesas da organização, inclusive as financeiras. Assim, ignora as

distinções, nem sempre claras, entre os custos dos produtos e as despesas do período, seguindo a tendência de ampliação do conceito de custo de produto, incluindo as despesas administrativas, por exemplo.

A forma de associação entre os custos indiretos e as despesas aos produtos é a mesma que a do custeio por absorção.

Custeio Abc (Activity Based Cost - Custeio Baseado Em Atividades)

Esta forma de custeio trabalha com a premissa de que são as atividades desenvolvidas que geram custos dado consumirem recursos. O objeto de custo consome as atividades por meio da apropriação dos custos rastreáveis, que ocorre através do uso de direcionadores de custos. O custeio por atividade procura, então, estabelecer relações entre atividades e os objetos de custo através de indicadores que determinam o quanto de cada atividade é consumido por eles.

O custeio por atividades possui componentes do custeio pleno na medida em que trabalha com todos os custos.

Custeio Variável

Custeio onde somente os custos variáveis são apropriados aos produtos e/ou serviços. Isso abrange os materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação variáveis. Os custos fixos são considerados despesas do período. Desta forma, caso haja formação de estoques, somente os custos variáveis irão compor seu custo.

Utilizando-se esse custeio, pode-se calcular a margem de contribuição de cada produto deduzindo os custos variáveis do preço de venda. O resultado é quanto sobra para os custos fixos e o lucro. Desta forma, facilita a tomada de decisões sobre o *mix* de produção e atendimento a pedidos especiais para novos mercados, etc..

Custeio Por Ordem De Produção

Corresponde à forma de custeio em que os produtos e/ou serviços são elaborados com características estabelecidas pelos clientes. Desta forma, é bastante utilizado em situações que envolvem a elaboração de produtos ou prestação de serviços com características específicas conforme solicitação.

No custeio por ordem, os custos são acumulados para cada ordem de produção/serviço ou encomenda, sendo encerrados apenas quando da conclusão do produto/serviço.

Custeio Por Processo

Método de custeio caracterizado pela produção ou desenvolvimento de produtos e/ou serviços com as mesmas características e formato para oferta aos clientes. Não há diferenciação dos produtos/serviços. É aplicado em entidades que possuam produção contínua e seriada, com lotes de produtos padronizados.

Neste sistema de custeio, primeiramente chega-se ao custo por processo ou departamento para posteriormente distribuí-los aos produtos/serviços. Com isto, o cerne

do sistema passa a ser os centros de custo e não mais o produto elaborado através de uma ordem de produção.

02.11.04 OPERACIONALIDADE NO GOVERNO FEDERAL

Para aprimoramento do controle da ação governamental com enfoque para os resultados, o Governo Federal se engajou em possuir sistema de contabilização de custos que permita a análise da eficiência da utilização dos recursos colocados à disposição dos gestores, para execução dos programas do governo.

Como requisito necessário ao desenvolvimento do sistema de custos, é necessário que os benefícios propiciados pelas informações superem seus custos de obtenção.

Ademais, a informação levantada deve ser oportuna, confiável, verificável, relevante e aplicada ao processo decisório, permitindo antecipar, corrigir ou confirmar expectativas.

Um dos possíveis critérios para a apuração de custos pode ser a utilização de parâmetros da classificação orçamentária, como por exemplo:

- 1 – Classificação Programática – Apuração de Custos por Programa ou Ação (Por exemplo, programa finalístico ou ação finalística).
- 2 – Classificação Funcional – Apuração de Custos por Função ou Subfunção; e
- 3 – Classificação Institucional – Apuração de Custos por Departamento (Órgão);

Tal escolha decorre do fato da classificação orçamentária da despesa refletir o equivalente financeiro de um plano de ação do governo, possibilitando avaliação dos resultados das gestões orçamentárias, financeira e patrimonial, segundo os conceitos constitucionais da eficiência e eficácia.

Para viabilizar a implantação de sistema de custos, o ente deve, ainda, efetuar os registros contábeis observando os Princípios de Contabilidade, de modo que a haja a correta contabilização da variação patrimonial diminutiva, possibilitando identificar o momento exato em que o custo foi incorrido.

Outro ponto que deve ser analisado na implantação do Sistema de Custos é o caso da apuração da parcela de custos conjuntos a ser atribuída a cada um dos programas, ou seja, quando um custo é comum a dois ou mais programas, por exemplo, é necessária a utilização de algum critério de rateio para efetuar a alocação do custo a cada programa.

A experiência no Governo Federal na implantação de sistema de custos utiliza para a mensuração da variável financeira os registros da execução orçamentária da despesa havendo a necessidade da realização de ajustes para que a informação inicial aproxime-se da informação de custos. Tais ajustes contábeis devem ser realizados em duas etapas:

- 1) O ajuste inicial consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em registros contábeis que trazem a informação orçamentária e não

orçamentária, ajustando-se por acréscimo ou exclusão os dados, conforme conceitos de contabilidade de custos;

2) A segunda etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estejam nas contas anteriores mas que não compõem a informação de custo.

Desta forma, a informação de custos conforme estrutura contábil atual da administração pública é aproximada por meio de ajustes conforme o esquema abaixo:

Informação inicial

Despesa Orçamentária Executada (despesa liquidada + inscrição de Restos a Pagar Não Processados)

Ajustes:

(+) Inclusões = Restos a Pagar liquidados no exercício

(-) Exclusões = Despesa Executada por inscrição de Restos a Pagar Não Processados (exceto aqueles para os quais o fato gerador já tenha ocorrido) + Despesas de Exercícios Anteriores + Despesas não-efetivas (Formação de estoques / concessão de adiantamentos / Investimentos / Inversões Financeiras / Amortização)

(=) Despesa Orçamentária Ajustada

(+) Ajustes Patrimoniais (Consumo de Estoque / Despesa Incorrida de Adiantamentos / Depreciação / Amortização / Exaustão)

(=) Despesa orçamentária após ajustes patrimoniais

(≈) Informação de Custo

Com a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e a separação entre a informação orçamentária e a patrimonial, os dados necessários à apuração de custos incluirão os extraídos dos registros patrimoniais, tornando desnecessários alguns dos ajustes realizados no esquema acima apresentado.

03.00.00 - Procedimentos Contábeis Específicos

MINISTRO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOIRO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

SECRETÁRIO-ADJUNTO DO TESOIRO NACIONAL
André Luiz Barreto de Paiva Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA
Gilvan da Silva Dantas

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADORA DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Selene Peres Peres Nunes

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

EQUIPE TÉCNICA
Antonio Firmino da Silva Neto
Bruno Ramos Mangualde
Flávia Ferreira de Moura
Henrique Ferreira Souza Carneiro
Renato Pontes Dias
Janyluce Rezende Gama

Informações – STN:
Fone: (61) 3412-3011
Fax: (61) 3412-1459
Correio Eletrônico: cconf.df.stn@fazenda.gov.br
Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

03.01.00 FUNDEB

03.01.01 INTRODUÇÃO

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – (Fundeb) é um fundo de natureza contábil, instituído pela Emenda Constitucional n.º 53, de 19 de dezembro de 2006 e regulamentado pela Medida Provisória 339, de 28 de dezembro do mesmo ano, convertida na Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, sendo iniciada a sua implantação em 1º de janeiro de 2007. Essa implantação foi realizada de forma gradual, alcançando a plenitude em 2009, sendo que o fundo está funcionando com todo o universo de alunos da educação básica pública presencial no âmbito dos estados e municípios e os percentuais de receitas que o compõem terão alcançado o patamar de 20% de contribuição.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, 25% das receitas dos impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios se encontram vinculados à Educação. Com a Emenda Constitucional nº 14/96, cerca de 60% desses recursos da educação passaram a ser subvinculados ao Ensino Fundamental (60% de 25% = 15% dos impostos e transferências), sendo que parte dessa subvinculação de 15% passava pelo Fundef, cuja partilha dos recursos, entre o Governo Estadual e seus municípios, tinha como base o número de alunos do Ensino Fundamental atendidos em cada rede de ensino.

Com a Emenda Constitucional nº 53/2006, a subvinculação das receitas de alguns impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios passaram para 20% e sua utilização foi ampliada para toda a Educação Básica, por meio do Fundeb, que promove a distribuição dos recursos com base no número de alunos da educação básica pública, de acordo com dados do último Censo Escolar, e são computados os alunos matriculados nos respectivos âmbitos de atuação prioritária (art. 211 da Constituição Federal). Ou seja, os Municípios receberão os recursos do Fundeb com base no número de alunos da Educação Infantil e do Ensino Fundamental e os Estados com base nos alunos do Ensino Fundamental e Médio. Da mesma forma, a aplicação desses recursos, pelos gestores estaduais e municipais, deve ser direcionada levando-se em consideração a responsabilidade constitucional que delimita a atuação dos Estados e Municípios em relação à educação básica. No caso do Distrito Federal, entretanto, essa regra é adaptada à especificidade prevista no Parágrafo Único, art. 10 da LDB (Lei nº 9.394/96), que estabelece a responsabilidade do governo distrital em relação a toda a educação básica.

03.01.02 CARACTERÍSTICAS

03.01.02.01 Composição Financeira

O fundo é composto, na quase totalidade, por recursos dos próprios Estados, Distrito Federal e Municípios, e é constituído de:

Contribuição de Estados, DF e Municípios, de:

⇒ 16,66 % em 2007; 18,33 % em 2008 e 20 % desde 2009, sobre:

- Fundo de Participação dos Estados – FPE;

- Fundo de Participação dos Municípios – FPM (alínea b do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal);
- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS;
- Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações – IPIexp; e
- Desoneração de Exportações (LC 87/96).

⇒ 6,66 % no 1º em 2007; 13,33 % em 2008 e 20 % desde 2009, sobre:

- Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD;
- Imposto sobre Propriedade Veículos Automotores – IPVA; e
- Quota Parte de 50% do Imposto Territorial Rural devida aos Municípios – ITR.
- Receitas da dívida ativa e de juros e multas, incidentes sobre as fontes acima relacionadas.

Além desses recursos, ainda compõe o Fundeb, a título de complementação, uma parcela de recursos federais, sempre que, no âmbito de cada Estado, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente.

A complementação da União está definida em, no mínimo:

- 2,0 bilhões de reais em 2007;
- 3,0 bilhões de reais em 2008;
- 4,5 bilhões de reais em 2009; e
- 10% do valor total do fundo a partir de 2010.

Segue quadro esquemático com a composição dos recursos do Fundeb:

FINANCIAMENTO DO FUNDEB				
UNIÃO	EXERCÍCIO			
	2007	2008	2009	2010 - 2020
Complementação ao FUNDEB : a União complementará os recursos dos fundos sempre que, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente.	R\$ 2 bilhões	R\$ 3 bilhões	R\$ 4,5 bilhões	10% do total dos recursos de impostos e transferências constitucionais destinados ao Fundeb
ESTADOS				
-ICMS	16,66%	18,33 %	20 %	20 %
-Desoneração ICMS (LC 87/96)				
-FPE				
- Cota-Parte IPI Exportação				
-ITCD	6,66%	13,33 %	20 %	20 %
-IPVA				
MUNICÍPIOS				
-Cota-Parte ICMS	16,66%	18,33 %	20 %	20 %
-FPM				
-Desoneração ICMS (LC 87/96)				
-Cota-Parte IPI Exportação				
- Cota-Parte ITR	6,66%	13,33 %	20 %	20 %
- Cota-Parte IPVA				

03.01.02.02 Natureza do Fundeb

O Fundeb não é considerado federal, estadual, nem municipal, por se tratar de um fundo de natureza contábil, formado com recursos provenientes das três esferas de governo e pelo fato de a arrecadação e distribuição dos recursos que o formam serem realizadas pela União e pelos Estados, com a participação do Banco do Brasil, como agente financeiro do fundo. Além disso, os créditos dos seus recursos são realizados automaticamente em favor dos Estados e Municípios de forma igualitária, com base no número de alunos. Esses aspectos do Fundeb o revestem de peculiaridades que transcendem sua simples caracterização como Federal, Estadual ou Municipal. Assim, dependendo do ponto de vista, o fundo tem seu vínculo com a esfera federal (a União participa da composição e distribuição dos recursos), a estadual (os Estados participam da composição, da distribuição, do recebimento e da aplicação final dos recursos) e a municipal (os Municípios participam da composição, do recebimento e da aplicação final dos recursos).

É importante destacar, no entanto, que a sua instituição é estadual, conforme prevê a Emenda Constitucional nº 53, de 19/12/2006, como segue:

“Art. 1º. É instituído, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, um fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - Fundeb, de natureza contábil, nos termos do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.”

03.01.03 DESTINAÇÃO DE RECURSOS

Os recursos do Fundeb destinam-se ao financiamento de ações de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública, independentemente da modalidade em que o ensino é oferecido (regular, especial ou de jovens e adultos), da sua duração (Ensino Fundamental de oito ou de nove anos), da idade dos alunos (crianças, jovens ou adultos), do turno de atendimento (matutino e/ou vespertino ou noturno) e da localização da escola (zona urbana, zona rural, área indígena ou quilombola), observando-se os respectivos âmbitos de atuação prioritária dos Estados e Municípios, conforme estabelecido nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição:

“§ 2º Os Municípios atuarão prioritariamente no Ensino Fundamental e na Educação Infantil. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 3º Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no Ensino Fundamental e médio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996).”

03.01.04 DISTRIBUIÇÃO DE RECURSOS

A distribuição dos recursos do fundo ocorre com base no número de alunos da educação básica pública, de acordo com dados do último Censo Escolar, sendo computados os alunos matriculados nos respectivos âmbitos de atuação prioritária, conforme art. 211 da Constituição Federal. Ou seja, os Municípios receberão os recursos do Fundeb com

base no número de alunos da Educação Infantil e do Ensino Fundamental e os Estados com base no número de alunos do Ensino Fundamental e Médio, observada a seguinte escala de inclusão:

Alunos do Ensino Fundamental regular e especial considerados:

- 100% desde de 2007.

Alunos da Educação Infantil, Ensino Médio e educação de jovens e adultos - EJA considerados:

- 33,33% em 2007; 66,66% em 2008 e 100% desde 2009.

O cálculo para a distribuição dos recursos de complementação da União é realizado em 4 (quatro) etapas subsequentes:

1) cálculo do valor anual por aluno do fundo, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, obtido pela razão entre o total de recursos de cada fundo e o número de matrículas presenciais efetivas nos âmbitos de atuação prioritária (§§ 2o e 3o do art. 211 da Constituição Federal), multiplicado pelos fatores de ponderações aplicáveis;

2) Dedução da parcela da complementação da União de que trata o art. 7º da Lei – até 10% para financiamento de programas direcionados à melhoria da qualidade da educação básica.

3) distribuição da complementação da União, conforme os seguintes procedimentos:

- i. ordenação decrescente dos valores anuais por aluno obtidos nos fundos de cada Estado e do Distrito Federal;
- ii. complementação do último fundo até que seu valor anual por aluno se iguale ao valor anual por aluno do fundo imediatamente superior;
- iii. uma vez equalizados os valores anuais por aluno dos fundos, conforme operação II, a complementação da União será distribuída a esses 2 (dois) fundos até que seu valor anual por aluno se iguale ao valor anual por aluno do fundo imediatamente superior;
- iv. as operações II e III são repetidas tantas vezes quantas forem necessárias até que a complementação da União tenha sido integralmente distribuída, de forma que o valor anual mínimo por aluno resulte definido nacionalmente em função dessa complementação;

4) verificação, em cada Estado e no Distrito Federal, da observância do disposto no § 1º do art. 32 (valor por aluno no Ensino Fundamental não pode ser inferior ao antigo Fundef) e no art. 11 (percentual de até 15% de apropriação dos recursos do fundo para educação de jovens e adultos) da lei, procedendo-se aos eventuais ajustes em cada fundo.

03.01.05 APLICAÇÃO DOS RECURSOS

Na Emenda Constitucional n.º 53/06 e em sua regulamentação houve maior preocupação em detalhar mecanismos eminentemente operacionais, que causavam divergências de entendimento durante a vigência do Fundef. Um exemplo disso refere-se às despesas em que podem ser aplicadas as receitas dos fundos. A lei que regulamentou o Fundef estabelecia que os recursos deveriam ser aplicados na “manutenção e desenvolvimento do Ensino Fundamental público, e na valorização do seu magistério”.

Na regulamentação do Fundeb se expressa, com clareza, que os recursos deverão ser aplicados na forma do artigo 70 da LDB (art. 21 da Lei nº 11.494/07), sendo proibidos os gastos citados no art. 71 da LDB (art. 23).

Quanto à parcela destinada à valorização do profissional do magistério, compreendida aquela que será utilizada para pagamento de salários e outras vantagens, pairavam dúvidas sobre quais seriam os profissionais do magistério, sobre a possibilidade de estender as vantagens a profissionais alheios ao quadro de efetivos e, finalmente, sobre a utilização desta fonte para fazer face às folhas de pagamento de professores aposentados.

A Lei nº 11.494/07 trata dessas questões em seu art. 22:

“Pelo menos sessenta por cento dos recursos anuais totais dos fundos serão destinados ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública.

Parágrafo único: Para os devidos fins do disposto no caput, considera-se:

I – remuneração: o total de pagamentos devidos aos profissionais do magistério da educação, em decorrência do efetivo exercício em cargo, emprego ou função, integrantes da estrutura, quadro ou tabela de servidores do Estado, Distrito Federal ou Município, conforme o caso, inclusive os encargos sociais incidentes;

II – profissionais do magistério da educação: docentes, profissionais que oferecem suporte pedagógico direto ao exercício da docência, incluindo-se direção ou administração escolar, planejamento, inspeção, supervisão, orientação educacional e coordenação pedagógica; e

III – efetivo exercício: atuação efetiva no desempenho das atividades de magistério previstas no inciso II, associada à sua regular vinculação contratual, temporária ou estatutária, com o ente governamental que o remunera, não sendo descaracterizado por eventuais afastamentos temporários previstos em lei, com ônus para o empregador, que não impliquem rompimento da relação jurídica existente.”

Com essa medida, o legislador:

1. Admite a inclusão de profissionais contratados temporariamente;
2. Define remuneração como sendo o total de pagamentos efetuados aos profissionais, incluindo-se os encargos sociais;

3. Expressa a proibição da utilização desta verba para pagamento de inativos.

É extremamente importante tecermos alguns comentários sobre a utilização dos recursos do Fundeb.

Em primeiro lugar, a LDB define o que constitui ou não manutenção e desenvolvimento do ensino, devendo ser observado pelos gestores do Fundeb, sob o prisma da educação básica, como segue:

“Art. 70. Considerar-se-ão como de manutenção e desenvolvimento do ensino as despesas realizadas com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis, compreendendo as que se destinam a:

I - remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação;

II - aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino;

III – uso e manutenção de bens e serviços vinculados ao ensino;

IV - levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas visando precipuamente ao aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino;

V - realização de atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino;

VI - concessão de bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas;

VII - amortização e custeio de operações de crédito destinadas a atender ao disposto nos incisos deste artigo;

VIII - aquisição de material didático-escolar e manutenção de programas de transporte escolar.

Art. 71. Não constituirão despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino aquelas realizadas com:

I - pesquisa, quando não vinculada às instituições de ensino, ou, quando efetivada fora dos sistemas de ensino, que não vise, precipuamente, ao aprimoramento de sua qualidade ou à sua expansão;

II - subvenção a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial, desportivo ou cultural;

III - formação de quadros especiais para a administração pública, sejam militares ou civis, inclusive diplomáticos;

IV - programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica, e outras formas de assistência social;

V - obras de infra-estrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar;

VI - pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino.”

Ainda, os recursos do fundo devem ser totalmente utilizados durante o exercício em que forem creditados, admitindo-se que eventual saldo (não comprometido) possa ser utilizado no primeiro trimestre do exercício subsequente, mediante abertura de crédito adicional, desde que não ultrapasse 5% do valor recebido durante o exercício, incluído aí o valor relativo à complementação da União.

Tendo em vista a obrigatoriedade de utilizar os recursos do fundo dentro do exercício em que forem creditados, levando-se ainda em consideração que os recursos são distribuídos com base em estatísticas que apontam o valor mínimo necessário por aluno para que o objetivo do fundo seja alcançado dentro do exercício financeiro, não é recomendável o comprometimento do orçamento do ano seguinte com despesas realizadas sem recursos disponíveis.

03.01.06 CONTABILIZAÇÃO

03.01.06.01 Procedimentos Contábeis

As receitas que compõem a base de cálculo do Fundeb deverão ser registradas contabilmente pelos seus valores brutos, em seus respectivos códigos de Variações Patrimoniais Aumentativas, no momento do fato gerador da receita tributária. De acordo com a estrutura do Plano de Contas aplicado ao Setor Público, os impostos são registrados no grupo de contas “Variação Patrimonial Aumentativa - Impostos”, desde que a competência para arrecadação seja do ente federativo, devendo ser observado o detalhamento específico da conta. As transferências são registradas no grupo de contas “Variação Patrimonial Aumentativa - Transferências Intergovernamentais”, devendo ser observado o devido detalhamento da conta contábil. No momento do recebimento do tributo ou transferência, além do registro da entrada do disponível, ocorre a contabilização da conta de receita orçamentária, na classe de Controles da Execução do Planejamento e Orçamento, cuja natureza de receita deve ser informada como detalhamento da conta contábil ou com uso do conta-corrente.

Os valores percentuais deduzidos da arrecadação das receitas e aqueles retidos automaticamente das transferências, ambos destinados à formação do Fundeb, são registrados em conta contábil de dedução da variação patrimonial aumentativa, acompanhados de dedução parcial da receita orçamentária realizada no valor da parcela deduzida.

A operacionalização das deduções das receitas orçamentárias é descrita na Parte I do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Procedimentos Contábeis Orçamentários.

A contabilização dos créditos dos impostos e transferências que compõem a base de cálculo do Fundeb e das respectivas deduções para a formação dos fundos, é demonstrada nos quadros que seguem:

Origem das Receitas	Entes Beneficiários	Tipo de Receitas	Registros contábeis (natureza de informação patrimonial e orçamentária)
UNIÃO	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Cotas-parte do FPE, FPM, ITR, IPI-Exportação e Desoneração do ICMS (LC nº. 87/1996 – Lei Kandir).	<u>Pelo reconhecimento do crédito</u> D 1.1.2.5.3.xx.xx Créditos de Transferências a Receber – Inter OFSS ----- -----100% C 4.5.2.0.3.xx.xx VPA - Transferências Intergovernamentais-----100% <u>Pela transferência</u> D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) ----- ----- 100% C 1.1.2.5.3.xx.xx Créditos de Transferências a Receber – Inter OFSS ----- -----100% D 4.5.2.0.3.xx.xx VPA - Deduções--20% C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)----20% D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 100% C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada ----- 100% D 6.2.1.3.x.xx.xx Deduções da Receita Orçamentária ----- 20% C 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 20%

Origem das Receitas	Entes Beneficiários	Tipo de Receitas	Registros contábeis (natureza de informação patrimonial e orçamentária)
ESTADOS	ESTADOS	Imposto s/ Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Bens e Direitos ICMS IPVA	<u>Pelo reconhecimento do crédito</u> D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber----- -----100% C 4.1.1.x.x.xx.xx VPA – Impostos -----100% <u>Pela arrecadação</u> D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) -----100% C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber ---- -----100% D 4.1.1.x.x.xx.xx VPA – Deduções ----- 20% C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)----- 20% D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 100% C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada ----- 100% D 6.2.1.3.x.xx.xx Deduções da Receita Orçamentária ----- 20% C6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 20%

Origem das Receitas	Entes Beneficiários	Tipo de Receitas	Registros contábeis (natureza de informação patrimonial e orçamentária)
ESTADOS	MUNICÍPIOS	Cotas-parte do ICMS, IPVA e IPI-Exportação (LC nº 61/1989).	<u>Pelo reconhecimento do crédito</u>
			D 1.1.2.5.3.xx.xx Créditos de Transferências a Receber – Inter OFSS -----100%
			C 4.5.2.0.3.xx.xx VPA - Transferências Intergovernamentais-----100%
			<u>Pela transferência</u>
			D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) ----- 100%
			C 1.1.2.5.3.xx.xx Créditos de Transferências a Receber – Inter OFSS -----100%
			D 4.5.2.0.3.xx.xx VPA - Deduções-----20%
			C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)-----20%
			D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 100%
			C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada -----100%
			D 6.2.1.3.x.xx.xx Deduções da Receita Orçamentária ----- 20%
			C 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 20%

Os recursos dos fundos (de cada Estado e Distrito Federal) são distribuídos, no âmbito do Distrito Federal, de cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública presencial, levando em conta as diferenças entre etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino da educação básica, estabelecidas pela lei. Os valores do Fundeb recebidos pelos entes beneficiados devem ser registrados como “Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências” e na conta de receita orçamentária realizada no código de receita “1724.01.00 – Transferência de Recursos do Fundeb” no momento do recebimento do recurso. Quando constar do montante creditado na conta do Fundeb parcela de complementação de seu valor pela União, o código de receita passa a ser “1724.02.00 – Transferência de Recursos da Complementação da União ao Fundeb”. Os procedimentos contábeis referentes aos recebimentos dos recursos distribuídos pelos fundos seguem no quadro abaixo:

Origem das Receitas	Entes Beneficiários	Tipo de Receitas	Registros contábeis (natureza de informação patrimonial e orçamentária)
TRANSFERÊNCIAS MULTIGOVERNAMENTAIS DE ENTIDADES E/OU FUNDOS	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Transferência do Fundeb	<u>Pelo recebimento de recursos do Fundeb</u> D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) ----- 100% C 4.5.2.0.3.xx.xx VPA - Transferências Intergovernamentais-----100%
			D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 100% C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada -----100% (Natureza de Receita 17240100)
		Transferência de complementação de recursos do Fundeb	<u>Pelo recebimento de complementação da União aos recursos do Fundeb</u> D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) ----- 100% C4.5.2.0.3.xx.xxVPA-Transferências Intergovernamentais -----100%

			D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar ----- 100% C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada -----100% (Natureza de Receita 17240200)

03.01.06.02 Rendimentos de Aplicações Financeiras

No cálculo dos percentuais de aplicação de determinados recursos vinculados, a legislação dispõe que sejam levados em consideração os rendimentos dos seus depósitos bancários. Para isso, é necessário que os registros contábeis permitam identificar a vinculação de cada depósito. Essa identificação poderá ser efetuada de duas formas:

a) Por meio do mecanismo da destinação, controlando as disponibilidades financeiras por fonte de recursos.

Se o ente utiliza o mecanismo da destinação de recursos, a informação da destinação associada à natureza de receita 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários possibilita a identificação da remuneração dos diversos recursos vinculados, separados nas respectivas destinações. Para esses entes, não é necessário desdobrar a natureza da receita 1325.00.00 para se obter a informação da remuneração dos recursos vinculados, já que a conta de receita realizada estaria detalhada por vinculação.

b) Por meio do desdobramento da natureza de receita 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários.

Se o ente não utiliza o mecanismo da destinação de recursos, faz-se necessário desdobrar a natureza de receita 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários. Para o Fundeb, deve ser utilizada a natureza de receita 1325.01.02 - Receita de Remuneração de Depósitos Bancários de Recursos Vinculados – Fundeb.

03.01.06.03 Implantação do Fundeb

O Fundeb passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2007, porém nos meses de janeiro e fevereiro de 2007 foi mantida a sistemática de repartição de recursos previstas na Lei do Fundef (Lei nº 9.424/96), mediante a utilização dos coeficientes de participação definidos em 2006, sem o pagamento de complementação da União.

Desde 1º de março de 2007, a distribuição dos recursos do Fundeb está sendo realizada com base nos coeficientes de participação definidos para o fundo, na forma prevista na MP nº 339/06, convertida na Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007. No mês de abril de 2007 foi realizado o ajuste da distribuição dos recursos referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2007, acertando os valores repassados com base na sistemática do Fundef.

A complementação da União para o exercício de 2007 foi integralmente distribuída entre os meses de março e dezembro.

Algumas considerações acerca da relevância de se manterem contas individualizadas para o Fundef e o Fundeb se fazem necessárias.

Sob a ótica da receita, as fontes de recursos do Fundeb são distintas das do Fundef, pois para a composição da nova base de cálculo foram acrescentados novos tributos, como é o caso do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR). No tocante às alíquotas de retenção, no caso do Fundef, estas eram fixas em 15%; já no cálculo do Fundeb, a alíquota é de 20%, mas para chegar a esta, há uma tabela de progressão no tempo que varia de 6,66% a 20%, a depender do ano e do tributo.

Sob a ótica da despesa, as vinculações de gastos são distintas entre um e outro, não permitindo ao gestor a utilização em finalidades divergentes daquelas legalmente estabelecidas. Embora, de uma forma geral, se possa dizer que o Fundeb abarca a totalidade do Fundef, por ser mais abrangente, há que se preservar a utilização dos recursos existentes no Fundef, pois o escopo para aplicação dos recursos é mais limitado que o do novo fundo.

Nesse sentido, os saldos financeiros do final do exercício relativos ao Fundef, em cumprimento ao parágrafo único do art. 8º e do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), transcritos abaixo, deverão ter registro próprio e individualizado e somente poderão ser aplicados no objeto da vinculação do Fundef.

“Art. 8º [...]

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

[...]

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;”

03.01.07 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DO FUNDEB NO ATUAL PLANO DE CONTAS DA UNIÃO

Origem das Receitas	Entes Beneficiários	Tipo de Receitas	Registros contábeis (natureza de informação patrimonial e orçamentária)
UNIÃO	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Cotas-parte do FPE, FPM, ITR, IPI-Exportação e Desoneração do ICMS (LC nº. 87/ 1996 – Lei Kandir).	<u>Pelo crédito da transferência</u> D – Ativo Disponível-----100% C - Receita Bruta – Conta 1721.XX.XX-----100% <u>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</u> D - Dedução de Receita – conta 91721.XX.XX--20% C - Ativo Disponível-----20%
ESTADOS	ESTADOS	Imposto s/ Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Bens e Direitos	<u>Pelo crédito do imposto</u> D - Ativo Disponível-----100% C - Receita Bruta – conta 1112.07.00-----100% <u>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</u> D - Dedução de Receita – Conta 91112.07.00----20% C - Ativo Disponível-----20%
		ICMS	<u>Pelo crédito do imposto</u> D - Ativo Disponível-----100% C - Receita Bruta – conta 1113.02.00-----100% <u>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</u> D - Dedução de Receita – Conta 91113-----20% C - Ativo Disponível-----20%
		IPVA	<u>Pelo crédito do imposto</u> D - Ativo Disponível-----100% C - Receita Bruta – conta 1112.05.00-----100% <u>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</u> D - Dedução de Receita – Conta 91112.05.00 ---20% C - Ativo Disponível -----20%
	MUNICÍPIOS	Cotas-parte do ICMS, IPVA e IPI-Exportação (LC nº 61/1989).	<u>Pelo crédito da transferência</u> D - Ativo Disponível-----100% C -: Receita Bruta – Conta 1722.01.XX -----100% <u>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</u> D - Dedução da Receita – Conta 91722.01.XX -20% C - Ativo Disponível -----20%
TRANSFERÊNCIAS MULTIGOVERNAMENTAIS DE ENTIDADES E/OU FUNDOS	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Transferência do Fundeb	<u>Pelo recebimento de recursos do Fundeb</u> D - Ativo Disponível -----100% C - Transf. do Fundeb - Conta 1724.01.00 -----100%
		Transferência de complementação de recursos do Fundeb	<u>Pelo recebimento de complementação da União aos recursos do Fundeb</u> D - Ativo -----100% C - Transf. de Comp. ao Fundeb-Conta 1724.02.00 -- -----100%

03.02.00 PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPP)

03.02.01 INTRODUÇÃO

03.02.01.01 Definição

Instituídas no Brasil por meio da Lei nº 11.079/2004, que estabelece normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, as parcerias público-privadas (PPP) são uma forma de contratação por meio da qual o Governo transfere a uma empresa privada a atribuição de realizar um projeto de interesse público.

Esses projetos se referem à concessão de serviços em geral ou de obras públicas, em que o parceiro privado fica responsável pelos investimentos e pela gestão do negócio, podendo ser remunerado por cobrança de tarifa dos usuários e por contraprestação pública.

As PPPs diferenciam-se das concessões comuns, assim entendida a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995 (Lei de Concessão e Permissão para prestação de serviços públicos), quando não envolver contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado (§3º do art. 2º da Lei nº 11.079).

A diferenciação em relação às PPP acontece principalmente pelo fato por elas serem adequadas a projetos que seriam economicamente inviáveis sem a participação do Governo, além de haver a repartição de riscos entre as partes.

Segundo o art. 4º da Lei nº 11.079/2004, a contratação de Parceria Público-Privada deve seguir as seguintes diretrizes:

“I – eficiência no cumprimento das missões de Estado e no emprego dos recursos da sociedade;

II – respeito aos interesses e direitos dos destinatários dos serviços e dos entes privados incumbidos da sua execução;

III - indelegabilidade das funções de regulação, jurisdicional, do exercício do poder de polícia e de outras atividades exclusivas do Estado;

IV – responsabilidade fiscal na celebração e execução das parcerias;

V – transparência dos procedimentos e das decisões;

VI – repartição objetiva de riscos entre as partes;

VII – sustentabilidade financeira e vantagens socioeconômicas dos projetos de parceria.”

03.02.01.02 Contratação

O contratante de uma PPP é o parceiro público, que pode ser órgão da Administração Pública direta, fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, empresas

públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O parceiro privado contratado é sempre uma Sociedade de Propósito Específico (SPE), constituída por uma empresa privada vencedora do processo de licitação da PPP.

03.02.01.03 Tipos

As PPPs podem ser de dois tipos:

a) Concessão patrocinada: é a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei nº 8.987/95, quando envolver, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários, contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado.

Assim, também se pode dizer que é a delegação a uma empresa da exploração de serviços públicos ou de obras públicas que envolve, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários, uma contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado. Segue abaixo exemplo ilustrativo de uma PPP Patrocinada.

Exemplo 1 – Exploração de Rodovia: O governo concede a um parceiro privado a exploração de uma rodovia. Pelo contrato de concessão, o Parceiro Privado fica responsável pela duplicação de parte da rodovia, ampliação de alguns trechos e construção de pontes e viadutos. Deverá também prestar serviços de manutenção objetivando mantê-la sem buracos, trincas e desníveis. Será responsável ainda pela sinalização e disponibilização de serviços de socorro médico e mecânico. O Parceiro Privado é remunerado pela cobrança de tarifa dos usuários da rodovia por meio das praças de pedágio. No entanto, o Governo considera que o pedágio poderia custar muito caro e se compromete a subsidiar o projeto com o pagamento ao Parceiro Privado de uma contraprestação pública. Assim, a contraprestação complementa a remuneração do Parceiro Privado para reduzir o valor cobrado dos usuários.

b) Concessão administrativa: é o contrato de prestação de serviços de que a Administração Pública seja usuária direta ou indireta, envolvendo ou não a execução de obra ou fornecimento e instalação de bens.

Seguem abaixo dois exemplos de PPP Administrativa.

Exemplo 2 – Construção de um presídio: O Governo contrata um parceiro privado para construir um presídio e prestar serviços de vigilância, limpeza, manutenção das instalações do prédio e alimentação dos presos. A segurança externa e o Poder de Polícia permanecem sob a responsabilidade do Governo. Nesta PPP, não é possível haver cobrança de tarifas e o parceiro privado é remunerado exclusivamente pela contraprestação pública paga pela Administração.

Exemplo 3 – Construção de um hospital: O Governo contrata um parceiro privado para construir um hospital e instalar todos os equipamentos necessários ao atendimento dos pacientes. O atendimento será gratuito e o parceiro privado prestará serviços administrativos de manutenção das instalações do prédio e dos equipamentos, de limpeza e de fornecimento de materiais e medicações. Os médicos, enfermeiros e

demais profissionais da área de saúde serão servidores públicos contratados pelo Governo. Nesta PPP, não haverá cobrança de tarifa dos pacientes e o parceiro privado será remunerado por uma contraprestação pública.

Vale ressaltar que as concessões em que não há contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado não são PPP e permanecem regidas pela Lei nº 8.987/95 (Lei de Concessão e Permissão para prestação de serviços públicos), e são chamadas de concessões comuns.

03.02.01.04 Objetos

Podem ser objeto de uma PPP os serviços públicos típicos, tais como os serviços de transporte rodoviário, saneamento básico, saúde e educação, além da prestação de serviços à Administração Pública, tal como a gestão de um prédio público, ou de um presídio.

03.02.01.05 Procedimentos Para Contratação

A contratação de uma PPP deve ser precedida de licitação na modalidade de concorrência pública. A lei nº 11.079/2004, no art. 10, estabelece que a abertura do processo licitatório seja condicionada ao cumprimento de vários requisitos que demonstrem a viabilidade do projeto do ponto de vista técnico, fiscal, legal, orçamentário, ambiental, etc. No caso da União, o órgão responsável pela aprovação de todas as PPPs é o Comitê Gestor de PPP (CGP), e a ele deverão ser submetidas todas as propostas de parcerias.

03.02.01.06 Vedações à Contratação

Segundo o art. 2º da lei nº 11.079/04, não pode ser PPP a contratação que tenha como objeto único o fornecimento de mão-de-obra, o fornecimento e instalação de equipamentos, ou a execução de obra pública. Também não poderá ser PPP os contratos com valor inferior a R\$ 20 milhões ou prazo inferior a cinco anos.

03.02.01.07 Garantias Concedidas Pelo Parceiro Público

Segundo o art. 8º da lei das PPPs, as obrigações pecuniárias contraídas pela Administração Pública em contrato de Parceria Público-Privadas poderão ser garantidas mediante:

“I – vinculação de receitas;

II – instituição ou utilização de fundos especiais previstos em Lei;

III – contratação de seguro-garantia com as companhias seguradoras que não sejam controladas pelo Poder Público;

IV – garantia prestada por organismos internacionais ou instituições financeiras que não sejam controladas pelo Poder Público;

V – garantias prestadas por fundo garantidor ou empresa estatal criada para essa finalidade;

VI – outros mecanismos admitidos em Lei.”

Neste sentido, foi instituído para a União o Fundo Garantidor das PPPs, com a finalidade de prestar garantia de pagamento de obrigações pecuniárias assumidas pelos parceiros públicos federais em virtude das parcerias contratadas.

Um exemplo de garantia acontece quando em uma PPP patrocinada, como no exemplo da rodovia, o Governo tem o compromisso de pagar uma contraprestação ao Parceiro Privado. No entanto, para evitar o risco futuro de descumprimento do contrato por parte do Governo, é estabelecida uma garantia de pagamento. A garantia só pode ser utilizada no caso em que o Parceiro Privado cumpra seus compromissos e o Governo fique inadimplente com uma obrigação contratual. No caso da União, essa garantia pode ser dada por meio do Fundo Garantidor de PPP da União, que detém títulos públicos federais, ações e outros ativos. Ou pode-se contratar uma empresa seguradora que garanta o pagamento do governo, ou ainda um aval de uma instituição multilateral, e outras formas de garantias previstas na lei.

03.02.01.08 Riscos

Em projeto de PPP, é normal que existam riscos de diversas naturezas, tais como riscos de demanda, construção, disponibilidade dos serviços, cambial, etc. A lei determina que os contratos de PPP devam prever a repartição objetiva de riscos. Com base no contrato é que o parceiro público pode assumir riscos ou transferi-los ao parceiro privado. Deve-se ressaltar que os riscos têm efeitos importantes sobre a contabilidade das PPPs, como será demonstrado nesse manual.

Podemos agrupar os diversos riscos em PPP da seguinte forma:

I - risco de demanda: é reflexo na receita do empreendimento da possibilidade de que a utilização do bem objeto do contrato possa ser diferente da frequência estimada no contrato, desconsideradas as variações de demanda resultantes de inadequação ou qualidade inferior dos serviços prestados, qualquer outro fator de responsabilidade do parceiro privado que altere sua qualidade ou quantidade ou ainda eventual impacto decorrente de ação do parceiro público.

Ocorre sempre que o parceiro público garantir ao parceiro privado receita mínima sobre o do fluxo total esperado para o projeto, independente da utilização efetiva do serviço objeto da parceria.

Exemplo prático: O contrato de PPP surge para atender a uma necessidade pública, diretamente à sociedade, ou ao Governo. No entanto, são contratos com longos prazos e na maior parte das vezes não é possível saber ao certo o quantitativo dos serviços que serão demandados. Assim, o Governo estará assumindo o risco de demanda de um projeto caso se comprometa a remunerar o Parceiro independentemente da demanda pelos serviços.

Isto ocorre, por exemplo, em uma PPP patrocinada de rodovia se o governo compensa o Parceiro Privado por uma arrecadação com pedágio inferior ao previsto em virtude de um tráfego menor que o esperado, ou remunera o Parceiro Privado com uma contraprestação independentemente do tráfego realizado.

Outro exemplo é de uma PPP administrativa de um presídio em que o Governo se obriga a remunerar o parceiro privado em razão de uma quantidade pré-determinada de vagas prisionais.

Nestes exemplos, caso o tráfego de veículos ou a demanda por vagas prisionais seja inferior ao previsto, o Parceiro Público assume este risco e garante a remuneração do Parceiro Privado.

II - risco de construção: é o risco de variação dos principais custos referentes à constituição ou manutenção do bem.

Ocorre sempre que o parceiro público garantir ao parceiro privado compensação de parte ou totalidade do custo originalmente contratado ou em relação à variação do custo que exceder ao valor originalmente contratado, considerando todos os custos referentes à constituição ou manutenção do bem associado à parceria, inclusive mediante a indexação da receita do contrato a índices setoriais de preços que reflitam a evolução do custo de construção e manutenção do bem e o repasse de custos de reparos e outros custos de manutenção do bem.

Exemplo prático: Em um contrato de PPP, o Governo assume mediante o Parceiro Privado o compromisso de pagar determinada quantia caso os custos da obra sejam maiores que o previsto. Isso ocorre, por exemplo, se os materiais utilizados nas obras custarem mais caro do que o previsto. Ou ainda, se a quantidade de materiais necessária for superior à prevista. Nesse caso, se o governo assume, parcial ou integralmente, os prejuízos, está assumindo, parcial ou integralmente, o risco de custo de construção.

III - risco de disponibilidade: é o risco de não disponibilização do bem ou o fornecimento do serviço em desacordo com os padrões exigidos, ou desempenho abaixo do estipulado.

Ocorre quando o parceiro público garantir ao parceiro privado o pagamento de parte ou totalidade da contraprestação independente da disponibilização do serviço objeto da parceria ou em desacordo com as especificações contratuais.

Exemplo prático: Todas as PPPs devem obrigatoriamente incluir prestação de serviços. O risco de disponibilidade se refere à possibilidade de que esses serviços não sejam disponibilizados ou o sejam em um padrão de qualidade inferior ao contratado. Em uma prestação de serviços, se isso ocorrer é natural que a remuneração do contratado seja reduzida ou suspensa. Portanto, quando o governo faz um contrato de PPP em que se compromete a remunerar o parceiro privado independente da disponibilização ou prestação dos serviços, neste contrato o Governo assume, parcial ou integralmente, o risco de disponibilidade.

A modelagem de um contrato de PPP pode ensejar outros riscos além dos riscos de demanda, construção e disponibilidade, dentre os quais se destacam:

IV – risco cambial: Em um contrato de PPP é possível que parte dos insumos do Parceiro Privado seja advinda do exterior, principalmente na fase de construção e de aquisição de equipamentos. Ou ainda, é possível que o financiamento obtido pelo Parceiro Privado para os investimentos necessários seja oriundo do exterior, com compromissos em moeda estrangeira. Nesses dois casos, as obrigações assumidas pelo Parceiro Privado estarão sujeitas a flutuações, conforme variação do câmbio. Como as receitas do Parceiro Privado serão em moeda nacional, se esta se depreciar frente ao Dólar, o Parceiro Privado poderá não ter como arcar com este descasamento de suas receitas e despesas. Neste caso, se o Governo assume o compromisso de compensar o Parceiro Privado por estas perdas, estará assumindo risco cambial.

V – risco operacional: Durante o prazo contratual, o Parceiro Privado desenvolve uma série de atividades necessárias à sua operação. Estas atividades têm custos que foram projetados no momento da contratação. Por exemplo, custos com a manutenção de equipamentos, mão-de-obra, etc. O risco operacional refere-se à possibilidade de que estes custos sejam projetados de forma errada, seja por preços ou quantidades inferiores à realizada. Se o Governo assume compromissos de suportar esses custos adicionais, está assumindo o risco operacional.

03.02.01.09 Limitações

Segundo a Lei nº 11.079/2004, art. 22, a União não poderá contratar uma nova PPP se a soma de seus gastos com as parcerias em vigor tiverem excedido a um por cento de sua receita corrente líquida no ano anterior ou vierem a exceder este percentual na projeção para os próximos dez exercícios.

De acordo com o art. 10 da Lei Federal nº 12.024/2009 a União não poderá conceder garantia e realizar transferência voluntária aos Estados, Distrito Federal e Municípios se a soma das despesas de caráter continuado derivados do conjunto das parcerias já contratadas por esses entes tiver excedido, no ano anterior, a 3% (três por cento) da receita corrente líquida do exercício ou se as despesas anuais dos contratos vigentes nos 10 (dez) anos subsequentes excederem a 3% (três por cento) da receita corrente líquida projetada para os respectivos exercícios.

Além disso, se a PPP for considerada uma operação de crédito, ela deverá seguir os procedimentos estabelecidos na resolução nº 43/2001 do Senado Federal. Se gerar impactos sobre a dívida consolidada líquida, deverá respeitar os limites máximos para dívida estabelecidos na Resolução nº 40 do Senado Federal.

03.02.02 ASPECTOS ECONÔMICO-CONTÁBEIS DAS PPP

03.02.02.01 Essência Econômica

A classificação contábil das Parcerias Público-Privada (PPP) requer a observância da essência econômica das transações sobre seus aspectos formais, em consonância com o art. 1º, § 2º da Resolução nº 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC):

“ CAPÍTULO I DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE (PC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)”

Ao retratar a essência da relação entre a Sociedade de Propósito Específico (SPE) e o ente público a qual está contratualmente vinculada, as demonstrações contábeis poderão refletir adequadamente a natureza dos direitos e obrigações do ente público relacionados às PPP. Note-se que a configuração jurídica desta modalidade contratual induz a transferência para a SPE da incumbência pela execução dos serviços públicos objetos da PPP, o que reduz a capacidade de registros contábeis exclusivamente baseados na titularidade refletirem adequadamente a natureza dos eventos associados à parceria.

03.02.02.02 Experiência Internacional em PPP

O aparecimento e a difusão dos contratos de PPP em diferentes países tornaram necessária a edição de normativo contábil específico, que permitisse ao setor público registrar adequada e uniformemente os direitos e obrigações associados a esta nova modalidade contratual.

REINO UNIDO

Por ser pioneiro em contratos de PPP e ter desenvolvido amplo programa de parcerias, a normatização contábil adotada pelo Reino Unido tornou-se referência sobre o tema, sendo replicada em diferentes países. O foco das regras contábeis encontra-se no bem que serve de suporte material para a futura prestação de serviço, objeto final dos contratos de PPP:

“A prática usual é não capitalizar os contratos de serviços. Entretanto, onde a propriedade é requerida para executar um contrato de serviços, a prática presente pode requerer que a propriedade seja reconhecida como ativo do comprado” (ASB, 1998, item F4).

A definição consiste em “se um parceiro tem a propriedade de um ativo dependerá da distribuição dos benefícios decorrentes daquela propriedade e da correspondente exposição a riscos” (HMT, 1999, item 4.2). Ou seja, a inferência sobre a propriedade do ativo, e por consequência sobre a dívida que permitiu sua aquisição, não reside meramente na dimensão legal de propriedade, mas está relacionada a critérios econômicos, que devem ser espelhados nos registros contábeis.

Fundamentalmente, a decisão sobre a propriedade do ativo, que condiciona seu registro, depende da análise da distribuição de riscos, processo não trivial, dado a complexidade

envolvida em sua mensuração, agravada pelo fato das PPPs conterem formas de repartição dos riscos entre os parceiros envolvidos.

A classificação do ativo considera indicadores de risco quantitativos e qualitativos, sendo feita caso a caso. Não obstante, são dadas diretrizes quanto aos riscos que devem ser considerados na análise quantitativa, bem como às questões que devem ser respondidas na análise qualitativa. São enfatizados os riscos de demanda, desenho, construção, disponibilidade, obsolescência e valor residual, todos devendo ser objeto de quantificação, por meio da multiplicação de sua estimativa de probabilidade de ocorrência pelo valor presente do impacto causado ao parceiro público e ao privado.

Adicionalmente, existem aspectos que devem ser levados em conta na análise quantitativa. *“Quando o risco de demanda é significativo, ele normalmente confere a evidência mais importante sobre quem é o proprietário do ativo e quando for significativo, o risco do valor residual normalmente dá clara evidência da propriedade”* (HTM, 1999, item 4.10). Mudanças na remuneração em razão dos custos de operação do ativo indicam sua propriedade por parte do setor público, enquanto adoção de um índice geral de preços tem o efeito contrário.

No plano qualitativo, a propriedade é determinada por critérios como a autonomia do operador para a definição de como prestar o serviço, que se for alta é sinal de que o ativo é seu, e as consequências em casos de término antecipado do contrato, sendo que se houver garantia de que o operador seja totalmente reembolsado pelo contratante é indicativo de que se trata de uma operação de financiamento.

Naqueles contratos em que se concluir que o bem é, na sua essência, do parceiro público, então seus custos de construção devem fazer parte de sua contabilidade como um ativo e os pagamentos futuros devem ser o passivo a ele correspondente. A partir do início da operação, o bem deverá ser depreciado e o passivo reduzido à medida que os pagamentos são feitos, mediante aplicação de uma taxa de desconto apropriada.

Ressalte-se que mesmo não considerando o ativo criado em decorrência da PPP como na essência de propriedade do setor público, podem existir outros ativos e passivos envolvidos, que requeiram reconhecimento. Determina-se ainda análise preliminar visando aferir a possibilidade de separar os fluxos de pagamento a cargo do setor público que decorram unicamente da propriedade daqueles que estão associados à prestação de serviços, sendo que sua verificação implica registrar as obrigações decorrentes da propriedade em conformidade com a sistemática utilizada no arrendamento mercantil.

EUROSTAT

A Comunidade Europeia, por meio da Eurostat, agência responsável pelas estatísticas europeias, datado de fevereiro de 2004, decidiu sobre o tratamento contábil dos contratos de PPP, abrangendo inclusive o impacto deste tratamento nas contas públicas, quer no conceito de fluxo (déficit), quer de estoque (dívida):

“Recomenda que o ativo envolvido na PPP seja classificado como não governamental e, portanto, registrado fora do balanço patrimonial do governo se as duas condições abaixo forem satisfeitas:

I) o parceiro privado suportar o risco de construção; e

II) o parceiro privado suportar pelo menos o risco de disponibilidade ou o risco de demanda” (EUROSTAT, 2004).”

Esse encaminhamento mantém a diretriz formulada pelo Reino Unido, de sustentar o registro contábil e fiscal na definição econômica de propriedade, que também seria estabelecida a partir da forma de repartição de riscos entre os parceiros. Entretanto, ao limitar o espectro de riscos considerados, introduz maior grau de simplicidade para as regras contábeis (e fiscais), na medida em que alicerça a decisão em inferências mais restritas, menos complexas e mais transparentes:

“Em Contas Nacionais, os ativos envolvidos em PPP somente podem ser considerados como ativos não governamentais se existir forte evidência de que o parceiro (privado) suporta a maior parte dos riscos atrelados à parceria em questão. Esta análise de riscos suportados pelas partes envolvidas no contrato é o elemento fundamental para acessar o tipo de parceria envolvida no projeto, no que diz respeito à classificação dos ativos envolvidos no contrato, de modo a garantir a correta contabilização dos impactos da PPP no déficit público” (EUROSTAT, 2004, p.2).

A utilização dos riscos de negócio como critério essencial para caracterizar a propriedade do ativo da PPP requer definir de forma clara a parte que é responsável pelo risco, o que nem sempre é trivial, na medida em que as parcerias são geralmente caracterizadas pela repartição dos riscos. Ou seja, muitos dos riscos são assumidos pelo setor público, mas dificilmente de forma integral. Eurostat (2004) procura clarificar esta questão, remetendo a caracterização do suporte de risco por uma das partes para a assunção da maior parte do risco.

03.02.02.03 Riscos Relevantes Para Definir a Essência Econômica

Os riscos de demanda, construção e disponibilidade foram identificados pela Eurostat como os relevantes para inferir o balanço de risco da parceria e por consequência a forma de registro contábil. O Reino Unido já havia dado proeminência a estes mesmos riscos. A seguir, procura-se caracterizá-los de forma mais detalhada, permitindo maior transparência e uniformidade à contabilidade.

RISCO DE DEMANDA

Este risco está associado à possibilidade de variações na receita estimada do empreendimento em razão da utilização do bem objeto do contrato de parceria em intensidade maior ou menor do que a frequência estimada ou projetada no contrato. É aplicável tanto a concessões patrocinadas quanto administrativas.

Tradicionalmente, os contratos de concessão no Brasil determinam que os riscos de demanda sejam integralmente assumidos pelo concessionário sendo vedada sua transferência aos usuários. A PPP abriu a possibilidade de este risco ser assumido pelo ente público.

Com vistas à caracterização e avaliação do risco de demanda, ter-se-á em conta que:

I) Este risco frequentemente decorre de variações na atividade econômica, tendências do mercado ou novas formas de prestação de serviços semelhantes;

II) Não devem ser computados na variação da receita do parceiro privado a ser considerada para avaliação desse risco os efeitos de multas ou reduções de pagamento decorrentes da indisponibilidade do bem por sua responsabilidade;

III) Também devem ser desconsideradas variações de demanda resultantes de inadequação ou qualidade inferior dos serviços prestados, ou qualquer outro fator de responsabilidade do parceiro privado que altere sua qualidade ou quantidade;

IV) Em princípio, o risco de demanda só deverá ser considerado naquilo que não depender da ação do parceiro público; variações de demanda resultantes de ações do Poder Público, inclusive de órgão não relacionado ao que é parte no contrato, que caracterizem mudança de política, ou o desenvolvimento de alternativas que concorram diretamente com o serviço objeto do contrato, deverão receber tratamento específico na análise do respectivo risco, considerando inclusive eventuais compensações para isso já previstas.

Considera-se que o risco de demanda incida sobre o parceiro público quando este for obrigado a garantir determinado nível mínimo de receita para o parceiro privado, independente do volume da demanda pelo bem ou serviço advindo do próprio ente público ou pelo usuário final, diminuindo de forma significativa ou tornando flutuações do volume da demanda pouco relevantes para a determinação da receita do parceiro privado.

No entanto, considera-se que este risco incida sobre o parceiro privado, se:

I) Os pagamentos por parte do parceiro público variarem proporcionalmente à demanda, sendo a receita mínima garantida pelo parceiro público significativamente menor que o custo razoável de constituição do bem, ou explicitamente identificável com a remuneração apenas da disponibilidade de serviços contratados;

II) O parceiro privado tiver a possibilidade de compensá-lo utilizando o bem para oferecer serviços a terceiros; caso o contrato vede essa possibilidade e preveja um pagamento mínimo comparável ao custo razoável de constituição do bem, o risco de demanda incidirá sobre o parceiro público.

Esta garantia pode decorrer:

I) Da presença de uma obrigação financeira previamente definida, que seja independente do nível de utilização do bem ou do serviço ofertado pela SPE;

II) De cláusula que confira ao parceiro privado o direito de receber recursos do parceiro público caso a utilização do bem ou serviço seja inferior ao projetado.

RISCO DE CONSTRUÇÃO

Este risco está associado a variações nos principais custos referentes à constituição ou manutenção do bem utilizado na parceria.

Com vistas à caracterização e avaliação do risco de variação dos principais custos referentes à constituição ou manutenção do bem, ter-se-á em conta que:

I) Caso o risco de obsolescência do bem, ou de mudança de tecnologia, seja relevante, o mesmo incidirá sobre o parceiro por ele responsável;

II) Avaliações qualitativas quanto ao grau de especificação das características do bem estabelecido pelo parceiro público servem de parâmetro para aferição do risco de construção; quanto maior for esse grau, assim como o envolvimento desse parceiro na elaboração ou definição do projeto do bem, maior será a possibilidade do risco de que trata este artigo incidir sobre ele; inversamente, se assegurada ao parceiro privado discricção quanto à especificação do bem, maior será a possibilidade do risco de que trata este artigo incidir sobre este, garantida a prestação dos serviços dentro dos padrões estabelecidos contratualmente;

III) Consideram-se especificações das características do bem, entre outras, as referências às mesmas contidas nas condições contratuais de aceitação do bem, restrições à discricção do parceiro privado na elaboração de seu desenho ou projeto, em especial que não se coadunem com padrões técnicos usuais, ou que envolvam escolha de alternativas técnicas.

Considera-se que este risco incide sobre o parceiro público quando há previsão contratual que lhe atribui responsabilidade pelos encargos financeiros decorrentes de atrasos ou aumentos de custos de construção ou reforma do bem, assim como o repasse de custos de reparos e outros custos de manutenção do bem. Adicionalmente, a adoção de cláusula contratual de reajuste das contraprestações devidas pelo parceiro público que contenha repasses de custos setoriais configura procedimento que aloca ao ente público o risco de construção.

A garantia associada ao risco de construção pode decorrer da presença de uma obrigação financeira compensatória para fazer frente a custos adicionais de construção e manutenção não previstos, assim como de obrigações decorrentes de reajustes na contraprestação devida pelo parceiro público em razão da variação de itens específicos de preços diretamente associados aos insumos utilizados na construção e manutenção do bem que dá suporte material à parceria.

O risco de construção tende a se encerrar após a disponibilização do ativo associado à provisão do serviço. Não obstante, alguns arranjos contratuais podem permitir que este risco perdure na fase de prestação do serviço, em especial caso a parceria contenha previsão de indenização ao parceiro privado em decorrência de variações nos custos de manutenção e operação, ou ainda previsão de reajuste da contraprestação em razão de evolução de índices de preço de itens de custo específico. Indenizações associadas à variação dos quantitativos requeridos para a prestação do serviço objeto da parceria também se enquadram neste conceito.

RISCO DE DISPONIBILIDADE

Este risco está associado aos efeitos decorrentes da indisponibilidade do bem, em função de sua apresentação em desacordo com os padrões exigidos ou de desempenho abaixo do estipulado.

Ressalte-se que a Lei nº 11.079/2004 impôs restrições à assunção deste risco por parte da Administração Pública, ao determinar que “*a contraprestação da Administração Pública será obrigatoriamente precedida da disponibilização do serviço objeto do contrato de parceria público-privada*” (art. 7º).

Com vistas à caracterização e avaliação do risco de indisponibilidade do bem, ter-se-á em conta que:

I) A previsão contratual de penalização do parceiro privado pela não disponibilidade do bem refere-se a situações decorrentes de sua culpa, ou pela deficiência do bem em atender padrões contratuais ou estatutários de segurança, operacionais ou de qualidade;

II) A penalização por parte do parceiro público pode se traduzir na redução, de maneira significativa, das contraprestações em razão da deficiência do bem ou serviço, proporcionalmente ao grau dessa indisponibilidade, concomitantemente ou não à aplicação de multas ao parceiro privado;

III) Esta penalização não se confunde com a penalização pela não prestação do serviço, estando o bem disponível nas condições contratuais para operação.

Considera-se que este risco incida sobre o parceiro privado quando este for penalizado por não estar apto a oferecer o volume de serviços contratualmente estabelecido, satisfeitas normas gerais de segurança ou outros padrões operacionais relacionados à prestação do serviço ao parceiro público ou aos usuários finais, inclusive aqueles contratualmente definidos, resultando em deficiência de desempenho.

Considera-se que o mesmo incida sobre o parceiro público quando este tem a obrigação de pagar as contraprestações contratuais independentemente da efetiva disponibilidade do serviço ou da situação do bem.

Esta garantia pelo parceiro público pode decorrer da presença de obrigação de pagamento que tenha como referência apenas a constituição do bem que serve de suporte à prestação do serviço objeto da parceria, assim como de obrigação de pagamento que cubra despesas com dívida do parceiro privado independente de seu desempenho na prestação do serviço.

03.02.03 CONTABILIZAÇÃO DOS CONTRATOS DE PPP²⁶

Nos contratos de PPP, a despesa orçamentária nas concessões patrocinadas, em geral, é corrente de subvenções econômicas, visto que na essência a contraprestação do parceiro público é considerada ajuda financeira.

²⁶ Os lançamentos são apresentados na estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

Já nas concessões administrativas a essência da despesa orçamentária é corrente de prestação de serviços, pois nestes casos há contraprestações decorrentes de serviços prestados diretamente ou indiretamente ao parceiro público, podendo haver outras despesas, de acordo com os objetos definidos no contrato.

No entanto, a assunção pelo parceiro público de parte relevante de pelo menos um entre os riscos de demanda, disponibilidade ou construção será considerada condição suficiente para caracterizar que a essência de sua relação econômica implica o reconhecimento dos ativos imobilizados ou intangíveis constituídos pela SPE no balanço patrimonial do ente público, em contrapartida à assunção de dívida de igual valor decorrente dos riscos assumidos (obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP). Caso o bem constituído pela SPE seja de tal maneira específico que somente o parceiro público pode utilizá-lo em sua atividade, então também deverá ser reconhecido no balanço patrimonial do ente público em contrapartida à assunção de dívida de igual valor.

Nos contratos de PPP, os investimentos específicos em obras ou aquisição de bens financiados pelo parceiro público são registrados em seu balanço patrimonial como obras em andamento ou bem específico, podendo haver a assunção de dívida, a ser reconhecida de acordo com o princípio da competência. Isso ocorre quando, entregue o bem ou recebida a etapa ou totalidade da obra, existirem contraprestações do parceiro público específicas relacionadas ao investimento já realizado. Nesse caso, deve ser reconhecida a dívida, caso não haja registro de passivo pela assunção de parte relevante de pelo menos um entre os riscos de demanda, disponibilidade ou construção (obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP) que contemple estas dívidas decorrentes de investimentos específicos.

03.02.03.01 Provisão para riscos decorrentes de PPP

A transferência de riscos para o parceiro privado é aspecto caracterizador da PPP, em oposição aos contratos tradicionais de obra e serviço (Lei nº 8.666/1993), que mantêm na Administração Pública grande parte dos mesmos, e aos contratos de concessão (Lei nº 8.987/1995), que transferem integralmente os riscos ao concessionário e aos usuários.

Os contratos de PPP podem embutir riscos de extensa magnitude, que possuem a particularidade de engendramentos compromissos financeiros de forma automática, enquanto a materialização de riscos similares nos contratos tradicionais não tem necessariamente este condão. Exemplificando, a efetivação de número de usuários aquém do previsto em algum empreendimento público reduz o benefício social correlato, mas não gera obrigação financeira, enquanto em um contrato de PPP, o estabelecimento de cláusula garantindo remuneração adicional ao parceiro privado em razão de frustração na demanda gera compromisso de pagamento.

Ressalte-se ainda a possibilidade de que compromissos financeiros da Administração em contratos de PPP sejam alocados em cláusulas de risco, com o fito de viabilizar a implementação de projetos de reduzido retorno econômico ou com alto grau de incerteza.

A Lei nº 11.079/2004 estabeleceu conjunto de obrigações no que se refere à assunção de riscos pelo parceiro público, podendo ser destacado:

I) O inciso VI do art. 4º - determina que a contratação de PPP observe a diretriz da repartição objetiva de riscos entre as partes; e

II) O inciso III do art. 5º - determina que as cláusulas contratuais prevejam a repartição de riscos entre as partes.

Para se conceituar a provisão, faz-se necessário definir “contingências passivas”, consistindo esta em uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas que não é reconhecida porque é improvável que a entidade tenha de liquidá-la; ou o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança. Segundo a NPC 22, do IBRACON, *de maneira geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas em relação ao tempo ou ao valor.*

Ainda de acordo com a NPC, *uma provisão deve ser reconhecida quando uma entidade tem uma **obrigação** legal ou não formalizada **presente** como consequência de um **evento passado**; é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e o montante da obrigação possa ser **estimado com suficiente segurança**.*

Portanto, reconhecendo a relevância das garantias associadas a mitigações de risco e a necessidade de dimensionar e estimar a probabilidade de ocorrência do evento futuro que aciona o desembolso de recurso em contratos de PPP, os riscos assumidos e concretizados pelo parceiro público devem ser dimensionados e registrados como provisão em conta patrimonial, refletindo o valor esperado da perda, trazido a valor presente. A utilização do valor presente também é compatível com as regras contábeis estabelecidas (CFC, 2005).

Na ausência de modelos com o grau de confiança apropriado, determina-se postura mais cautelosa em acordo com o princípio da prudência, registrando em provisão o valor presente da perda com probabilidade de 95%, o denominado “Valor em Risco”, tradicionalmente utilizado pelo sistema financeiro.

Esta forma de registro permite valoração permanente e apropriação adequada dos riscos que impliquem garantias concedidas ao parceiro privado, assumidos pelo parceiro público em contratos de PPP. Quanto melhor o modelo de valoração, menor o grau de conservadorismo exigido. Mudanças de percepção quanto ao provável impacto financeiro dos riscos assumidos, com base em indicadores consistentes e na própria evolução da execução do contrato, permitem reavaliar os riscos e os registros contábeis correlatos.

As provisões deverão ser reconhecidas no momento da assunção dos riscos, pelo valor da perda provável assumida pelo parceiro público e reavaliadas na medida em que a execução do contrato prover informações adicionais relevantes.

Não mais existindo incertezas, quanto a valor e vencimento, as provisões serão revertidas em outras obrigações, integrantes do passivo patrimonial, ou liquidadas.

É importante ressaltar que a provisão será registrada pela diferença entre o total das obrigações estimadas decorrentes dos riscos e o valor da obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP, no caso do parceiro público assumir parcela relevante de um dos riscos de demanda, disponibilidade ou construção. Caso não haja o registro da obrigação referida anteriormente, a provisão será registrada pelo seu valor estimado.

03.02.03.02 Formalização dos Contratos de PPP

a) Lançamento contábil no momento da assinatura do contrato (registro contábil do contrato em contas de compensação):

No momento da assinatura do contrato de PPP, há o registro dos atos potenciais em contas de compensação.

O registro contábil referente a esse ato é o seguinte:

Código da Conta	Título da Conta
D 7.1.x.x.x.xx.xx	Contratos de PPP
C 8.1.x.x.x.xx.xx	Contratos de PPP a executar

Durante a execução do contrato, deverá ocorrer o seguinte registro:

Código da Conta	Título da Conta
D 8.1.x.x.x.xx.xx	Contratos de PPP a executar
C 8.1.x.x.x.xx.xx	Contratos de PPP executados

b) Lançamento contábil das garantias concedidas pelo parceiro público:

Conforme definição da Lei nº 11.079/04:

“As obrigações pecuniárias contraídas pela Administração Pública em contrato de parceria público-privada poderão ser garantidas mediante:

I – vinculação de receitas, observado o disposto no inciso IV do art. 167 da Constituição Federal;

II – instituição ou utilização de fundos especiais previstos em Lei;

III – contratação de seguro-garantia com as companhias seguradoras que não sejam controladas pelo Poder Público;

IV – garantia prestada por organismos internacionais ou instituições financeiras que não sejam controladas pelo Poder Público;

V – garantias prestadas por fundo garantidor ou empresa estatal criada para essa finalidade;

VI – outros mecanismos admitidos em Lei.”

O registro contábil referente a esse fato é o seguinte:

Código da Conta	Título da Conta
D 7.1.2.1.x.xx.xx	Garantias e contragarantias concedidas
C 8.1.2.1.x.xx.xx	Garantias e contragarantias concedidas a executar

Durante a execução das garantias, deverá ocorrer o seguinte registro:

Código da Conta	Título da Conta
D 8.1.2.1.x.xx.xx	Garantias e contragarantias concedidas a executar
C 8.1.2.1.x.xx.xx	Garantias e contragarantias concedidas executadas

03.02.03.03 Execução dos Contratos de PPP

a) Reconhecimento dos ativos constituídos pela SPE no balanço patrimonial do ente público em contrapartida à assunção de dívida de igual valor decorrente dos riscos assumidos (Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP).

Caso se caracterize que a essência da relação econômica decorrente de contrato de PPP implica o reconhecimento dos ativos constituídos pela SPE no balanço patrimonial do ente público em contrapartida à assunção de dívida de igual valor decorrente dos riscos assumidos (obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP), o registro contábil será o seguinte:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.x.x.x.xx.xx	Ativos constituídos pela SPE
C 2.x.x.x.x.xx.xx	Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP

Caso esse financiamento conste especificamente no orçamento-geral do ente, deverão ocorrer os lançamentos relativos à realização da receita orçamentária de operação de crédito em bens, concomitante o empenho, liquidação e pagamento da despesa orçamentária de investimentos - aquisição do ativo imobilizado.

Durante a execução do contrato, caso essas obrigações não se concretizem, **ou não sejam custeadas pela Administração Pública**, a obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP será baixada conforme registro contábil a seguir:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.x.x.x.x.xx.xx	Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP

b) Registro da provisão para passivos decorrentes de riscos assumidos em contratos de PPP:

Código da Conta	Título da Conta
D 3.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva
C 2.X.8.6.x.xx.xx	Provisão para riscos decorrentes de contratos de PPP

c) Contabilização das garantias de pagamentos

A legislação brasileira instituiu a possibilidade das obrigações pecuniárias do parceiro público em contratos de PPP serem garantidas mediante diferentes instrumentos, inclusive empresas e fundos garantidores criados para esta finalidade. Estes constituem ente dotado de patrimônio próprio especificamente destinado à cobertura das obrigações financeiras associadas às parcerias.

Esta inovação, mantida a perspectiva de que o registro contábil das parcerias deve ser feito em consonância com sua essência econômica, é parte integrante da contabilidade das PPPs, pois tem a faculdade de alterar a essência da transação em análise, ao permitir a cobertura prévia de eventual passivo assumido em virtude do registro de ativo (bem) ou de risco contratual pela disponibilização de ativo segregado contabilmente.

A formação de fundo ou empresa garantidoras pode representar mera mudança na forma do ativo do ente público, na medida em que os ativos integralizados tendem a estar constituídos. Mesmo assim, sua disponibilização prévia para a liquidação de obrigações decorrentes de PPP implica revisão dos termos em que se daria o registro contábil da parceria, pois configurar-se-ia disponibilização de ativos já existentes unicamente para honrar este compromisso. Desde que os ativos estejam segregados contabilmente e avaliados pelo seu valor de mercado, ou, na impossibilidade deste tipo de marcação, por método disponível que permita dimensionar de forma consistente o seu valor, conforme práticas de mercado e normas vigentes, este arranjo permite caracterizar o registro das garantias de pagamento em conta do ativo.

Os demonstrativos contábeis deverão contemplar contas específicas que permitam, por um lado, dimensionar o valor das obrigações assumidas pelo parceiro público em decorrência de contrato de PPP que esteja amparado por garantias em conformidade com os requisitos acima mencionados; por outro espelhar o grau de comprometimento do patrimônio do fundo ou empresa garantidores com garantias às obrigações pecuniárias do parceiro público em contratos de PPP.

As garantias com base em receitas públicas futuras – como tributação, dívida ativa e outros créditos não constituídos no âmbito do sistema financeiro e do mercado de capitais - não se enquadram nesta definição, pois não representam ativo previamente constituído, posto a disposição para compensar a aquisição de bem ou assunção de risco.

Assim, as garantias de reembolsos devem ser reconhecidas conforme definição do IBRACON:

“Quando se espera que algum ou todos os dispêndios exigidos para liquidar uma provisão sejam reembolsados por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido somente quando for praticamente certo que ele será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado. O montante reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o montante da provisão. (IBRACON NPC 22 – Contingências)”

Nesse caso, a variação patrimonial aumentativa das garantias de reembolsos externas ocorrerá no mesmo exercício financeiro da variação patrimonial diminutiva da constituição da provisão, de maneira que os riscos garantidos não promovam impacto no resultado patrimonial do exercício.

O registro contábil referente à garantia de reembolso é o seguinte:

	Código da Conta	Título da Conta
D	1.x.x.x.xx.xx	Garantias de pagamento em contratos de PPP
C	4.9.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Aumentativa

Quando houver a liquidação ou baixa da provisão para passivos contingentes decorrentes de contratos de PPP, que estiver associada à garantia de reembolso, tal garantia também ser baixada.

d) Registro da apropriação dos valores a pagar / concretização dos riscos assumidos (nas naturezas de informação patrimonial e orçamentária):

Empenho:

	Código da Conta	Título da Conta
D	6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Liquidação:

	Código da Conta	Título da Conta
D	2.1.8.6.x.xx.xx	Provisão para riscos decorrentes de contratos de PPP
C	2.1.3.x.x.xx.xx	Contraprestações a pagar de contratos de PPP

	Código da Conta	Título da Conta
D	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar

Caso não haja provisão, a apropriação dos valores a pagar ocorrerá da seguinte forma:

	Código da Conta	Título da Conta
D	3.x.x.x.x.xx.xx	VPD
C	2.1.3.x.x.xx.xx	Contraprestações a pagar de contratos de PPP

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar

A despesa orçamentária corrente nas concessões patrocinadas, conforme já mencionado, é de **subvenções econômicas**, visto que na essência a contraprestação do parceiro público é considerada ajuda financeira, expressamente autorizada na Lei nº 11.079/04, conforme conceito extraído da Lei nº 4.320/64:

“Art. 12 Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

[...]

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.”

Nos contratos de concessão administrativa, conforme já comentado, a essência da despesa orçamentária é de prestação de serviços, pois não há subsídio complementar às receitas do parceiro privado, mas contraprestações decorrentes de serviços prestados diretamente ou indiretamente ao parceiro público, podendo haver outros elementos de despesa de acordo com o objeto contratado.

e) Aquisição Financiada de Bens em PPP

Conforme já mencionado, nos contratos de PPP, os investimentos específicos em obras ou aquisição de bens financiados pelo parceiro público são registrados em seu balanço patrimonial como obras em andamento ou bem específico, podendo haver a assunção de dívida, a ser reconhecida de acordo com o princípio da competência. Isso ocorre quando, entregue o bem ou recebida a etapa ou totalidade da obra, existirem contraprestações do parceiro público específicas relacionadas ao investimento já realizado. Nesse caso, deve ser reconhecida a dívida, que é considerada operação de crédito, caso não haja registro de provisão pela assunção de parte relevante de pelo menos um entre os riscos de demanda, disponibilidade ou construção que contemple estas dívidas decorrentes de investimentos específicos.

Considera-se que ocorre assunção de dívida contratual de PPP quando o contrato indicar uma segregação, mesmo que implícita, entre despesas correntes e de capital. Por exemplo, suponha-se um contrato de PPP dispondo que depois de realizados os investimentos, e não sendo disponibilizados os serviços contratados, deverão ser pagas por parte do parceiro público 90% das contraprestações contratadas, independentemente da prestação dos serviços. Isto significa que 90% destas contraprestações correspondem ao pagamento de dívida decorrente de investimentos em PPP e 10% contrapartida dos serviços prestados pelo parceiro privado, devendo este fato ser corretamente refletido na contabilidade. Suponhamos que a contraprestação seja de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) por ano, durante 10 anos, perfazendo um total de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais). O registro contábil na natureza de informação patrimonial quando do recebimento das obras ou bens permanentes que fazem parte do objeto contratado será o seguinte:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Ativos constituídos pela SPE

C 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações não relacionadas a serviços em contratos de PPP	R\$90.000.000,00

Caso esse financiamento conste especificamente no orçamento, deverá ocorrer os lançamentos relativos à realização da receita orçamentária de operação de crédito em bens, concomitante o empenho, liquidação e pagamento da despesa orçamentária de investimentos - aquisição do ativo imobilizado.

O registro contábil da apropriação anual das despesas com o pagamento das contraprestações gera nesse caso os seguintes lançamentos na natureza de informação patrimonial:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Obrigações não relacionadas a serviços em contratos de PPP	R\$9.000.000,00
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Contraprestações a pagar de contratos de PPP	

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva	R\$1.000.000,00
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Contraprestações a pagar de contratos de PPP	

TOTAL: R\$ 10.000.000,00.

Outro exemplo simples seria um contrato de PPP patrocinada que prevê a ampliação e manutenção de rodovia, com a seguinte estrutura básica de financiamento anual:

Receitas

Tarifa cobrada dos usuários: R\$ 10.000.000,00

Contraprestação pública: R\$ 5.000.000,00

Despesas

Manutenção: R\$ 7.000.000,00

Ampliação: R\$ 7.000.000,00

Retorno do projeto: R\$ 1.000.000,00

TOTAL: R\$ 15.000.000,00

Para efetuar os registros contábeis, neste caso, é necessário verificar no contrato a que objeto está vinculada a despesa – se à manutenção ou se à ampliação da rodovia. No primeiro caso, teremos despesa de custeio; no segundo, despesa de investimento.

Não haverá operação de crédito em contrato de PPP quando as contraprestações pagas pelo parceiro público estiverem relacionadas aos serviços prestados pelo parceiro privado, sendo os pagamentos das contraprestações independentes da constituição do bem.

Caso o risco de disponibilidade do bem exceda a 40%, aplica-se a regra do registro do ativo imobilizado em contrapartida a obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP de igual valor).

Portanto, em que pese a contabilidade governamental possuir um grande relacionamento com os aspectos jurídicos, deve guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, interpretar de forma consistente a essência de cada contrato de PPP, em prevalência sobre a forma. Assim, o contrato deverá fornecer indicativos objetivos para que a despesa possa ser contabilizada.

f) Lançamento contábil no momento do pagamento das contraprestações:

A Lei nº 11.079/04 define o seguinte:

“A contraprestação da Administração Pública nos contratos de parceria público- privada poderá ser feita por:

I – ordem bancária;

II – cessão de créditos não tributários;

III – outorga de direitos em face da Administração Pública;

IV – outorga de direitos sobre bens públicos dominicais;

V – outros meios admitidos em Lei.”

(art. 9º, Lei nº 11.079/04)

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.3.x.x.xx.xx	Contraprestações a pagar de contratos de PPP
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

g) Indenização das parcelas de investimentos vinculados a bens revertidos ao parceiro público no advento do termo contratual, pelo valor residual:

A Lei nº 11.079/04 define o seguinte:

“A reversão no advento do termo contratual far-se-á com a indenização das parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou depreciados, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido.”
(art. 36, Lei nº 8.987/95)

Segue o lançamento contábil, sendo necessários, ainda, os registros da execução da despesa orçamentária nas fases de empenho, liquidação e pagamento:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.3.x.x.xx.xx	Contraprestações a pagar de contratos de PPP (criar)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

03.02.04 QUADRO COMPARATIVO DOS DIFERENTES PASSIVOS EXISTENTES EM CONTRATOS DE PPP

PASSIVOS	CONCEITO
Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP	Quando o parceiro público assume parte relevante de pelo menos um dos riscos acima, ou o bem for de tal maneira específico que só pode ser utilizado pelo ente público, os ativos imobilizados e intangíveis constituídos pela SPE devem constar no balanço do ente público em contrapartida a um passivo de igual valor decorrente dos riscos assumidos.
Provisão para riscos decorrentes de contratos de PPP	Quando há um dos três riscos anteriormente explicitados (de demanda, de disponibilidade e de construção) o ente deve provisionar esse valor. Caso esse seja maior que o passivo da linha anterior, deve-se abater dessa provisão o valor desse passivo.
Obrigações não relacionadas a serviços em contratos de PPP	Quando outras obrigações não relacionadas com a efetiva prestação de serviços configurarem comprometimento de recursos, há também a necessidade de se registrar o passivo.
Contraprestações a pagar em contratos de PPP	Passivo que efetivamente será pago, pois foi reconhecido o real direito do parceiro privado de receber esse valor. Pode surgir da transformação de outro passivo, caso esse tenha sido anteriormente reconhecido.

03.02.05 EXEMPLOS ILUSTRATIVOS

Os exemplos abaixo procuram esclarecer a forma de registro e demonstração que é determinada pelo Manual. Para simplificar a exposição, ateve-se a aspectos centrais, desenvolvidos de forma sintética. Eventual complexidade contratual das parcerias pode demandar análise mais detalhada.

Exemplo 1

Contrato de PPP prevê duas formas de remuneração usuais para o parceiro privado: pagamento de contraprestação fixa e pagamento dos usuários no momento da utilização (tarifa). A contraprestação fixa corresponde a 20% do total das receitas esperadas pela SPE, tendo ainda o parceiro público concedido garantia de cobertura de 50% da frustração da receita esperada com pedágio.

Inicialmente, cabe definir se o ativo constituído pela SPE será registrado no balanço do ente público. Para tanto, é necessário identificar se o risco de demanda alocado ao setor público deve ser considerado relevante, nos termos do Manual. Estima-se o percentual da receita garantida pelo parceiro público que independe de qualquer utilização do serviço. O pagamento mínimo garantido será igual a 60% da receita esperada do projeto: 40% em função de garantia concedida ($1/2 \times 80\%$) e 20% da contraprestação fixa.

Este percentual indica que parte relevante do risco de demanda é assumida pelo Poder Público, o que determina o registro do valor dos ativos constituídos pela SPE no balanço do ente público, em contrapartida a um passivo de igual magnitude. Se o ativo constituído pela SPE for igual a R\$ 1.000,00, este valor deverá ser registrado no ativo e passivo do ente público. Além deste registro, o valor do risco também deve ser provisionado, mas deve-se abater do valor provisionado o montante registrado no passivo do ente público em decorrência do registro do ativo constituído pela SPE em seu balanço. Supondo que exista modelo apropriado, e que o valor esperado do risco de demanda seja igual a R\$ 1.500,00, deverá ser provisionado R\$ 1.500,00 (valor esperado do risco de demanda, que é superior ao valor do ativo imobilizado constituído pela SPE). Caso o valor esperado do risco de demanda seja de R\$ 500,00, a provisão será igual a R\$ 1.000,00, não podendo assumir valor negativo. Em síntese, as regras de contabilização da PPP determinam que, no caso específico (concessões patrocinadas com garantia de demanda e contraprestação fixa independente da demanda), o registro no balanço do ente público seja no exato montante do maior valor entre o ativo constituído pela SPE e a provisão associada ao risco de demanda.

Note-se que o valor da contraprestação fixa não é objeto de provisão, pois não se enquadra no conceito de obrigação de pagamento decorrente de garantia – frustração de receita, embora componha o risco de demanda para fins de determinação do registro do ativo da SPE. Este último é justificado pelo fato da contraprestação fixa ser uma obrigação de pagamento que independe da efetiva utilização do serviço disponibilizado.

Exemplo 2

Contrato de PPP patrocinada prevê, além da receita decorrente da cobrança de pedágio, garantia para demanda inferior a 90% do esperado, mediante pagamento de compensação ao parceiro privado por metade da receita frustrada.

Mesmo o parceiro público tendo assumido mais de 40% do risco de demanda, não haverá o registro do ativo contabilizado na SPE nas contas públicas.

O provisionamento do risco, por sua vez, será realizado de acordo com seu valor de perda esperado, caso exista modelo de previsão adequado (85% de grau de confiança).

Neste caso, o tratamento contábil adotado permite registrar uma PPP na qual a obrigação financeira do setor público se limite à assunção de risco de demanda de forma análoga a uma concessão tradicional, sem aporte direto de recursos públicos, em que fosse emitida uma garantia bancária para a cobertura de frustrações na demanda por uma instituição financeira, que a deveria provisionar em seu balanço pelo valor da perda esperada.

Exemplo 3

Contrato de PPP administrativa prevê pagamento de contraprestação independente do nível de utilização dos serviços disponibilizados.

Dessa forma, o risco de demanda é integralmente alocado no setor público, justificando o registro do ativo contabilizado na SPE no balanço do ente público, em contrapartida ao registro do passivo de igual valor.

Exemplo 4

Contrato de PPP administrativa prevê pagamento de contraprestação em função da efetiva utilização dos serviços disponibilizados.

O risco de demanda é integralmente alocado no parceiro privado. Não há registro do ativo contabilizado na SPE nem de provisão de risco, a não ser que se comprove que o ativo imobilizado constituído é de tal maneira específico que somente aquele arrendatário pode utilizá-lo em sua atividade.

Exemplo 5

Contrato prevê redução de 10% no valor da contraprestação devida pelo parceiro público, caso o serviço objeto da parceria seja prestado de forma inadequada.

Ao estabelecer penalidade pouco expressiva, transfere-se para o ente público o risco de disponibilidade, tornando fraca a relação entre obrigações financeiras e prestação de serviço. Caracteriza a assunção do risco de disponibilidade pelo parceiro público, o que determina o registro do ativo imobilizado constituído na SPE no balanço do ente público, em contrapartida a um passivo de igual magnitude.

Exemplo 6

PPP prevê que, em caso de sobre-custo da obra em até 25% do custo estimado no projeto, caberá ao parceiro público indenizar o parceiro privado assumindo todo o ônus financeiro.

A indenização em questão não é suficiente para configurar que o setor público assumiu parte relevante do risco de construção, mesmo que se observe posteriormente que todo o sobre-custo foi suportado pelo setor público.

Exemplo 7

Contrato de PPP prevê que parte da contraprestação do parceiro público corresponderá ao serviço financeiro assumido pelo parceiro privado em decorrência da constituição do bem que suporta materialmente a parceria. As demais obrigações financeiras estão associadas ao pagamento pela disponibilização deste bem, sendo desembolsada em período contratual inferior ao de duração do contrato.

A primeira obrigação referida não possui relação direta com a prestação do serviço, estando associada à amortização do investimento realizado para a efetivação da parceria. A outra obrigação assumida tampouco se relaciona diretamente com a prestação do serviço objeto da contratação da parceria, assumindo um caráter de compensação pelo investimento realizado.

Assim, ambas configuram reconhecimento de obrigação independente da prestação do serviço. Simetricamente, permitem caracterizar uma aquisição financiada de bens, implicando registro do ativo imobilizado e da respectiva obrigação a partir de sua efetiva formação.

Exemplo 8

Aplicação de uma garantia de pagamento, dada por fundo ou empresa garantidores ao exemplo 1, composta de penhor lastreado em títulos públicos emitidos pela STN e por receita futura.

Acrescenta-se aos registros mencionados no exemplo 1, o registro de ativo relativo a garantia de pagamentos, no valor de mercado do título público dado em garantia. A parcela da garantia que remete à receita futura não pode integrar esse ativo.

03.02.06 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DE PPP NO ATUAL PLANO DE CONTAS DA UNIÃO

Este anexo contém os lançamentos referentes às PPP segundo o atual Plano de Contas da União, para consulta quanto à forma que os registros são efetuados atualmente. Esses registros serão utilizados até que a União adote o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

1) Formalização dos Contratos de PPP

a) Lançamento contábil no momento da assinatura do contrato (registro contábil do contrato em contas de compensação):

No momento da assinatura do contrato de PPP, há o registro dos atos potenciais em contas de compensação.

O registro contábil referente a esse ato é o seguinte:

	Título da Conta	Subsistema
D	Contratos de PPP	Compensação
C	Contratos de PPP a executar	

Durante a execução do contrato, deverá ocorrer o seguinte registro:

	Título da Conta	Subsistema
D	Contratos de PPP a executar	Compensação
C	Contratos de PPP executados	

b) Lançamento contábil das garantias concedidas pelo parceiro público:

Conforme definição da Lei nº 11.079/04:

“As obrigações pecuniárias contraídas pela Administração Pública em contrato de parceria público-privada poderão ser garantidas mediante:

I – vinculação de receitas, observado o disposto no inciso IV do art. 167 da Constituição Federal;

II – instituição ou utilização de fundos especiais previstos em Lei;

III – contratação de seguro-garantia com as companhias seguradoras que não sejam controladas pelo Poder Público;
 IV – garantia prestada por organismos internacionais ou instituições financeiras que não sejam controladas pelo Poder Público;
 V – garantias prestadas por fundo garantidor ou empresa estatal criada para essa finalidade;
 VI – outros mecanismos admitidos em Lei.”
 (art. 8º, Lei nº 11.079/04)

O registro contábil referente a esse fato é o seguinte:

	Título da Conta	Sistema
D	Garantias Concedidas	Compensação
C	Garantias Concedidas a executar	

Durante a execução das garantias, deverá ocorrer o seguinte registro:

	Título da Conta	Sistema
D	Garantias Concedidas a executar	Compensação
C	Garantias Concedidas executadas	

Execução dos Contratos de PPP

a) Reconhecimento dos ativos constituídos pela SPE no balanço patrimonial do ente público em contrapartida à assunção de dívida de igual valor decorrente dos riscos assumidos (Obrigações decorrentes de ativos da constituídos pela SPE em contratos de PPP).

Caso se caracterize que a essência da relação econômica decorrente de contrato de PPP implica o reconhecimento dos ativos constituídos pela SPE no balanço patrimonial do ente público em contrapartida à assunção de dívida de igual valor decorrente dos riscos assumidos (obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP), o registro contábil será o seguinte:

	Título da Conta	Sistema
D	Ativo Imobilizado	Patrimonial
C	Acréscimo Patrimonial	

	Título da Conta	Sistema
D	Decréscimo Patrimonial	Patrimonial
C	Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP	

Caso esse financiamento conste especificamente no orçamento-geral do ente, deverão ocorrer os lançamentos relativos à realização da receita orçamentária de operação de crédito em bens, concomitante o empenho, liquidação e pagamento da despesa orçamentária de investimentos - aquisição do ativo imobilizado.

Durante a execução do contrato, caso essas obrigações não se concretizem, **ou não sejam custeadas pela Administração Pública**, a obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP será baixada conforme registro contábil a seguir:

	Título da Conta	Sistema
D	Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP	Patrimonial
C	Acréscimo Patrimonial	

b) Registro da provisão para passivos decorrentes de riscos assumidos em contratos de PPP:

	Título da Conta	Sistema
D	Decréscimo Patrimonial	Patrimonial
C	Provisão para Passivos Contingentes decorrentes de contratos de PPP	

c) Contabilização das garantias de pagamentos

O registro contábil referente à garantia de reembolso é o seguinte:

	Título da Conta	Sistema
D	Garantias para coberturas de riscos em contratos de PPP	Patrimonial
C	Acréscimo Patrimonial	

Quando houver a liquidação ou baixa da provisão para passivos contingentes decorrentes de contratos de PPP, que estiver associada à garantia de reembolso, tal garantia também ser baixada.

d) Registro da apropriação dos valores a pagar / concretização dos riscos assumidos:

Empenho:

	Título da Conta	Sistema
D	Crédito disponível	Orçamentário
C	Crédito empenhado a liquidar	

Liquidação:

	Título da Conta	Sistema
D	Provisão para passivos contingentes decorrentes de contratos de PPP	Patrimonial
C	Mutação Ativa	

	Título da Conta	Sistema
D	Despesa Orçamentária	Financeiro
C	Contraprestações a pagar de contratos de PPP	

	Título da Conta	Sistema
D	Crédito empenhado a liquidar	Orçamentário
C	Crédito empenhado liquidado	

Caso não haja provisão, a apropriação dos valores a pagar ocorrerá da seguinte forma:

	Título da Conta	Sistema
D	Despesa Orçamentária	Financeiro
C	Contraprestações a pagar de contratos de PPP	

	Título da Conta	Sistema
D	Crédito empenhado a liquidar	Orçamentário
C	Crédito empenhado liquidado	

e) Aquisição Financiada de Bens em PPP

Suponhamos que a contraprestação seja de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) por ano, durante 10 anos, perfazendo um total de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais). O registro contábil quando do recebimento das obras ou bens permanentes que fazem parte do objeto contratado será o seguinte:

	Título da Conta	Sistema
D	Ativo Imobilizado	Patrimonial
C	Acréscimo Patrimonial	
	Valor: R\$ 90.000.000,00 (noventa milhões de reais)	

Título da Conta		Sistema
D	Decréscimo Patrimonial	Patrimonial
C	Dívida Contratual de PPP	
Valor: R\$ 90.000.000,00 (noventa milhões de reais)		

Caso esse financiamento conste especificamente no orçamento, deverá ocorrer os lançamentos relativos à realização da receita orçamentária de operação de crédito em bens, concomitante o empenho, liquidação e pagamento da despesa orçamentária de investimentos - aquisição do ativo imobilizado.

O registro contábil da apropriação anual das despesas com o pagamento das contraprestações gera nesse caso os seguintes lançamentos:

	Título da Conta	Sistema
D	Dívida Contratual de PPP	Patrimonial
C	Mutação Ativa	
	Valor: R\$ 9.000.000,00	

	Título da Conta	Sistema
D	Despesa Orçamentária de Capital – Amortização da Dívida	Financeiro
C	Contraprestações a pagar contratos de PPP	
	Valor: R\$ 9.000.000,00	

	Título da Conta	Sistema
D	Despesa Orçamentária Corrente	Financeiro
C	Contraprestações a pagar contratos de PPP	
	Valor: R\$ 1.000.000,00	

TOTAL: R\$ 10.000.000,00.

Outro exemplo simples seria um contrato de PPP patrocinada que prevê a ampliação e manutenção de rodovia, com a seguinte estrutura básica de financiamento anual:

Receitas

Tarifa cobrada dos usuários: R\$ 10.000.000,00

Contraprestação pública: R\$ 5.000.000,00

Despesas

Manutenção: R\$ 7.000.000,00

Ampliação: R\$ 7.000.000,00

Retorno do projeto: R\$ 1.000.000,00

TOTAL: R\$ 15.000.000,00

Para efetuar os registros contábeis, neste caso, é necessário verificar no contrato a que objeto está vinculada a despesa – se à manutenção ou se à ampliação da rodovia. No primeiro caso, teremos despesa de custeio; no segundo, despesa de investimento.

Não haverá operação de crédito em contrato de PPP quando as contraprestações pagas pelo parceiro público estiverem relacionadas aos serviços prestados pelo parceiro privado, sendo os pagamentos das contraprestações independentes da constituição do bem.

Caso o risco de disponibilidade do bem exceda a 40%, aplica-se a regra do registro do ativo imobilizado em contrapartida a obrigação decorrente de ativos constituídos pela SPE em contratos de PPP de igual valor).

Portanto, em que pese a contabilidade governamental possuir um grande relacionamento com os aspectos jurídicos, deve guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, interpretar de forma consistente a essência de cada contrato de PPP, em prevalência sobre a forma. Assim, o contrato deverá fornecer indicativos objetivos para que a despesa possa ser contabilizada.

f) Lançamento contábil no momento do pagamento das contraprestações:

	Título da Conta	Sistema
D	Contraprestações a Pagar de contratos de PPP	Financeiro
C	Disponibilidades	

g) Indenização das parcelas de investimentos vinculados a bens revertidos ao parceiro público no advento do termo contratual, pelo valor residual:

Segue o lançamento contábil, sendo necessários, ainda, os registros da execução da despesa orçamentária nas fases de empenho, liquidação e pagamento:

	Título da Conta	Sistema
D	Despesa Orçamentária de Capital – Investimentos	Financeiro
C	Contraprestações a pagar contratos de PPP	

03.03.00 OPERAÇÃO DE CRÉDITO

03.03.01 INTRODUÇÃO

Esta Instrução de Procedimentos Contábeis visa a assegurar o correto registro e a padronização de rotinas contábeis relativas às operações de crédito, discriminando-as em face de sua relevância à luz da legislação aplicável, bem como a consolidar e a harmonizar notas técnicas sobre este assunto já editadas pela STN. Os limites de endividamento, as vedações e as demais condições aplicáveis à realização de operações de crédito foram estabelecidos pela Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, pelas Resoluções do Senado Federal nº 40 e 43, de 2001²⁷, e pela Resolução do Senado Federal nº 48, de 2007.

A presente Instrução atende, ainda, ao Relatório e Parecer Prévio Sobre as Contas de Governo da República - Exercício 2005, do Tribunal de Contas da União – TCU, que manifestou a necessidade de criação, pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, de eventos e rotinas para registros de dívidas oriundas de fornecimento de bens ou prestação de serviços com a execução orçamentária inviabilizada, em virtude de limitações da programação financeira ou por insuficiência de crédito.

Ressalta-se que o conteúdo dessa instrução complementa o disposto no Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, 2ª edição²⁸, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional, de forma que essas obras devem ser consideradas de forma integrada, permitindo assim uma melhor padronização da contabilização e demonstração das operações de crédito.

03.03.01.01 Conceito de Operação de Crédito

O conceito de operação de crédito foi estabelecido de forma exemplificativa pela LRF e corresponde ao compromisso financeiro assumido em razão de²⁹:

Mútuo;
Abertura de crédito;
Emissão e aceite de título;
Aquisição financiada de bens;
Recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços;
Arrendamento mercantil; e
Outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

Equipara-se à operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências para a geração de despesa³⁰. Por outro lado, não se caracterizam como operações de crédito as incorporações de passivos decorrentes de precatórios judiciais, as quais, no entanto,

²⁷ Alteradas pelas Resoluções nº 3 e 5, de 2002, nº 19 e 20, de 2003, nº 67, de 2005, nº 21 e 32 e 40 de 2006, e nº 6 e 49 de 2007.

²⁸ Manual de Demonstrativos Fiscais, 3ª edição, parte III, Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito.

²⁹ LRF, art. 29, III.

³⁰ LRF, arts. 15, 16 e 29, § 1º.

integrarão a dívida consolidada³¹ nos termos definidos no Manual de Demonstrativos Fiscais³².

Contudo, nem toda decisão judicial está isenta de ser considerada operação de crédito. Assim, no caso de homologação de acordo judicial, que de fato caracterize um financiamento de uma parte à outra, deverá a operação ser considerada como operação de crédito para todos os fins legais.

Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados³³:

A captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido;

O recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;

A assunção direta de compromisso, a confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes;

A assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento *a posteriori* de bens e serviços.

Não se equipara a operações de crédito a assunção de obrigação entre pessoas jurídicas (administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes) integrantes do mesmo Estado, Distrito Federal ou Município³⁴.

Ressalte-se que as operações de crédito nem sempre envolvem o usual crédito junto a uma instituição financeira, com o consequente ingresso de receita orçamentária nos cofres públicos, podendo haver, inclusive, operações de crédito que transcendem o Orçamento Público, tanto em seu aspecto temporal (Princípio da Anualidade Orçamentária), quanto objetivo (Princípio Orçamentário da Exclusividade). Destaca-se, por exemplo, o caso da assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, nos quais há a incorporação de um passivo sem nenhuma contrapartida na forma de serviços prestados ou de aumento do ativo da entidade, seja devido a ingresso de receita orçamentária, ou à incorporação ao patrimônio público de bens adquiridos.

A operação de crédito por antecipação de receita orçamentária – ARO, espécie do gênero operação de crédito, destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e deverá cumprir, dentre outras, as exigências da LRF aplicáveis às operações de crédito em geral³⁵.

03.03.01.02 Limites e Exigências Legais

³¹ LRF, art. 30, § 7º.

³² Manual de Demonstrativos Fiscais, 3ª edição, parte III, Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida.

³³ LRF, art. 37.

³⁴ Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 3º, §2º, com redação dada pela Resolução do Senado Federal nº 19/2003, art. 1º.

³⁵ LRF, art. 38.

A característica fundamental da despesa orçamentária é ser precedida de autorização legislativa, por meio do orçamento. A Constituição vedou a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais³⁶. Na mesma linha, a LRF estabeleceu condições para a geração de despesa: o ato que cria despesa deverá ser acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e de declaração do ordenador de despesa de que tem adequação com a LOA e compatibilidade com o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, sem o que tal geração de despesa ou assunção de obrigação é considerada não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público³⁷. A Lei nº 10.080, de 2000, Lei de Crimes Fiscais, por sua vez, considera crime ordenar despesa sem autorização legislativa.

As operações de crédito estão sujeitas às exigências aplicáveis às demais despesas e às seguintes:

- a) Existência de prévia e expressa autorização para a contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica para o montante total da operação contratada³⁸;
- b) Inclusão no orçamento ou em créditos adicionais dos recursos provenientes da operação com entrada no exercício a que se refere o orçamento, quando houver, exceto no caso de operações por antecipação de receita³⁹;
- c) Autorização específica do Senado Federal, quando se tratar de operação de crédito externo⁴⁰;

A realização de operações de crédito depende, ainda, de autorização prévia do Ministério da Fazenda que, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, verifica os limites de endividamento aplicáveis aos entes pleiteantes e demais condições. Os procedimentos para a correta instrução de processos de contratação de operação de crédito de interesse dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, e de suas respectivas autarquias, fundações e empresas estatais dependentes encontram-se detalhados no Manual de Instrução de Pleitos (MIP), disponível no endereço <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/MIP.htm>. Deve haver o controle centralizado das operações de crédito da União, desde a fase de pleito até sua execução, principalmente das entidades da administração indireta, exceto empresas estatais independentes.

Os requisitos exigidos para a contratação de operação de crédito aplicam-se aos casos de novação⁴¹ de dívida (contração de nova dívida para extinguir e substituir a anterior) e aos aditamentos de contratos de operações de crédito, assim entendidos os acréscimos e demais modificações em cláusulas contratuais.

No que tange os aditamentos de contrato, contudo, destaca-se que as alterações de cronogramas de liberação e pagamento de operações de crédito já contratadas, desde que não modifiquem o prazo total do contrato, não configuram nova operação de

³⁶ Constituição, art. 167, II.

³⁷ LRF, art.s. 15, 16 e 29, § 1º.

³⁸ LRF, art. 32, §1º, I.

³⁹ LRF, art. 32, §1º, II.

⁴⁰ LRF, art. 32, §1º, IV.

⁴¹ A definição de novação de dívida consta do art. 360 do Código Civil Brasileiro – Lei nº 10.406 de 2002.

crédito, não dependendo de prévia autorização da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda. No entanto, para espelhar as novas condições de contrato, sempre que for celebrado aditivo contratual, deve ser efetuado no Sistema de Registro de Operações de Crédito com o Setor Público (CADIP) o registro de repactuação ou renovação da operação⁴².

As operações relativas à dívida mobiliária federal, autorizadas no texto da lei orçamentária ou de créditos adicionais, serão objeto de processo simplificado que atenda às suas especificidades.⁴³

Os limites aplicáveis às operações de crédito realizadas pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecidos pela Resolução nº43/2001, do Senado Federal, são os seguintes:

Operações de Crédito realizadas no exercício financeiro: 16% da RCL;
Serviços da Dívida: 11,5% da RCL;
Antecipação de Receita Orçamentária – ARO: 7% da RCL; e

Os Estados, os Municípios e o Distrito Federal também estão sujeitos aos seguintes limites:

Concessão de Garantias: 22% da RCL, podendo ser elevado para 32%⁴⁴.
Montante da Dívida Consolidada Líquida⁴⁵:
200% da RCL para Estados e Distrito Federal; e
120% da RCL para Municípios.

No âmbito federal, os limites aplicáveis à União para a realização de operações de crédito e para a concessão de garantias foram estabelecidos pela Resolução nº48/2007, do Senado Federal:

Operações de Crédito realizadas no exercício financeiro: 60% da RCL;
Concessão de Garantias: 60% da RCL.

O montante das receitas de operações de crédito ingressadas em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao das despesas de capital executadas. Tal regra, conhecida como regra de ouro, aplica-se aos montantes constantes da lei Orçamentária, salvo se autorizado mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta e, também à execução financeira,⁴⁶ observado o seguinte:

Não serão computadas as despesas de capital realizadas sob a forma de empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base

⁴² Comunicado BACEN nº 15.444, de 2007.

⁴³ LRF, art. 32, §2º.

⁴⁴ Desde que o garantidor atenda ao disposto no parágrafo único do art. 9º da Resolução nº 43/2001 do Senado Federal, com redação dada pela Resolução nº 03/2002 do Senado Federal, art. 1º.

⁴⁵ O prazo e demais regramentos para que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se enquadrem nesses limites foram definidos pela Resolução nº 40/2001 do Senado Federal.

⁴⁶ Constituição, art. 167, III, LRF, art. 32, § 3º e Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 6º.

tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste;

Se o empréstimo ou financiamento for concedido por instituição financeira controlada pelo Ente da Federação, o valor da operação será deduzido das despesas de capital.

É vedada a realização de operação de crédito entre um Ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente, excetuadas as operações entre instituição financeira estatal e outro Ente da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, que não se destinem a financiar, direta ou indiretamente, despesas correntes, ou a refinar dadas não contraídas junto à própria instituição concedente.⁴⁷ É também vedada a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o Ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo⁴⁸.

Contudo, vale salientar que os parcelamentos de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria), contribuições sociais e FGTS, são autorizados e disciplinados por legislação específica⁴⁹. Diante disso, não é necessária autorização prévia do Ministério da Fazenda para que parcelamentos desse tipo sejam realizados, no entanto, deverão ser enviadas, ao Ministério da Fazenda, quando solicitadas, as informações relativas a essas operações, nos termos do art. 26 da Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal.

A operação de crédito por antecipação de receita orçamentária, espécie do gênero operação de crédito, destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e deverá cumprir as exigências da LRF aplicáveis às operações de crédito⁵⁰ e, também, as seguintes:

Somente poderá ser realizada a partir do décimo dia do início do exercício, devendo ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano.

Não será autorizada se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou a que vier a esta substituir.

Estará proibida a sua contratação enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada e, também, no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

Será efetuada mediante abertura de crédito junto à instituição financeira vencedora, em processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central do Brasil, quando realizadas por Estados ou Municípios.

⁴⁷ LRF, art. 35.

⁴⁸ LRF, art. 36.

⁴⁹ Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional, arts. 151, VI e 155-A.

⁵⁰ LRF, art. 38.

Cabe destacar que há exigências legais também para as situações em que os entes figuram no outro pólo da relação jurídica, qual seja, a de concedente do crédito, em especial quando tais créditos são destinados ao setor privado⁵¹. É necessária autorização em lei específica, por exemplo, no caso de prorrogações e composições de dívidas decorrentes de operações de crédito⁵² e de socorro a instituições do Sistema Financeiro Nacional, ainda que mediante a concessão de empréstimos de recuperação ou financiamentos para mudança de controle acionário⁵³. Entende-se por lei específica aquela que regula exclusivamente determinada matéria.

03.03.01.03 O Papel da Contabilidade

A LRF tem como objetivo garantir o equilíbrio fiscal dos Entes da Federação, o que só é possível com a adoção de medidas de prevenção de riscos fiscais e de correção de desvios⁵⁴. Por essa razão, o controle das operações de crédito mostra-se fundamental, visto que tais operações embutem um risco de não adimplemento das obrigações, geralmente refletido na cobrança de juros, os quais serão incorporados ao valor original da dívida.

O papel da contabilidade passa, então, a ser fundamental, visto que as principais informações relativas a operações de crédito realizadas devem ser capturadas a partir de registros contábeis específicos, como os descritos no presente Manual. Esses registros devem, inclusive, servir de subsídio para o preenchimento do Demonstrativo de Operações de Crédito (Relatório de Gestão Fiscal, ANEXO IV⁵⁵). As contas contábeis que representam incorporações de passivos devem ter seu saldo utilizado para indicar o valor total das operações de crédito a serem demonstradas.

Também merecem comentário específico as operações vedadas, tais como as citadas nos arts. 35 e 37 da LRF, sejam elas operações de crédito *strictu sensu* ou equiparadas a operações de crédito. Há de se ressaltar que não se pode confundir a legalidade da operação com a legalidade do registro contábil a ela pertinente, ou seja, a contabilização, de forma alguma, valida uma operação ilegal. Pelo contrário, tem a função de demonstrar, de forma transparente, o impacto lesivo que a realização desta operação vedada causa ao patrimônio público. Assim, tendo ocorrido a contraprestação de bens e serviços ou qualquer outra situação que enseje obrigação a pagar para a Administração Pública, o passivo correspondente deverá ser registrado, mesmo sem previsão orçamentária, sem prejuízo das responsabilidades e providências a serem tomadas pela inobservância da Lei.⁵⁶

A Contabilidade é uma ciência que tem como objeto de estudo o patrimônio de uma entidade, sua composição e variação. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é ramo da ciência contábil aplicado às entidades públicas, devendo observar os princípios que norteiam essa ciência.

⁵¹ LRF, art. 26 a 28.

⁵² LRF, art. 27, parágrafo único.

⁵³ LRF art. 28.

⁵⁴ LRF, art. 1º, § 1º.

⁵⁵ LRF, art. 55, I, alínea d. Preenchimento conforme o Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, STN.

⁵⁶ Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2ª edição, Volume II - Manual de Procedimentos Patrimoniais e Nota Técnica 2.309/2007, da GENOC/CCONT/STN.

Dentre os princípios constantes da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93, que trata dos Princípios de Contabilidade, destacam-se o Princípio da Competência, segundo o qual as despesas deverão ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do pagamento, e o Princípio da Oportunidade, segundo o qual os registros do patrimônio e das suas mutações devem ocorrer de forma tempestiva mantendo a integridade patrimonial e devem ser feitos de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que lhes deram origem.

De acordo com o enfoque patrimonial, despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.⁵⁷ O Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93, corrobora entendimento aqui exarado ao afirmar que as transações no setor público devem ser contabilizadas e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos exercícios financeiros com os quais se relacionarem, reconhecidas, portanto, pelos respectivos fatos geradores. Esse também é o procedimento considerado adequado pelas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NICSP).

A LRF determina que o Anexo de Metas Fiscais demonstre a real evolução do patrimônio líquido dos últimos três exercícios, o que só é possível com o reconhecimento da existência de um passivo em razão da ocorrência do fato gerador. O reconhecimento da despesa e da assunção de obrigação por competência também foi estabelecido pela LRF⁵⁸, reforçando o entendimento patrimonialista sobre a utilização da ocorrência do fato gerador como o momento determinante para o seu registro:

“Art. 50 – Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[...]

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;”

Nessa linha, a Lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em seus arts. 89, 100 e 104, já determinava que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

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

Art. 100 – As alterações da situação líquida patrimonial, que abrange os resultados da execução orçamentária, bem como as variações

⁵⁷ Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 3ª edição, parte II - Manual de Procedimentos Patrimoniais.

⁵⁸ LRF, art. 50, II.

independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”

No âmbito Federal, a Lei nº 12.309/10, Lei das Diretrizes Orçamentárias da União (LDO) para o exercício de 2011 vedou, por meio do art. 104, a realização de quaisquer procedimentos que resultem na execução de despesas sem comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária. Porém, o parágrafo 1º desse mesmo artigo dispõe que a contabilidade deve registrar os atos e fatos relativos à gestão orçamentário-financeira efetivamente ocorridos, sem prejuízo das responsabilidades e providências a serem tomadas pela inobservância dessa vedação.

“Art. 104. 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.

§ 1º A contabilidade registrará todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentária, financeira e patrimonial, independentemente de sua legalidade, sem prejuízo das responsabilidades e demais consequências advindas da inobservância do disposto no caput deste artigo.”

Portanto, sem prejuízo das responsabilidades e providências a serem adotadas em face de uma ilegalidade, ocorrendo o fato gerador de uma despesa, ainda que esse seja consequência de uma operação não autorizada no orçamento ou expressamente vedada pela legislação, a contabilidade deverá registrá-la, em observância aos seus princípios fundamentais, ao Princípio Constitucional da Publicidade e às normas legais aqui citadas. A ausência de registro contábil e de evidenciação nos demonstrativos próprios constitui prática contábil não recomendada, tendo como consequência a análise distorcida da situação fiscal e patrimonial do ente.

03.03.01.04 Contas e Lançamentos Contábeis Utilizados

Os roteiros contábeis apresentados nessa instrução de procedimentos contábeis evidenciam lançamentos tanto para a fase de contratação, quando for o caso, como para a fase de execução da operação.

Os roteiros com as contabilizações no formato do Plano de Contas da União estão disponíveis no Anexo A desse documento.

Seguem-se os roteiros contábeis sugeridos para registrar as diversas formas de operação de crédito existentes. Serão abordados os casos de abertura de crédito; de aquisição financiada de bens (inclusive aquelas feitas na forma de arrendamento mercantil financeiro, cuja peculiaridade é a existência de opção de compra ao fim do termo contratual); de recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens ou serviços; de assunção, reconhecimento e confissão de dívidas; e de assunção de

obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento *a posteriori* de bens e serviços.

03.03.02 OPERAÇÕES DE CRÉDITO MOBILIÁRIAS

Operações de Crédito Mobiliárias são as emissões de títulos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. (LRF art. 29 II)

A emissão de títulos da dívida pública é um meio de obtenção de recursos pelo governo e, no caso do governo federal, também é instrumento de política monetária.

Os títulos mobiliários diferem entre si pelo contexto e finalidade da emissão, taxas de juros, forma de pagamento, forma de colocação do título no mercado (leilão ou colocação direta), indexação (pós-fixados ou prefixados), dentre outras características.

03.03.02.01 Aspectos Importantes da Legislação sobre Dívida Pública Mobiliária

A seguir, são listados aspectos importantes da legislação sobre dívida pública mobiliária.

O Banco Central do Brasil não emitirá títulos da dívida pública a partir de 05 de maio de 2002.⁵⁹

O Congresso Nacional é competente para legislar sobre o montante da dívida mobiliária federal.⁶⁰ Já o Senado Federal é competente para estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.⁶¹

A emissão e resgate de títulos da dívida pública deve ser regulada por Lei Complementar⁶², ainda não editada. A emissão de títulos da dívida pública federal é regulamentada pela Lei nº 10.179 de 06 de fevereiro de 2001.

A União foi autorizada, até 31 de maio de 2000, a assumir a dívida pública mobiliária dos Estados e do Distrito Federal exigível até 31 de dezembro de 1994, no âmbito do Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal dos Estados.⁶³ Em relação aos Municípios, a União foi autorizada, até 15 de junho de 2000, a assumir a dívida mobiliária constituída até 12 de dezembro de 1995.⁶⁴

Até 31 de dezembro de 2010, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios somente poderão emitir títulos da dívida pública no montante necessário ao refinanciamento do principal devidamente atualizado de suas obrigações, representadas por essa espécie de títulos.⁶⁵

⁵⁹ LRF, art. 34

⁶⁰ CF art. 48 XIV

⁶¹ CF art. 52 IX

⁶² CF art. 463

⁶³ Lei nº 9.496 de 11 de setembro de 1997

⁶⁴ MP 2.185-35 de 24 de agosto de 2001

⁶⁵ RSF 43/01 art. 11

As operações relativas à dívida mobiliária federal, autorizadas no texto da lei orçamentária ou de créditos adicionais, serão objeto de processo simplificado que atenda às suas especificidades⁶⁶, ainda não regulamentado. Para a dívida mobiliária dos Estados e Municípios, lei estadual ou municipal poderá fixar limites inferiores aos previstos na Lei Complementar nº 101/00.⁶⁷

É vedada a realização de operação de crédito entre entes da Federação⁶⁸. Excetua-se a compra de títulos da dívida da União por estados e municípios como aplicação de suas disponibilidades.⁶⁹ É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo.⁷⁰ Excetua-se a aquisição pela instituição financeira controlada de títulos da dívida pública para atender investimento de seus clientes, ou títulos da dívida de emissão da União para aplicação de recursos próprios.⁷¹

É vedada ao Banco Central do Brasil a compra de título da dívida, na data de sua colocação no mercado⁷², salvo a compra direta de títulos emitidos pela União para refinanciar a dívida mobiliária federal que estiver vencendo na sua carteira⁷³, à taxa média e condições alcançadas no dia, em leilão público⁷⁴.

É vedada ao Banco Central do Brasil a permuta, ainda que temporária, por intermédio de instituição financeira ou não, de título da dívida de ente da Federação por título da dívida pública federal, bem como a operação de compra e venda, a termo, daquele título, cujo efeito final seja semelhante à permuta⁷⁵, salvo o refinanciamento do estoque de Letras do Banco Central do Brasil, Série Especial, existente na carteira das instituições financeiras, mediante novas operações de venda a termo⁷⁶.

É vedado ao Tesouro Nacional adquirir títulos da dívida pública federal existentes na carteira do Banco Central do Brasil, ainda que com cláusula de reversão, salvo para reduzir a dívida mobiliária.⁷⁷

03.03.02.02 Contratação da Operação de Crédito

O lançamento da operação de crédito será o exposto abaixo, seguido das opções para o controle necessário para a elaboração do Demonstrativo de Operações de Crédito:

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Contratos de Operações de Crédito	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	R\$ 20.000,00

⁶⁶ LRF art. 32 § 2º

⁶⁷ LRF art. 60

⁶⁸ LRF art. 35 caput

⁶⁹ LRF art. 35 § 2º

⁷⁰ LRF art. 36

⁷¹ LRF art. 36 parágrafo único

⁷² LRF art. 39 inciso I

⁷³ LRF art. 39 § 2º

⁷⁴ LRF art. 39 § 3º

⁷⁵ LRF art. 39 inciso II

⁷⁶ LRF art. 39 § 3º

⁷⁷ LRF art. 39 § 4º

- a) Fazer o registro por meio de contas contábeis de compensação, detalhando pelo tipo de operação de crédito e pelo montante contratualmente previsto para cada exercício;
- b) Utilizar o mecanismo de conta-corrente contábil, que permite o tratamento de informações mais detalhadas.
- c) Utilizar outros sistemas de controle que possibilitem o preenchimento do Demonstrativo de Operações de Crédito.

03.03.02.03 Emissão dos Títulos como Fato Orçamentário

Salienta-se que, inicialmente, parte da dívida deve ser registrada no Passivo Circulante e parte no Passivo Não Circulante, uma vez que parte dos títulos vence após o término do exercício financeiro subsequente. Assim, em 30/11/2007, data de emissão dos títulos, a contabilidade efetuará os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	R\$12.543,10
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	R\$ 7.456,90

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas Executadas - Operações de Crédito	R\$ 20.000,00

03.03.02.04 Apropriação dos Encargos ao longo do período (apropriação mensal de 1% ao mês)

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.4.1.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Financeiras	R\$ 200,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	

03.03.02.05 Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo para Curto Prazo)

São classificadas como não circulantes as dívidas cujo vencimento ocorra após o encerramento do exercício. Em vista disso, no início de cada exercício financeiro, ocorre necessariamente a reclassificação de parte das obrigações registradas no Passivo Não Circulante para o Passivo Circulante da entidade.

Nesse exemplo, a emissão dos títulos foi feita no dia 30/11/2007, sendo o vencimento até 2009. Em 01/01/2008 inicia-se um novo exercício financeiro. Dessa forma, por ocasião da abertura do novo exercício financeiro, ocorrerá a transferência da dívida registrada até então no Passivo Não Circulante para o Passivo Circulante. Diante disso, a contabilidade efetuará, em 01/01/2008, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	R\$ 20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros LP	R\$ 200,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP	

03.03.02.06 Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Supondo-se que o resgate dos títulos será realizado tempestivamente na data de vencimento com juros compostos de 1% ao mês, deverá ser realizado, primeiramente, o empenho das despesas orçamentárias correspondentes aos encargos a pagar e à parcela de amortização do principal. Em relação ao empenho da despesa com encargos a pagar, a contabilidade efetuará até 31/7/2009, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 4.403,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 4.403,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (P)	R\$ 4.403,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (F)	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 4.403,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	

03.03.02.07 Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente aos encargos a pagar, e previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação. Dessa forma, a contabilidade efetuará em 31/7/2009, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 4.403,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 4.403,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	

03.03.02.08 Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Supondo-se que o resgate será realizado tempestivamente na data de vencimento, também deverá ser feito o empenho da despesa orçamentária correspondente à parcela de amortização dos títulos emitidos. Em relação ao empenho da despesa com a parcela de amortização dos títulos, a contabilidade efetuará até 31/7/2009, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	R\$ 20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP (F)	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 20.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 20.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 20.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	

03.03.02.09 Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente à amortização

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente à amortização do resgate dos títulos, e previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação. Dessa forma, a contabilidade efetuará em 31/7/2009, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 20.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 20.000,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	

03.03.02.10 Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente ao Resgate de Títulos

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP (F)	R\$20.000,00
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (F)	R\$ 4.403,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$24.403,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$24.403,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$24.403,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	

03.03.03 OPERAÇÕES DE CRÉDITO CONTRATUAIS

Operações de Crédito Contratuais são as obrigações financeiras internas ou externas assumidas em virtude de contrato, tratado ou convênio, ou seja, por meio de um instrumento jurídico que constitua e regule o negócio consensualmente firmado, estabelecendo as obrigações das partes contratantes.

As Operações de Crédito Contratuais podem ser contratadas sob diversas modalidades, tais como as exemplificadas pela LRF: mútuo, abertura de crédito, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros⁷⁸, ainda que o contrato seja inominado. As Operações de Crédito Contratuais podem, ainda, decorrer de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, visto que essas operações são equiparadas a operações de crédito pela LRF⁷⁹.

⁷⁸ LRF art. 29 inciso III

⁷⁹ LRF art. 29 § 1º

03.03.03.01 Abertura de crédito (mútuo financeiro)

Engloba o tipo mais comum de operação de crédito, que ocorre quando é solicitado um recurso junto a uma instituição financeira para pagamento posterior acrescido de juros e demais encargos contratualmente previstos⁸⁰.

Para exemplificar esse caso, considera-se um empréstimo financeiro⁸¹ no valor de R\$ 20.000,00, contraído em 30/11/2007, a ser pago em 20 prestações mensais iguais, com o vencimento da primeira prestação ocorrendo em 31/12/2007, e as demais prestações vencendo no último dia de cada mês subsequente, conforme tabela a seguir:

K	$P_k = A_k + J_k$	$J_k = i * S_k$	A_k	S_k
0	-	-	-	R\$ 20.000,00
1	R\$ 1.108,31	R\$ 200,00	R\$ 908,31	R\$ 19.091,69
2	R\$ 1.108,31	R\$ 190,92	R\$ 917,39	R\$ 18.174,30
3	R\$ 1.108,31	R\$ 181,74	R\$ 926,56	R\$ 17.247,74
4	R\$ 1.108,31	R\$ 172,48	R\$ 935,83	R\$ 16.311,91
5	R\$ 1.108,31	R\$ 163,12	R\$ 945,19	R\$ 15.366,73
6	R\$ 1.108,31	R\$ 153,67	R\$ 954,64	R\$ 14.412,09
7	R\$ 1.108,31	R\$ 144,12	R\$ 964,19	R\$ 13.447,90
8	R\$ 1.108,31	R\$ 134,48	R\$ 973,83	R\$ 12.474,07
9	R\$ 1.108,31	R\$ 124,74	R\$ 983,57	R\$ 11.490,51
10	R\$ 1.108,31	R\$ 114,91	R\$ 993,40	R\$ 10.497,11
11	R\$ 1.108,31	R\$ 104,97	R\$ 1.003,34	R\$ 9.493,77
12	R\$ 1.108,31	R\$ 94,94	R\$ 1.013,37	R\$ 8.480,40
13	R\$ 1.108,31	R\$ 84,80	R\$ 1.023,50	R\$ 7.456,90
14	R\$ 1.108,31	R\$ 74,57	R\$ 1.033,74	R\$ 6.423,16
15	R\$ 1.108,31	R\$ 64,23	R\$ 1.044,07	R\$ 5.379,09
16	R\$ 1.108,31	R\$ 53,79	R\$ 1.054,52	R\$ 4.324,57
17	R\$ 1.108,31	R\$ 43,25	R\$ 1.065,06	R\$ 3.259,51
18	R\$ 1.108,31	R\$ 32,60	R\$ 1.075,71	R\$ 2.183,80
19	R\$ 1.108,31	R\$ 21,84	R\$ 1.086,47	R\$ 1.097,33
20	R\$ 1.108,31	R\$ 10,97	R\$ 1.097,33	R\$ 0,00
Total	R\$ 22.166,13	R\$ 2.166,13	R\$ 20.000,00	-

Legenda:

K : Varia de 0 a 20 e representa os momentos relevantes para o contrato de empréstimo (contratação do empréstimo e vencimento das parcelas).

i : É taxa de juros aplicada à operação. Corresponde, nesse exemplo, a 1% ao mês.

P_k : É a k -ésima prestação a ser paga, composta de uma parcela de juros e outra de amortização ($P_k = A_k + J_k$).

J_k : É a k -ésima parcela de juros a ser paga.

A_k : É a k -ésima parcela de amortização a ser paga.

S_k : Representa o saldo devedor nos diferentes momentos observados.

Notas:

1 - O vencimento da primeira prestação ocorre em 31/12/2007. O vencimento das demais prestações ocorre no último dia dos meses subsequentes. Supôs-se que tal procedimento foi previsto no instrumento contratual.

2 - Para fins de simplificação, o cálculo dos juros foi feito utilizando-se, para todas as prestações, o mês comercial de 30 dias. Supôs-se que tal procedimento foi previsto no instrumento contratual.

Tabela 1

⁸⁰ Optou-se por um exemplo simples de mútuo financeiro, no qual os juros são mensalmente incorporados ao valor de cada parcela. Contudo, salienta-se que há uma grande variedade de espécies de mútuo, podendo os juros ser cobrados, por exemplo, antecipadamente ou, ainda, exigidos apenas ao fim de todo o termo contratual. Há também operações em que a o impacto patrimonial negativo materializa-se também por meio de outros tipos de encargos ou, até mesmo, por meio de deságio de ativos contabilmente reconhecidos.

⁸¹ Foi utilizada, de forma meramente exemplificativa, a Tabela Price. Contudo, o método de amortização de empréstimo a ser utilizado em cada caso concreto depende de disposições contratuais pactuadas. Outros métodos podem ser, portanto, igualmente utilizados.

Para fins didáticos, suponhamos que a entidade contratante do empréstimo possuísse uma disponibilidade financeira no valor de R\$ 12.000,00, um patrimônio líquido no mesmo valor e que a única operação ocorrida até o momento foi a operação de crédito em análise, sua situação patrimonial antes da contratação do empréstimo poderia ser resumida, de forma simplificada, da seguinte maneira em 29/11/2007:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante Caixa e Equivalente Caixa	12.000,00 12.000,00	Passivo Circulante	
		Passivo Não Circulante	
		PL	12.000,00
Total	R\$ 12.000,00	Total	R\$ 12.000,00
Legenda: F: Atributo da conta - Financeiro			

Figura 1

A seguir, são apresentados os lançamentos correspondentes a cada um dos atos e fatos contábeis relativos à Abertura de Crédito (Mútuo Financeiro).

CONTRATAÇÃO DA OPERAÇÃO DE CRÉDITO

Para fins de limites, entende-se por operação de crédito realizada em um exercício o montante de liberação contratualmente previsto para o mesmo exercício⁸², incluindo-se tanto as operações de crédito contratadas como as transações equiparadas a elas. Portanto, é necessário controlar as operações de crédito a partir da contratação. Apesar dessa fase não causar um impacto imediato sobre o patrimônio, o controle é importante, pois o valor contratualmente previsto será informado no Demonstrativo de Operações de Crédito⁸³, integrante do Relatório de Gestão Fiscal.

É importante lembrar que, enquanto não for adotado o Plano de Contas Único Nacional, cada ente deve observar as peculiaridades de seu plano de contas, adotando sistemática específica para o controle das operações de crédito.

A partir dessas considerações, segue-se o lançamento do contrato e algumas opções para os controles necessários para elaboração do Demonstrativo de Operações de Crédito:

Lançamento da Operação de Crédito Contratada:

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Contratos de Operações de Crédito	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	R\$ 20.000,00

⁸² Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 6º, §5º

⁸³ Manual de Demonstrativos Fiscais, 3ª edição, parte III, Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito.

Fazer o registro por meio de contas contábeis de compensação, detalhando pelo tipo de operação de crédito e pelo montante contratualmente previsto para cada exercício;

- a) Utilizar o mecanismo de conta-corrente contábil, que permite o tratamento de informações mais detalhadas.
- b) Por se tratar de informações gerenciais, poderão ser utilizados outros sistemas de controle que possibilitem o preenchimento do Demonstrativo de Operações de Crédito.

INGRESSO DE FINANCEIRO E RECONHECIMENTO DA DÍVIDA CONTRATUAL

Após a contratação da operação de crédito, ocorrerá o ingresso de recursos financeiros. Nesse exemplo, verifica-se que, inicialmente, parte da dívida deve ser registrada no Passivo Circulante e parte no Passivo Não Circulante, visto que 7 (sete) das prestações vencem após o término do exercício financeiro subsequente (o empréstimo foi contraído em 30/11/2007). Algumas contas conterão os atributos (F) ou (P), que correspondem a Financeiro e Patrimonial, respectivamente. Tal diferenciação serve para indicar em que fase a execução orçamentária se encontra, obtendo-se o ativo e passivo financeiros, para fins de cálculo do superávit financeiro⁸⁴, por meio das contas com atributo (F).

Assim, em 30/11/2007, a contabilidade deverá efetuar os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 20.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	
Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	R\$12.543,10
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	R\$ 7.456,90
Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 20.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
Código da Conta	Título da Conta	
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	R\$ 20.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas Executadas - Operações de Crédito	
Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	R\$ 1.864,88
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	

⁸⁴ Lei nº 4.320, art. 43, §1º, I e §2º.

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	R\$ 301,24
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	

Os registros acima, além de espelharem a operação de crédito de forma transparente, harmonizam-se com os princípios contábeis da Oportunidade e da Competência, visto que houve um ingresso financeiro no valor da dívida contratada. Nesse momento, o total da dívida corresponde apenas ao valor de seu principal. Porém, como já se sabe *a priori* o valor dos encargos financeiros que serão devidos, é prudente que tal valor seja registrado.

No entanto, esse procedimento apenas estará de acordo com o Princípio da Competência se, concomitantemente, for escriturada uma conta retificadora pelo valor dos encargos financeiros a serem apropriados, visto que tais encargos ainda não são devidos e, portanto, seu valor deve ser abatido do valor total da dívida registrada.

Os encargos, por sua vez, devem ser reconhecidos contabilmente em razão do prazo de vencimento das contraprestações pelo critério *pro rata* dia, mediante a utilização do método exponencial, observada a competência.

Salienta-se que o registro dos encargos a apropriar só foi possível devido ao fato de os juros em questão serem pré-fixados. Caso fossem pós-fixados, somente seria possível estimá-los com razoável certeza na ocasião em que forem divulgados os valores dos índices acordados no instrumento contratual. No momento em que tais índices tornam-se disponíveis, os juros pós-fixados devem ser reconhecidos.

Após os lançamentos acima, em 30/11/2007, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR R\$1,00
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.543,10
Caixa e Equivalente Caixa	32.000,00	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	12.543,10
		Encargos Financeiros (P)	1.864,88
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(1.864,88)
		Passivo Não Circulante	7.456,90
		Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(301,24)
		PL	12.000,00
Total	R\$ 32.000,00	Total	R\$ 32.000,00
Legenda: I:Independente da Execução Orçamentária D:Dependente da Execução Orçamentária Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo			

Figura 2

RECONHECIMENTO DOS ENCARGOS⁸⁵

Cada parcela relativa aos encargos financeiros deverá ter sido integralmente reconhecida até o final de cada mês, conforme o Princípio Contábil da Competência, independentemente de seu pagamento. Dessa forma, deve ser realizada uma baixa no saldo contábil da conta retificadora de passivo que representa os encargos financeiros a apropriar. A contabilidade deve demonstrar o valor real da dívida contratada até então, a qual equivalerá ao valor do principal somado à parcela de encargos financeiros ora reconhecida⁸⁶. Assim, em 31/12/2007, a contabilidade deverá efetuar o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.4.1.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Financeiras	R\$ 200,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	* Encargos Financeiros a Transcorrer	

Salienta-se que o registro dos encargos a transcorrer só foi possível devido ao fato de os juros em questão serem pré-fixados. Caso fossem pós-fixados, somente seria possível estimá-los com razoável certeza na ocasião em que forem divulgados os valores dos índices acordados no instrumento contratual. No momento em que tais índices tornam-se disponíveis, os juros pós-fixados devem ser reconhecidos. Assim, após o lançamento acima, em 31/12/2007, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR R\$1,00
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.743,10
Caixa e Equivalente Caixa	32.000,00	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	12.543,10
		Encargos Financeiros (P)	1.864,88
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(1.664,88)
		Passivo Não Circulante	7.456,90
		Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(301,24)
		PL	11.800,00
Total	R\$ 32.000,00	Total	R\$ 32.000,00

Legenda:
 I:Independente da Execução Orçamentária
 D:Dependente da Execução Orçamentária
 Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo

Figura 2

EMPENHO⁸⁷ DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AOS ENCARGOS

⁸⁵ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente da primeira prestação, conforme Tabela 1.

⁸⁶ O reconhecimento dos juros pode ser feito de forma mais gradual, desde que se leve em consideração o prazo de vencimento das contraprestações e seja adotado o critério *pro rata* dia, mediante a utilização do método exponencial. Dessa forma, poderia ser calculada e reconhecida, por exemplo, a parcela de juros devida em um momento qualquer dentro do prazo de execução do contrato de empréstimo.

⁸⁷ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente da primeira prestação, conforme Tabela 1, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais parcelas de encargos serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada parcela, conforme Tabela 1.

Supondo-se que o pagamento das prestações do empréstimo será realizado tempestivamente na data de vencimento, deverá ser realizado, primeiramente, o empenho das despesas orçamentárias correspondentes aos encargos a pagar (despesa corrente) e à parcela de amortização do empréstimo (despesa de capital). Em relação ao empenho da despesa com encargos a pagar, a contabilidade efetuará até 31/12/2007, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 200,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 200,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 200,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (P)	200,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (F)	

LIQUIDAÇÃO⁸⁸ DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AOS ENCARGOS

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente aos encargos a pagar (despesa orçamentária corrente), e previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação. Dessa forma, a contabilidade efetuará em 31/12/2007, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 200,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 200,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	

EMPENHO⁸⁹ DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE À AMORTIZAÇÃO

⁸⁸ Nesses lançamentos, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 1, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais parcelas de encargos serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada parcela, conforme Tabela 1.

Supondo-se que o pagamento das prestações do empréstimo será realizado tempestivamente na data de vencimento, também deverá ser feito o empenho da despesa orçamentária correspondente à parcela de amortização do empréstimo (despesa orçamentária de capital). Em relação ao empenho da despesa com a parcela de amortização do empréstimo, a contabilidade efetuará até 31/12/2007, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	R\$ 908,31
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP (F)	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 908,31
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 908,31
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 908,31
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	

LIQUIDAÇÃO⁹⁰ DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE À AMORTIZAÇÃO

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente à parcela de amortização (despesa orçamentária de capital), e previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação. Dessa forma, a contabilidade efetuará em 31/12/2007, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 908,31
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 908,31

⁸⁹ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 1, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais parcelas de amortização serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada parcela, conforme Tabela 1.

⁹⁰ Nesses lançamentos, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 1, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais parcelas de amortização serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada parcela, conforme Tabela 1.

C 8.2.1.1.3.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

PAGAMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE À PRESTAÇÃO⁹¹

Supondo-se que o pagamento das prestações do empréstimo será realizado tempestivamente na data de vencimento, a contabilidade efetuará, em 31/12/2007, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP (F)	R\$908,31
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (F)	R\$200,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$1.108,31

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$1.108,31
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$1.108,31
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	

Assim, após o lançamento acima, em 31/12/2007, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR R\$1,00
Ativo Circulante	30.891,69	Passivo Circulante	11.634,79
Caixa e Equivalente Caixa	30.891,69	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	11.634,69
		Encargos Financeiros (P)	1.664,88
		Encargos Financeiros a	(1.664,88)
		Passivo Não Circulante	7.456,90
		Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a	(301,24)
		PL	11.800,00
Total	R\$ 30.891,69	Total	R 30.891,69
<i>Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo</i>			

Figura 2

⁹¹ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 1, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais prestações serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada prestação, conforme Tabela 1.

Os passos descritos nos itens 1.2 até 1.7 devem ser repetidos para as demais prestações, com o respectivo valor e na data adequada (conforme Tabela 1), até a completa quitação do empréstimo.

INÍCIO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO (TRANSFERÊNCIA DE LONGO P/ CURTO PRAZO)

São classificadas como de longo prazo as dívidas cujo vencimento ocorra após o encerramento do exercício financeiro subsequente. Em vista disso, no início de cada exercício financeiro, ocorre necessariamente a reclassificação de parte das obrigações registradas no Passivo Não Circulante para o Passivo Circulante da entidade.

Nesse exemplo, os recursos financeiros originários do empréstimo foram recebidos no dia 30/11/2007, sendo o vencimento da primeira prestação no dia 31/12/2007. Em 01/01/2008 inicia-se um novo exercício financeiro. Dessa forma, por ocasião da abertura do novo exercício financeiro, ocorrerá a transferência da dívida registrada até então no Passivo Não Circulante para o Passivo Circulante. Diante disso, a contabilidade efetuará, em 01/01/2008, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	R\$ 7.456,90
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	
Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros LP	R\$ 301,24
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP	
Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer CP	R\$ 301,24
C 2.2.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer LP	

Dessa forma, após os lançamentos acima, em 01/01/2008, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	30.891,69	Passivo Circulante	19.091,69
Caixa e Equivalente Caixa	30.891,69	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	19.091,69
		Encargos Financeiros (P)	1.966,12
		Encargos Financeiros a Transcorrer (P)	(1.966,12)
		Passivo Não Circulante	-
		Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	-
		Encargos Financeiros (P)	-
		Encargos Financeiros a Transcorrer (P)	-
		PL	11.800,00
Total	R\$ 30.891,69	Total	R\$ 30.891,69

Figura 7

Reforça-se que os passos descritos nos itens 1.2. até 1.7. devem ser repetidos para as demais prestações, com o respectivo valor e na data adequada (conforme Tabela 1), até a completa quitação do empréstimo.

03.03.03.02 Aquisições financiadas de bens e arrendamento mercantil financeiro⁹²

Inicialmente cabe estabelecer a distinção entre os conceitos de “Abertura de Crédito (mútuo financeiro)” e “Aquisição Financiada de Bens e Arrendamento Mercantil Financeiro” para fins do preenchimento do Anexo do RGF - Demonstrativo das Operações de Crédito.

Serão registradas na linha “Aquisição Financiada de Bens e Arrendamento Mercantil Financeiro”, do Anexo IV do RGF, as aquisições financiadas de bens em que não houve ingresso efetivo de recursos financeiros nos cofres públicos, como, por exemplo, as aquisições financiadas a prazo diretamente com o fornecedor do bem. Este é o tipo de operação tratada no presente item dessa instrução.

Alternativamente serão registradas na Linha “Abertura de Crédito”, do Anexo IV do RGF, as operações de crédito, mesmo quando destinadas a aquisição de bens, em que houve ingresso efetivo de recursos financeiros nos cofres públicos, como, por exemplo, aquelas em que os recursos financeiros são disponibilizados ao ente por uma instituição financeira e posteriormente utilizados por esse para a aquisição do bem. Para esses casos deve-se seguir o roteiro contábil apresentado no item anterior dessa instrução.

Conforme será exposto, o arrendamento mercantil do tipo financeiro é, em sua essência, uma operação de compra financiada de bens, para que o roteiro contábil aqui demonstrado se adéque também a esse tipo de operação, ressalvadas as peculiaridades explicitadas no item 2.10. Nesse sentido, será apresentado nessa instrução o roteiro contábil correspondente a um caso comum de aquisição financiada de bens, complementado posteriormente pelos registros adicionais a serem feitos caso a aquisição seja feita na forma de um arrendamento mercantil financeiro.

Conforme a leitura dos princípios contábeis da Entidade, Oportunidade, Competência e Prudência, estabelecidos pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n.º 750/93, extrai-se que os bens adquiridos por meio de financiamentos, deverão ser registrados no momento da transferência, ou seja, no início do parcelamento, embora o negócio jurídico somente se aperfeiçoe quando realizados todos os pagamentos. Este entendimento pode ser observado de forma clara no Princípio da Oportunidade, inscrito no artigo 6º da Resolução nº 750/93, que afirma que o registro do patrimônio e das suas mutações deve ser feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

É importante destacar que a entidade pública necessita apropriar ao resultado de um período, o desgaste do seu ativo imobilizado por meio do registro da despesa de depreciação, obedecendo ao princípio da competência. A depreciação do bem, contudo, será tratada nessa instrução apenas de forma simplificada. Mais informações sobre esse

⁹² O roteiro aqui apresentado corresponde a uma atualização daquele apresentado na Nota Técnica nº 1.028/2005, da GEANC/CCONT/STN.

assunto podem ser obtidas no MCASP – parte dois – Procedimentos Contábeis Patrimoniais.

Quanto ao arrendamento mercantil, é importante ressaltar, inicialmente, que este pode ser classificado em arrendamento operacional e financeiro:

- a) o operacional é a modalidade que possibilita somente a utilização dos serviços sem que haja um comprometimento futuro de opção de compra, ou seja, caracteriza-se como uma operação de aluguel e como tal deve ser tratada;
- b) o financeiro, por sua vez, possibilita ao arrendador não só recuperar o custo do bem arrendado como também o retorno sobre os recursos investidos. Neste caso, há a possibilidade de opção de compra do bem arrendado. É este tipo de arrendamento que é objeto dessa instrução, por caracterizar-se como operação de crédito à luz da LRF.

A Resolução CFC nº 1.141/08, no art. 1º, resolve aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil. Esta norma estabelece, para arrendatários e arrendadores, políticas contábeis e divulgações apropriadas a aplicar em relação a arrendamentos mercantis. Sobre a classificação dos tipos de arrendamento, dispõe a citada norma:

“8. Um arrendamento mercantil é classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Um arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

[...]

10. A classificação de um arrendamento mercantil como arrendamento mercantil financeiro ou arrendamento mercantil operacional depende da essência da transação e não da forma do contrato. Exemplos de situações que individualmente ou em conjunto levariam normalmente a que um arrendamento mercantil fosse classificado como arrendamento mercantil financeiro são:

- (a) o arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil;*
- (b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;*
- (c) o prazo do arrendamento mercantil refere-se à maior parte da vida econômica do ativo mesmo que a propriedade não seja transferida;*
- (d) no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e*
- (e) os ativos arrendados são de natureza especializada de tal forma que apenas o arrendatário pode usá-los sem grandes modificações”.*

O arrendamento mercantil ou “leasing financeiro” constitui-se um negócio jurídico bilateral, pelo qual o arrendatário usa e goza de um bem adquirido pela arrendadora, segundo especificações do arrendatário, por determinado tempo e mediante o pagamento mensal de valores (contraprestações), bem como assume todos os riscos e remunerações incidentes sobre a propriedade. O bem pode ou não, eventualmente, ser transferido.

O bem sujeito a arrendamento mercantil, assim como ocorre em qualquer outra aquisição financiada de bens, deve ser contabilizado como ativo não circulante, tendo como contrapartida uma obrigação registrada no passivo a curto e/ou a longo prazo, no início da operação, com os seguintes argumentos:

- a) Prudentemente, face às características do contrato de arrendamento, a intenção de adquirir o bem ao final do contrato, por opção de compra, implica o registro do ativo não circulante em contrapartida com o passivo;
- b) Da mesma forma, comporá o passivo patrimonial com os respectivos encargos financeiros a apropriar, na forma de diferimento, para apropriação mês a mês dos encargos correspondentes.

Inicialmente, será tratado, nos itens abaixo, um caso comum de aquisição financiada de um bem móvel. Para exemplificar esse caso, foi simulado um financiamento contratado em 30/11/2007 a ser pago em 20 prestações mensais iguais, com o vencimento da primeira prestação ocorrendo em 31/12/2007. Nessa simulação foram utilizados os seguintes valores:

Valor do bem: R\$20.000,00

Quantidade de parcelas: 20

Valor de cada parcela: R\$ 1.108,31

Encargos financeiros: R\$ 2.166,13, correspondentes ao total de juros pagos no decorrer do termo contratual.

Essa aquisição financiada pode ser sintetizada na tabela a seguir:

K	$P_k = A_k + J_k$	$J_k = i * S_k$	A_k	S_k
0	-	-	-	R\$ 20.000,00
1	R\$ 1.108,31	R\$ 200,00	R\$ 908,31	R\$ 19.091,69
2	R\$ 1.108,31	R\$ 190,92	R\$ 917,39	R\$ 18.174,30
3	R\$ 1.108,31	R\$ 181,74	R\$ 926,56	R\$ 17.247,74
4	R\$ 1.108,31	R\$ 172,48	R\$ 935,83	R\$ 16.311,91
5	R\$ 1.108,31	R\$ 163,12	R\$ 945,19	R\$ 15.366,73
6	R\$ 1.108,31	R\$ 153,67	R\$ 954,64	R\$ 14.412,09
7	R\$ 1.108,31	R\$ 144,12	R\$ 964,19	R\$ 13.447,90
8	R\$ 1.108,31	R\$ 134,48	R\$ 973,83	R\$ 12.474,07
9	R\$ 1.108,31	R\$ 124,74	R\$ 983,57	R\$ 11.490,51
10	R\$ 1.108,31	R\$ 114,91	R\$ 993,40	R\$ 10.497,11
11	R\$ 1.108,31	R\$ 104,97	R\$ 1.003,34	R\$ 9.493,77
12	R\$ 1.108,31	R\$ 94,94	R\$ 1.013,37	R\$ 8.480,40
13	R\$ 1.108,31	R\$ 84,80	R\$ 1.023,50	R\$ 7.456,90
14	R\$ 1.108,31	R\$ 74,57	R\$ 1.033,74	R\$ 6.423,16
15	R\$ 1.108,31	R\$ 64,23	R\$ 1.044,07	R\$ 5.379,09
16	R\$ 1.108,31	R\$ 53,79	R\$ 1.054,52	R\$ 4.324,57
17	R\$ 1.108,31	R\$ 43,25	R\$ 1.065,06	R\$ 3.259,51
18	R\$ 1.108,31	R\$ 32,60	R\$ 1.075,71	R\$ 2.183,80
19	R\$ 1.108,31	R\$ 21,84	R\$ 1.086,47	R\$ 1.097,33
20	R\$ 1.108,31	R\$ 10,97	R\$ 1.097,33	R\$ 0,00
Total	R\$ 22.166,13	R\$ 2.166,13	R\$ 20.000,00	-

Legenda:

K: Varia de 0 a 20 e representa os momentos relevantes para o contrato de financiamento (recebimento do bem e vencimento das parcelas).

i : É taxa de juros aplicada à operação. Corresponde, nesse exemplo, a 1% ao mês.

P_k: É a k-ésima prestação a ser paga, composta de uma parcela de juros e outra de amortização (P_k=A_k+J_k).

J_k: É a k-ésima parcela de juros a ser paga.

A_k: É a k-ésima parcela de amortização a ser paga.

S_k: Representa o saldo devedor nos diferentes momentos observados.

Notas:

1 - O vencimento da primeira prestação ocorre em 31/12/2007. O vencimento das demais prestações ocorre no último dia dos meses subsequentes. Supôs-se que tal procedimento foi previsto no instrumento contratual.

2 - Para fins de simplificação, o cálculo dos juros foi feito utilizando-se, para todas as prestações, o mês comercial de 30 dias. Supôs-se que tal procedimento foi previsto no instrumento contratual.

Tabela 2

Para fins didáticos, supondo que a entidade contratante do financiamento possuísse uma disponibilidade financeira no valor de R\$ 32.000,00, um patrimônio líquido no mesmo valor e que a única operação ocorrida até o momento foi a operação de crédito em análise, a situação patrimonial da entidade, em 29/11/2007, antes da contratação do financiamento poderia ser resumida, de forma simplificada, da seguinte maneira:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalente Caixa (F)	32.000,00		
Ativo Não Circulante	-	Passivo Não Circulante	-
		PL	32.000,00
Total	R\$ 32.000,00	Total	R\$ 32.000,00
Legenda: F: Atributo de Conta - Financeiro			

Figura 8

A seguir, são apresentados os lançamentos correspondentes a cada um dos fatos contábeis relativos a esse caso de aquisição de um bem móvel por meio de um financiamento. Inicialmente, porém, cabe ressaltar que há duas práticas distintas quanto ao registro dessa operação no que tange à sua inclusão no orçamento do Ente da Federação. Existe a possibilidade de adotar-se o procedimento de prever-se a despesa orçamentária com a aquisição financiada (despesa com investimento) no Orçamento Público em contrapartida a uma receita orçamentária de capital (Operação de Crédito), mesmo que não haja o ingresso efetivo dessa receita nos cofres públicos. Nessa situação, será registrada, posteriormente, nova despesa - dessa vez referente à amortização do financiamento contratado (despesa com amortização de dívidas). Tal metodologia é fruto da política fiscal adotada pelo ente e tem como objetivo permitir que o Orçamento Público sirva como instrumento de controle fiscal da Dívida Pública. Esse procedimento será retomado no decorrer dos próximos itens dessa instrução.

Há, contudo, outra técnica de elaboração e execução orçamentária, embasada em atos normativos, que diverge daquela acima descrita. De acordo com esse procedimento alternativo, não constarão do Orçamento Público receitas orçamentárias que não possuam previsão de efetivo ingresso nos cofres públicos. Nesse caso, apenas a despesa com a amortização (e encargos correspondentes) do financiamento consta do orçamento do ente. O registro contábil que reflete esse procedimento também será tratado nos próximos itens dessa instrução.

Esse manual não tem como objetivo indicar qual dessas duas técnicas de elaboração e execução orçamentária é a mais adequada do ponto de vista técnico ou até mesmo legal. Essa padronização requer amplos estudos que passam inclusive pelo próprio objetivo e escopo das leis orçamentárias das esferas de governo, sendo necessária, portanto, uma ação integrada de âmbito nacional entre os órgãos dos Sistemas de Planejamento e de Orçamento, dos Sistemas de Administração Financeira e dos Sistemas de Contabilidade.

De toda forma, os aspectos patrimoniais resultantes da realização desse tipo de operação de crédito devem ser reconhecidos e demonstrados pela contabilidade de cada ente, independentemente da técnica de elaboração e execução orçamentária adotada, a qual, por sua vez, depende do que dispõem a Lei Orçamentária e demais atos normativos correlatos de cada unidade da Federação.

Como ficará claro a partir da leitura dos próximos itens, ambas as técnicas apresentam o mesmo resultado em termos de controle patrimonial, diferindo apenas quanto à abrangência do controle orçamentário envolvido em cada caso. A identificação contábil da operação de crédito também é possível independentemente da alternativa utilizada.

Na verdade apenas os itens 1. e 2. representam fatos contábeis que podem ser registrados de duas formas distintas, dependendo da técnica orçamentária legalmente adotada pelo ente federado. Os demais itens desse tópico adéquam-se a qualquer uma das duas técnicas indistintamente.

Nesse sentido, o presente manual se propõe a fornecer alternativas de registros contábeis que se adéquem às diferentes técnicas orçamentárias adotadas pelos entes federados, desde que tais técnicas estejam claramente embasadas pela legislação em vigor. À medida que as técnicas orçamentárias adotadas forem convergindo para uma padronização, os registros contábeis aqui indicados serão alterados, de forma a espelhar um único roteiro contábil a ser seguido por todas as esferas de governo.

É importante destacar a diferença entre as contraprestações referentes aos arrendamentos, conforme o tipo. Ao analisar-se as duas possibilidades de arrendamento, percebe-se que a primeira (operacional) reveste-se de um caráter de aluguel enquanto que a segunda (financeiro) de amortização da dívida, visto que neste caso as contraprestações funcionam como amortização da dívida adquirida em função de, na essência, haver a aquisição de um ativo.

Dessa maneira, a classificação orçamentária também será diferente dependendo do tipo arrendamento mercantil. Quando a contraprestação for referente ao operacional, a natureza de despesa deve ser a 3.3.90.38. Já quando for referente ao financeiro, a natureza de despesa deve ser a 4.6.90.38, na parcela referente à amortização e 3.2.90.38 referente aos juros e encargos.

CONTRATAÇÃO DA OPERAÇÃO DE CRÉDITO

Cabem aqui as mesmas observações feitas no item 1. O lançamento da operação de crédito será o exposto abaixo, seguido das opções para o controle necessário para a elaboração do Demonstrativo de Operações de Crédito:

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Contratos de Operações de Crédito	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	R\$ 20.000,00

Fazer o registro por meio de contas contábeis de compensação, detalhando pelo tipo de operação de crédito e pelo montante contratualmente previsto para cada exercício;

- Utilizar o mecanismo de conta-corrente contábil, que permite o tratamento de informações mais detalhadas.
- Utilizar outros sistemas de controle que possibilitem o preenchimento do Demonstrativo de Operações de Crédito.

RECEBIMENTO DO BEM ADQUIRIDO

Nos lançamentos imediatamente abaixo (item 2.2.1), será apresentado o roteiro a ser utilizado nos casos em que apenas a amortização do financiamento e os encargos correspondentes são tratados orçamentariamente.

A seguir (item 2.2.2), supõe-se que o legislador fixou no orçamento, para fins de controle da política fiscal, despesas distintas no que se refere à operação de aquisição financiada: uma relativa à aquisição do bem em si, e outra correspondente à amortização do financiamento. Primeiramente, será descrito o lançamento contábil correspondente ao empenho da despesa com aquisição do bem. A despesa a ser registrada quando da amortização do financiamento será posteriormente tratada em item específico.

1. Recebimento do Bem Adquirido como Fato Extra-Orçamentário

Essa técnica considera como receitas orçamentárias apenas os recursos que possuam previsão de efetivo ingresso nos cofres públicos. Assim, no caso de uma aquisição financiada de bens, não haverá registro de uma receita orçamentária, tampouco ocorrerá a inclusão no orçamento de uma despesa orçamentária com investimento (aquisição de bens móveis). No que se refere a essa operação, a lei orçamentária do ente conterá apenas a fixação de despesas orçamentárias que terão como consequência efetivos desembolsos financeiros, ou seja, despesas relativas à amortização do financiamento e dos respectivos encargos contratuais incidentes sobre o principal da dívida. Caso seja essa a técnica orçamentária adotada pelo Ente da Federação, o lançamento contábil apropriado ao registro do recebimento do bem, em 30/11/2007, é o que se segue:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Máquinas e Equipamentos	R\$20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	R\$12.543,10
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	R\$ 7.456,90

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Apropriar	R\$ 1.864,88
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Apropriar	R\$ 301,24
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	

Conclui-se que, independentemente do roteiro contábil utilizado (itens 1. ou 2. desta seção, respectivamente) para o registro do recebimento do bem, os reflexos patrimoniais serão similares. A única diferença diz respeito à abrangência do controle orçamentário que se deseja exercer sobre a operação.

De qualquer forma, ambos os procedimentos terão como consequência, a seguinte composição patrimonial para a entidade em 30/11/2007:

R\$1,00

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.543,10
Caixa e Equivalente Caixa (F)	32.000,00	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	12.543,10
		Encargos Financeiros (P)	1.864,88
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(1.864,88)
Ativo Permanente	20.000,00	Passivo Exigível a Longo Prazo	7.456,90
Máquinas e Equipamentos (P)	20.000,00	Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(301,24)
		PL	32.000,00
Total	R\$ 52.000,00	Total	R\$ 52.000,00

Legenda:

F: Atributo de Contas - Financeiro

P: Atributo de Conta - Patrimonial

Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo

Figura 9

2. Recebimento do Bem Adquirido como Fato Orçamentário

Antes do recebimento do bem, é necessário contabilizar o empenho referente à despesa com investimento (aquisição de bem móvel). Esse registro ocorre nos casos em que o Ente da Federação trata o ingresso do bem adquirido de forma orçamentária. Nesse caso, até 30/11/2007, a contabilidade efetuará o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$20.000,00

O lançamento acima não se aplica aos entes que não tratam o ingresso do bem ao patrimônio público como uma operação orçamentária. Nesse caso, ocorrerá despesa orçamentária apenas no que se refere ao pagamento da amortização do financiamento e seus respectivos encargos, devendo o lançamento acima ser desconsiderado.

Ao receber o bem, parte da dívida deve ser registrada no Passivo Circulante e parte no Passivo Não Circulante, uma vez que 7 (sete) das prestações vencem após o término do exercício financeiro subsequente. Assim, em 30/11/2007, data de recebimento do bem, a contabilidade efetuará os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Máquinas e Equipamentos	R\$20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	R\$12.543,10
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	R\$ 7.456,90

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Apropriar	
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	R\$ 1.864,88

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Apropriar	
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	R\$ 301,24

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	R\$20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	R\$ 20.000,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas Executadas - Operações de Crédito	R\$ 20.000,00

Os registros acima, além de espelharem a operação de crédito de forma transparente, harmonizam-se com os princípios contábeis da Oportunidade e da Competência. Nesse momento, o montante da dívida corresponde apenas ao valor do bem financiado. No

entanto, como já se sabe *a priori* o valor dos encargos financeiros incidentes sobre a operação – os quais correspondem ao valor dos juros a serem pagos - é prudente que tal valor seja registrado.

No entanto, caso esse procedimento seja adotado, estará de acordo com o Princípio da Competência apenas se concomitantemente for escriturada uma conta retificadora pelo valor dos encargos financeiros a serem apropriados, visto que estes ainda não são devidos e, portanto, seu valor deve ser abatido do valor total da dívida registrada.

Esses encargos, por sua vez, devem ser reconhecidos contabilmente em razão do prazo de vencimento das contraprestações pelo critério *pro rata* dia, mediante a utilização do método exponencial, observada a competência.

Salienta-se que o registro dos encargos a apropriar só foi possível devido ao fato de os juros em questão serem pré-fixados. Caso fossem pós-fixados, somente seria possível estimá-los com razoável certeza na ocasião em que forem divulgados os valores dos índices acordados no instrumento contratual. No momento em que tais índices tornam-se disponíveis, os juros pós-fixados devem ser reconhecidos.

O registro do ingresso serve para evidenciação da efetiva realização da operação, servindo o valor constante da conta contábil Obrigações Contratadas Executadas para preenchimento da coluna “Valor Executado” do Demonstrativo das Operações de Crédito do Relatório de Gestão Fiscal.

O intuito de controlar essas operações desde a sua previsão no Orçamento Público é o de permitir que a variação na Dívida Pública Líquida seja compatível com o resultado primário apurado pelo ente.

Em regra, a adoção dessa metodologia pressupõe a utilização, tanto na elaboração quanto na execução orçamentária, da classificação da receita pública por destinação de recursos. Por sua vez, as destinações de recursos constituem-se de determinados agrupamentos de naturezas de receitas, atendendo a uma determinada regra de destinação legal, e servem para indicar como são financiadas as despesas orçamentárias. Entende-se por destinação de recurso a origem ou a procedência dos recursos que devem ser gastos com uma determinada finalidade específica ou que são de livre aplicação. É necessário, portanto, individualizar esses recursos de modo a evidenciar sua aplicação segundo a determinação legal.

A destinação de recurso constitui-se, portanto, no elo de ligação entre a receita e a despesa, na medida em que identifica, ao mesmo tempo, o destino da receita e a origem da despesa⁹³.

No âmbito federal, por exemplo, a receita de operação de crédito contratual apresentada no lançamento acima seria classificada na fonte 47 – Operações de Crédito Internas - Em Bens e/ou Serviços⁹⁴ (no caso de a operação ser do tipo contratual externa, seria

⁹³ Definição extraída do Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias da União – 2008, elaborado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

⁹⁴ Segundo o Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias da União – 2008, a Fonte 47 é composta por recursos oriundos de operações de crédito em bens e/ou serviços, realizadas no País por

utilizada a fonte 49). Essa técnica permite identificar, ainda no orçamento, operações como as aquisições financiadas de bens.

Contabilmente, os lançamentos acima podem ser interpretados da seguinte maneira: ocorre, no caso de uma aquisição financiada de bens, a superposição de dois fatos administrativos: a contratação de um empréstimo financeiro e a aquisição de um bem de capital. Supondo que a ocorrência de tais fatos se dê em momentos distintos, teríamos, de forma simplificada, os seguintes lançamentos contábeis:

- a) Pela contratação do empréstimo com ingresso de financeiro

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP

- b) Aquisição à vista do bem

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Máquinas e Equipamentos
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

Já na aquisição financiada de bens, tais momentos são coincidentes, porém, em sua essência, a operação é a mesma descrita a partir dos lançamentos contábeis acima. Nesse caso, haveria um registro no passivo não circulante (consequência da operação de crédito) seguido de reconhecimento do ativo não circulante (pela compra a vista do bem de capital). Portanto, teríamos, no mesmo instante, os seguintes lançamentos contábeis:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Máquinas e Equipamentos
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP

Como foi exposto até aqui, no momento em que ocorre o empenho da despesa do bem financiado, há, em contrapartida, um controle da receita orçamentária. Esse procedimento tem como objetivo valer-se do Orçamento Público como instrumento de política fiscal, utilizando-se, em regra, a classificação por destinação de recursos da receita orçamentária. Porém, de acordo com a Lei Orçamentária Anual e demais atos normativos correlatos de âmbito regional ou local, pode o ente federado utilizar um roteiro contábil que não contemple o registro de uma receita orçamentária no momento em que o bem é adquirido.

De qualquer forma, ambos os procedimentos terão como consequência a composição patrimonial representada na figura 9, apresentada após no item 2.2.1.

RECONHECIMENTO DOS ENCARGOS⁹⁵

entidades da Administração Pública. Os bens e/ou serviços destinam-se a programas, projetos ou atividades específicas que forem objeto dessas operações.

⁹⁵ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 2, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais prestações serão objeto do mesmo lançamento

Cada parcela relativa aos encargos financeiros deverá ter sido integralmente reconhecida até o fim de cada mês, conforme o Princípio Contábil da Competência, independentemente de seu pagamento. Dessa forma, deve ser realizada uma baixa no saldo contábil da conta retificadora de passivo que representa os encargos financeiros a apropriar. A contabilidade deve demonstrar o valor real da dívida contratada até então, a qual equivalerá ao valor do principal somado à parcela de encargos financeiros ora reconhecida⁹⁶. Assim, em 31/12/07, a contabilidade deverá efetuar o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.4.1.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Financeiras	R\$ 200,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros a Apropriar(P)	

Salienta-se que o registro dos encargos a apropriar só foi possível devido ao fato de os juros em questão serem pré-fixados. Caso fossem pós-fixados, somente seria possível estimá-los com razoável certeza na ocasião em que forem divulgados os valores dos índices acordados no instrumento contratual. No momento em que tais índices tornam-se disponíveis, os juros pós-fixados devem ser reconhecidos.

Assim, após o lançamento acima, em 31/12/2007, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante Caixa e Equivalente Caixa (F)	32.000,00 32.000,00	Passivo Circulante Empréstimos e Financiamentos a CP (P) Encargos Financeiros (P) Encargos Financeiros a Apropriar (P)	12.743,10 12.543,10 1.864,88 (1.664,88)
Ativo Não Circulante Máquinas e Equipamentos (P)	20.000,00 20.000,00	Passivo Não Circulante Empréstimos e Financiamentos a LP (P) Encargos Financeiros (P) Encargos Financeiros a Apropriar (P) PL	7.456,90 7.456,90 301,24 (301,24) 31.800,00
Total	R\$ 52.000,00	Total	R\$ 52.000,00
Legenda: F: Atributo da Conta – Financeiro P: Atributo da Conta – Patrimonial Nota: O saldo da conta de resultado foi incorporado ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo			

Figura 10

contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada prestação, conforme Tabela 2.

⁹⁶ O reconhecimento dos juros pode ser feito de forma mais gradual, desde que se leve em consideração o prazo de vencimento das contraprestações e seja adotado o critério *pro rata* dia, mediante a utilização do método exponencial. Dessa forma, poderia ser calculada e reconhecida, por exemplo, a parcela de juros devida em um momento qualquer dentro do prazo de execução do contrato de empréstimo.

EMPENHO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AOS ENCARGOS⁹⁷

Supondo-se que o pagamento das prestações do financiamento será realizado tempestivamente na data de vencimento, deverá ser realizado, primeiramente, o empenho das despesas orçamentárias correspondentes aos encargos a pagar (despesa corrente) e à parcela de amortização do financiamento (despesa de capital). Em relação ao empenho da despesa com encargos a pagar, a contabilidade efetuará até 31/12/2007, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 200,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 200,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	
Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (P)	R\$ 200,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (F)	
Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 200,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	

LIQUIDAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA CORRESPONDENTE AOS ENCARGOS⁹⁸

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente aos encargos a pagar (despesa corrente), e previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação. Dessa forma, a contabilidade efetuará em 31/12/2007, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 200,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	

⁹⁷ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 2, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais prestações serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada prestação, conforme Tabela 2.

⁹⁸ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 2, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais prestações serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada prestação, conforme Tabela 2.

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 200,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	

A despesa referente à parcela dos encargos financeiros, anteriormente reconhecida, passou pelos estágios do empenho e da liquidação da despesa orçamentária. Assim, encontra-se apta a ser paga, conforme demonstrado nos dois últimos lançamentos acima. Após esses registros, em 31/12/2007, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.743,10
Caixa e Equivalente Caixa (F)	32.000,00	Encargos Financeiros (F)	200,00
		Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	12.543,10
		Encargos Financeiros (P)	1.664,88
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(1.664,88)
Ativo Não Circulante	20.000,00	Passivo Não Circulante	7.456,90
Máquinas e Equipamentos (P)	20.000,00	Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(301,24)
		PL	31.800,00
Total	R\$ 52.000,00	Total	R\$ 52.000,00
Legenda: F: Atributo da Conta – Financeiro P: Atributo da Conta – Patrimonial Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo			

Figura 11

Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização⁹⁹

Supondo-se que o pagamento das prestações do financiamento será realizado tempestivamente na data de vencimento, também deverá ser feito o empenho da despesa orçamentária correspondente à parcela de amortização do empréstimo (despesa de capital). Em relação ao empenho da despesa com a parcela de amortização do empréstimo, a contabilidade efetuará até 31/12/2007, o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	R\$908,31
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP (F)	

⁹⁹ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 2, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais prestações serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada prestação, conforme Tabela 2.

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$908,31
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$908,31
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$908,31
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	

Liquidação da Despesa Orçamentária correspondente à amortização¹⁰⁰

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente à parcela de amortização (despesa de capital), e previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação. Dessa forma, a contabilidade efetuará em 31/12/2007, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$908,31
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$908,31
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	

Nesse momento, a despesa referente à parcela da amortização já passou pelos estágios do empenho e da liquidação. Dessa forma, encontra-se apta a ser paga, conforme demonstrado nos dois últimos lançamentos acima. Assim, após os lançamentos anteriores, a entidade possuirá, em 31/12/2007, a seguinte composição patrimonial:

¹⁰⁰ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 2, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais prestações serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada prestação, conforme Tabela 2.

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.743,10
Caixa e Equivalente Caixa (F)	32.000,00	Encargos Financeiros (F)	200,00
		Empréstimos e Financiamentos a CP (F)	908,31
		Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	11.634,79
		Encargos Financeiros (P)	1.664,88
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(1.664,88)
Ativo Não Circulante	20.000,00	Passivo Não Circulante	7.456,90
Máquinas e Equipamentos (P)	20.000,00	Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(301,24)
		PL	31.800,00
Total	R\$ 52.000,00	Total	R\$ 52.000,00
Legenda: F: Atributo da Conta – Financeiro P: Atributo da Conta – Patrimonial Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo			

Figura 11

Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente à Prestação¹⁰¹

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP (F)	R\$ 908,31
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (F)	R\$ 200,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$1.108,31
Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$1.108,31
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	
Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$1.108,31
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	

Dessa forma, após os lançamentos anteriores, a entidade possuirá, em 31/12/2007, a seguinte composição patrimonial:

¹⁰¹ Nesse lançamento, foi utilizado o valor correspondente à primeira prestação, conforme Tabela 2, bem como a data de vencimento dessa prestação. As demais prestações serão objeto do mesmo lançamento contábil, respeitando-se a data de vencimento respectiva e o valor correspondente a cada prestação, conforme Tabela 2.

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	30.891,69	Passivo Circulante	11.634,79
Caixa e Equivalente Caixa	30.891,69	Empréstimos e Financiamentos a CP (P)	11.634,79
		Encargos Financeiros (P)	1.664,88
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(1.664,88)
Ativo Não Circulante	20.000,00	Passivo Não Circulante	7.456,90
Máquinas e Equipamentos (P)	20.000,00	Empréstimos e Financiamentos a LP (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	301,24
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(301,24)
		PL	31.800,00
Total	R\$ 50.891,69	Total	R\$ 50.891,69
Legenda: F: Atributo da Conta – Financeiro P: Atributo da Conta – Patrimonial			

Figura 13

Os passos descritos nos itens 2.4. até 2.9. devem ser repetidos para as demais prestações, com o respectivo valor (conforme Tabela 2), até a completa quitação do financiamento.

Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo para Curto Prazo)

São classificadas como de Longo Prazo as dívidas cujo vencimento ocorra após o encerramento do exercício. Em vista disso, no início de cada exercício financeiro, ocorre necessariamente a reclassificação de parte das obrigações registradas no Passivo Não Circulante para o Passivo Circulante da entidade.

Nesse exemplo, o bem financiado foi recebido no dia 30/12/2007, sendo o vencimento da primeira prestação do financiamento no dia 31/12/2007. Em 01/01/2008 inicia-se um novo exercício financeiro. Dessa forma, por ocasião da abertura do novo exercício financeiro, ocorrerá a transferência da dívida registrada até então no Passivo Exigível a Longo Prazo para o Passivo Circulante. Diante disso, a contabilidade efetuará, em 01/01/2008, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	R\$ 7.456,90
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	
Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros LP	R\$ 301,24
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP	
Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros a Apropriar CP	R\$ 301,24
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros a Apropriar LP	

Dessa forma, após os lançamentos anteriores, em 01/01/2008, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	30.891,69	Passivo Circulante	19.091,69
Caixa e Equivalente Caixa (F)	30.891,69	Empréstimos e Financiamentos a CP	19.091,69
		Encargos Financeiros (P)	1.966,13
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(1.966,13)
Ativo Não Circulante	20.000,00	Passivo Não Circulante	-
Máquinas e Equipamentos (P)	20.000,00	Empréstimos e Financiamentos a LP	-
		Encargos Financeiros (P)	-
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	-
		PL	31.800,00
Total	R\$ 50.891,69	Total	R\$ 50.891,69
Legenda: F: Atributo da Conta – Financeiro P: Atributo da Conta – Patrimonial			

Figura 14

É importante destacar que a entidade pública necessita apropriar ao resultado de um período o desgaste do seu ativo imobilizado por meio do registro da despesa de depreciação, obedecendo ao princípio da competência. A depreciação do bem, contudo, será tratada nessa instrução apenas de forma simplificada, no item 2.10. Mais informações sobre esse assunto podem ser obtidas na parte II do presente manual.

Considerações sobre o Arrendamento Mercantil Financeiro

1. Considerações Iniciais

Conforme foi exposto na introdução do item 2., o arrendamento mercantil financeiro é, em sua essência, uma operação de compra financiada de um bem. Embora o negócio jurídico só se aperfeiçoe ao fim do contrato de arrendamento com o pagamento do valor residual, ou seja, no momento em que é exercida a opção de compra, os registros contábeis correspondentes à aquisição do bem seguem a mesma lógica descrita anteriormente.

A única diferença entre o tratamento contábil dispensado ao arrendamento mercantil financeiro e aquele relativo a outras aquisições financiadas de bens, como o demonstrado nos itens acima, é a existência de um valor residual a ser pago ao final do contrato ratificando a opção de compra.

Nesse sentido, o valor residual é definido da seguinte forma no item 4 da Resolução CFC nº 1.141/08 :

“Valor residual garantido é:

(a) para um arrendatário, a parte do valor residual que seja garantida por ele ou por parte a ele relacionada (sendo o valor da garantia o valor máximo que possa, em qualquer caso, tornar-se pagável); e

(b) para um arrendador, a parte do valor residual que seja garantida pelo arrendatário ou por terceiro não relacionado com o arrendador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.

Valor residual não garantido é a parte do valor residual do ativo arrendado, cuja realização pelo arrendador não esteja assegurada ou esteja unicamente garantida por uma parte relacionada com o arrendador.”

Para exemplificar a operação em análise, a aquisição financiada tratada nos itens anteriores foi adaptada para simular um arrendamento mercantil financeiro contraído em 30/11/2007, a ser pago em 20 prestações mensais iguais, com o vencimento da primeira prestação ocorrendo em 31/12/2007, com os seguintes valores:

Valor do bem: R\$20.000,00

Quantidade de parcelas: 20

Valor de cada parcela: R\$ 1.108,31

Valor residual garantido (a ser pago pelo arrendatário): R\$ 2.500

Encargos financeiros: R\$ 4.666,13. Corresponde à diferença entre o valor total pago ao arrendador ($20 \times \text{R\$}1.108,31 + \text{R\$}2.500$) e o valor do bem arrendado (R\$ 20.000,00).

Essa operação de arrendamento pode ser sintetizada na tabela abaixo:

K	$P_k = A_k + J_k$	$J_k = i \cdot S_k$	A_k	S_k
0	-	-	-	R\$ 20.000,00
1	R\$ 1.108,31	R\$ 200,00	R\$ 908,31	R\$ 19.091,69
2	R\$ 1.108,31	R\$ 190,92	R\$ 917,39	R\$ 18.174,30
3	R\$ 1.108,31	R\$ 181,74	R\$ 926,56	R\$ 17.247,74
4	R\$ 1.108,31	R\$ 172,48	R\$ 935,83	R\$ 16.311,91
5	R\$ 1.108,31	R\$ 163,12	R\$ 945,19	R\$ 15.366,73
6	R\$ 1.108,31	R\$ 153,67	R\$ 954,64	R\$ 14.412,09
7	R\$ 1.108,31	R\$ 144,12	R\$ 964,19	R\$ 13.447,90
8	R\$ 1.108,31	R\$ 134,48	R\$ 973,83	R\$ 12.474,07
9	R\$ 1.108,31	R\$ 124,74	R\$ 983,57	R\$ 11.490,51
10	R\$ 1.108,31	R\$ 114,91	R\$ 993,40	R\$ 10.497,11
11	R\$ 1.108,31	R\$ 104,97	R\$ 1.003,34	R\$ 9.493,77
12	R\$ 1.108,31	R\$ 94,94	R\$ 1.013,37	R\$ 8.480,40
13	R\$ 1.108,31	R\$ 84,80	R\$ 1.023,50	R\$ 7.456,90
14	R\$ 1.108,31	R\$ 74,57	R\$ 1.033,74	R\$ 6.423,16
15	R\$ 1.108,31	R\$ 64,23	R\$ 1.044,07	R\$ 5.379,09
16	R\$ 1.108,31	R\$ 53,79	R\$ 1.054,52	R\$ 4.324,57
17	R\$ 1.108,31	R\$ 43,25	R\$ 1.065,06	R\$ 3.259,51
18	R\$ 1.108,31	R\$ 32,60	R\$ 1.075,71	R\$ 2.183,80
19	R\$ 1.108,31	R\$ 21,84	R\$ 1.086,47	R\$ 1.097,33
20	R\$ 1.108,31	R\$ 10,97	R\$ 1.097,33	R\$ 0,00
Total	R\$ 22.166,13	R\$ 2.166,13	R\$ 20.000,00	-
Valor Residual: R\$ 2.500,00				
Legenda: K: Varia de 0 a 20 e representa os momentos relevantes para o contrato de arrendamento (recebimento do bem e vencimento das parcelas). i: É taxa de juros aplicada à operação. Corresponde, nesse exemplo, a 1% ao mês. P_k: É a k-ésima prestação a ser paga, composta de uma parcela de juros e outra de amortização ($P_k = A_k + J_k$). J_k: É a k-ésima parcela de juros a ser paga. A_k: É a k-ésima parcela de amortização a ser paga. S_k: Representa o saldo devedor nos diferentes momentos observados. Valor Residual: Valor a ser pago no momento da opção de compra do bem. 1 - O vencimento da primeira prestação ocorre em 31/12/2007. O vencimento das demais prestações ocorre no último dia dos meses subsequentes. Supõe-se que tal procedimento foi previsto no instrumento contratual. 2 - Para fins de simplificação, o cálculo dos juros foi feito utilizando-se, para todas as prestações, o mês comercial de 30 dias. Supõe-se que tal procedimento foi previsto no instrumento contratual.				

Tabela 2

Supondo, para fins didáticos, que a entidade arrendatária possuísse uma disponibilidade financeira no valor de R\$ 32.000,00, um patrimônio líquido no mesmo valor e que a única operação ocorrida até o momento foi a operação de crédito em análise, a situação patrimonial da entidade em 29/11/2007, antes da contratação do arrendamento, poderia ser resumida, de forma simplificada, da seguinte maneira:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	-
Caixa eEquivalente Caixa	32.000,00		
Ativo Não Circulante	-	Passivo Não Circulante	-
		PL	32.000,00
Total	R\$ 32.000,00	Total	R\$ 32.000,00
Legenda:			
F: Atributo Financeiro			

Figura 15

Uma vez realizado o contrato de arrendamento mercantil financeiro, devem ser utilizados os roteiros contábeis descritos no item 2.2. para registrar o ingresso do bem financiado ao patrimônio, bem como a incorporação da respectiva dívida contratual. As únicas diferenças a serem observadas no presente caso, dizem respeito ao valor dos encargos a apropriar que serão acrescidos de R\$ 2.500,00, correspondentes ao valor residual do bem, e à nomenclatura das contas contábeis utilizadas, que devem propiciar o adequado conhecimento de que se trata de uma operação específica de arrendamento mercantil financeiro.

Diante do exposto, os lançamentos descritos no item 2.2. podem ser adaptados para as seguintes formas, conforme a técnica de elaboração e execução orçamentária adotada por cada ente:

a) Recebimento do Bem Adquirido como Fato Extraorçamentário

Nesse caso, o Orçamento Público trata como receita orçamentária apenas aqueles valores que possuem previsão de efetivo ingresso aos cofres públicos.

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Máquinas e Equipamentos	R\$20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	R\$12.543,10
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	R\$ 7.456,90

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	R\$ 1.864,88
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	R\$ 2.801,24
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	

b) Recebimento do Bem Adquirido como Fato Orçamentário

Nesse caso, o Orçamento Público é utilizado como instrumento de política fiscal. O controle da despesa com a aquisição financiada (despesa com investimento) já foi anteriormente registrado na fase de empenho:

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Máquinas e Equipamentos	R\$20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	R\$12.543,10
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	R\$ 7.456,90

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	R\$ 1.864,88
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	R\$ 2.801,24
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 20.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 20.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$20.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$20.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$20.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$20.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 20.000,00

C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 20.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	R\$ 20.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas Executadas - Operações de Crédito	

Assim, após o recebimento do bem arrendado e independentemente da técnica de elaboração e execução orçamentária adotada por cada ente, a entidade possuirá, em 30/11/2007, a seguinte composição patrimonial:

		R\$1,00	
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	32.000,00	Passivo Circulante	12.543,10
Caixa e Equivalente Caixa	32.000,00	Arrendamento Mercantil Financeiro (P)	12.543,10
		Encargos Financeiros (P)	1.864,88
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(1.864,88)
Ativo Não Circulante	20.000,00	Passivo Não Circulante	7.456,90
Bens Arrendados (P)	20.000,00	Arrendamento Mercantil Financeiro (P)	7.456,90
		Encargos Financeiros (P)	2.801,24
		Encargos Financeiros a Apropriar (P)	(2.801,24)
		PL	32.000,00
Total	R\$ 52.000,00	Total	R\$ 52.000,00
Legenda: <i>F: Atributo Financeiro de Contas</i> <i>P: Atributo Patrimonial de Contas</i> <i>Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo</i>			

Figura 16

Comparando-se a *figura 16* com a *figura 9*, nota-se que as únicas diferenças, como era de se esperar, dizem respeito ao valor dos encargos a apropriar registrados no Passivo Não Circulante (acrescidos de R\$ 2.500,00, referentes ao valor residual a ser pago no momento em que for efetivada a opção de compra), e à nomenclatura de algumas contas utilizadas, visando a correta identificação, para fins gerenciais, do financiamento em questão como sendo do tipo arrendamento mercantil financeiro.

Com exceção dos registros pertinentes ao valor residual do bem, os demais lançamentos contábeis relativos à execução do contrato de arrendamento devem seguir o

procedimento descrito nos itens anteriores. Os registros envolvendo a opção de compra ou de devolução do bem ao fim do termo contratual são descritos nos itens a seguir. Para tanto, supõe-se que a entidade possua a seguinte composição patrimonial, em 31/07/2009, imediatamente após o pagamento da vigésima prestação estipulada no instrumento contratual:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	9.833,87	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalente Caixa (F)	9.833,87	Encargos Financeiros (P)	2.500,00
		Encargos Financeiros a Transcorrer (P)	(2.500,00)
Ativo Não Circulante	16.700,00		
Bens Arrendados (P)	20.000,00		
Depreciação Acumulada (P)	(3.300,00)	PL	R\$ 26.533,87
Total	R\$ 26.533,87	Total	R\$ 26.533,87
Legenda: F: Atributo de Contas - Financeiro P: Atributo de Contas - Patrimonial Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo			

Figura 17

Os valores apresentados na figura anterior foram obtidos supondo-se que foram repetidos os procedimentos de pagamento para todas as vinte prestações do contrato de arrendamento, utilizando-se os valores correspondentes da *Tabela 2* e considerando-se os efeitos da depreciação do bem¹⁰². A opção de compra do bem impõe a realização dos registros contábeis descritos nos itens 2. a 4. A opção de devolução do bem, por sua vez, é tratada no item 5.

2. Reconhecimento dos encargos referentes ao valor residual

A parcela de encargos financeiros referente ao valor residual deverá ter sido reconhecida, conforme o Princípio Contábil da Competência, independentemente de seu pagamento. Dessa forma, deve ser realizada uma baixa no saldo contábil da conta retificadora de passivo que representa os encargos financeiros a transcorrer. Assim, em 31/09/2009, a contabilidade deverá efetuar o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.4.1.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Financeiras	R\$ 2.500,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros a Transcorrer (P)	

3. Empenho da despesa orçamentária correspondente ao valor residual

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 2.500,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	

¹⁰² Sobre o assunto, consultar o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 3ª edição, parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais.

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 2.500,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (P)	R\$ 2.500,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (F)	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 2.500,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	

4. Liquidação da despesa orçamentária correspondente ao valor residual

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 2.500,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 2.500,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	

A despesa referente ao valor residual passou pelos estágios do empenho e da liquidação. Após esses registros, a entidade possuirá, em 31/07/2009, a seguinte composição patrimonial:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	9.833,87	Passivo Circulante	2.500,00
Caixa e Equivalente Caixa (F)	9.833,87	Encargos Financeiros a Pagar (F)	2.500,00
Ativo Não Circulante	16.700,00	Encargos Financeiros (P)	-
Bens Arrendados (P)	20.000,00	Encargos Financeiros a Apropriar (P)	-
Depreciação Acumulada (P)	(3.300,00)	PL	24.033,87
Total	R\$ 26.533,87	Total	R\$ 26.533,87
Legenda: F: Atributo da Conta – Financeiro P: Atributo da Conta – Patrimonial Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo			

Figura 18

4. Pagamento da despesa orçamentária correspondente ao valor residual

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros CP (F)	
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$2.500,00

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$2.500,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$2.500,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	

Dessa forma, após o lançamento anterior, a entidade possuirá, em 31/07/2009, a seguinte composição patrimonial:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	7.333,87	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalentes Caixa	7.333,87	Encargos Financeiros a Pagar (F)	-
Ativo Não Circulante	16.700,00	PL	24.033,87
Bens Arrendados (P)	20.000,00		
Depreciação Acumulada (P)	(3.300,00)		
Total	R\$ 24.033,87	Total	R\$ 24.033,87

Legenda:
F: Atributo da Conta – Financeiro
P: Atributo da Conta – Patrimonial

Figura 19

6. Opção de devolução do bem

Como exemplo, a situação patrimonial antes da devolução do bem, em 31/07 /2009, imediatamente após o pagamento da vigésima prestação estipulada no instrumento contratual, poderia ser a seguinte:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	9.833,77	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalente Caixa	9.833,77	Encargos Financeiros	2.500,00
Ativo Não Circulante	16.700,00	Encargos Financeiros a Apropriar (F)	(2.500,00)
Bens Arrendados (P)	20.000,00	PL	26.533,87
Depreciação Acumulada (P)	(3.300,00)		
Total	R\$ 26.533,87	Total	R\$ 26.533,87

Legenda:
F: Atributo da Conta – Financeiro
P: Atributo da Conta – Patrimonial

Figura 19

A contabilidade efetuará, então, os seguintes lançamentos, em 31/07/2009:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	R\$ 2.500,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.3.x.x.xx.xx	*Depreciação Acumulada – (Retificadora de Ativo) (P)	R\$ 3.300,00
C 1.2.3.x.x.xx.xx	Bens Arrendados	

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.6.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva - Perdas	R\$ 16.700,00
C 1.2.3.x.x.xx.xx	Bens Arrendados	

Na devolução do bem, deve ocorrer a baixa do valor correspondente no ativo não circulante da arrendatária em contrapartida a uma variação patrimonial diminutiva. A obrigação atinente ao valor residual do bem também deve ser baixada, visto que a opção de compra não foi realizada. Portanto, após os lançamentos anteriores, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

		R\$1,00	
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	9.833,87	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalente Caixa	9.833,87		
Ativo Não Circulante	-	Passivo Não Circulante	-
Bens Arrendados (P)	-		
Depreciação Acumulada (P)	-	PL	R\$ 9.833,87
Total	R\$ 9.833,87	Total	R\$ 9.833,87
Legenda: F: Atributo da Conta – Financeiro P: Atributo da Conta – Patrimonial Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo			

Figura 21

Observa-se, a partir dos lançamentos acima e da composição patrimonial representada na Figura 21, que a não ratificação da opção de compra e a consequente devolução do bem ao arrendador resultam, para esse exemplo, em uma perda de R\$ 16.700,00 para a entidade, com reflexos negativos na sua situação patrimonial muito superiores aos que ocorreriam no caso de ter sido feita a opção de compra do bem pelo valor de R\$ 2.500,00, sendo essa última alternativa (opção de compra) a mais adequada na presente situação¹⁰³.

¹⁰³ O fato de o valor a ser pago pela arrendatária, ao final do contrato, para exercer sua opção de compra ser muito menor que o valor real do bem é suficiente para caracterizar a operação em apreço como um arrendamento mercantil financeiro, em conformidade ao disposto na Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil.

Transação de Venda e Leaseback

Uma transação de venda e *leaseback* (retroarrendamento pelo vendedor junto ao comprador) envolve a venda de um ativo e o concomitante arrendamento mercantil do mesmo ativo pelo comprador ao vendedor. O pagamento do arrendamento mercantil e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados como um pacote. O tratamento contábil de uma transação de venda e *leaseback* depende do tipo de arrendamento mercantil envolvido.

Se o *leaseback* for um arrendamento mercantil financeiro, a transação um meio pelo qual o arrendador financia o arrendatário, com o ativo como garantia.

Se uma transação de venda e *leaseback* resultar em arrendamento mercantil financeiro, qualquer excesso de receita de venda obtido acima do valor contábil não deve ser imediatamente reconhecido como receita por um vendedor-arrendatário. Em vez disso, tal valor deve ser diferido e amortizado durante o prazo do arrendamento mercantil.

Os lançamentos de venda seguida de *leasing* financeiro serão realizados da seguinte forma:

Na venda do bem:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 20.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 20.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 20.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 20.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 20.000,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	

Código da Conta	Título da Conta	

D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 20.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 22.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 22.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$20.000,00
C 1.2.3.x.x.xx.xx	Bens Móveis	

No empenho referente à operação de *leaseback*:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 20.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 20.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	

No recebimento do bem arrendado:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 20.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 20.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 20.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	

Código da Conta	Título da Conta	
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Máquinas e Equipamentos	R\$20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a CP	R\$12.543,10

C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a LP	R\$ 7.456,90

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	R\$ 1.864,88
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.2.2.x.x.xx.xx	*Encargos Financeiros a Transcorrer	R\$ 2.801,24
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Encargos Financeiros (P)	

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.9.x.x.x.xx.xx	Diferimento de Lucro de Venda do Imobilizado	R\$ 2.000,00
C 2.9.x.x.x.xx.xx	Lucro na Venda do Imobilizado a Transcorrer	

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas - Leasing Financeiro	R\$ 20.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - Leasing Financeiro	

Na apropriação do lucro na venda do imobilizado no decorrer do contrato no período de competência correspondente a cada mês:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.9.x.x.x.xx.xx	Lucro na Venda do Imobilizado a Transcorrer	R\$ 100,00
C 4.6.2.x.x.xx.xx	Ganho na Venda do Imobilizado	

03.03.03.03 Recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços

O recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços é considerado operação de crédito por disposição expressa do inciso III do art. 29 da LRF. Para exemplificar esse caso, demonstra-se o roteiro contábil relativo a um recebimento antecipado de receita orçamentária em 01/11/2007, no valor de R\$ 5.000,00, por serviços a serem prestados no dia 01/12/2007.

Supondo que a entidade contratada possuía uma disponibilidade financeira no valor de R\$ 12.000,00, um patrimônio líquido no mesmo valor e que a única operação ocorrida até o momento foi a operação de crédito em análise, sua situação patrimonial antes do ingresso da receita orçamentária, em 31/10/2007, poderia ser resumida, de forma simplificada, da seguinte maneira:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	12.000,00	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalente Caixa	2.000,00		
Ativo Não Circulante	-	Passivo Não Circulante	-
		PL	12.000,00
Total	R\$ 12.000,00	Total	R\$ 12.000,00
Legenda:			
F: Atributo Financeiro			

Figura 15

A seguir, são apresentados os lançamentos correspondentes a cada um dos fatos contábeis relativos a essa operação.

INGRESSO DO RECURSO E REGISTRO DA OBRIGAÇÃO CONTRATUAL CORRESPONDENTE

Em 01/11/2007, a contabilidade efetuará o seguinte lançamento relativo ao ingresso do recurso antecipado e à incorporação da obrigação correspondente:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 5.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	
Código da Conta	Título da Conta	
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	R\$ 5.000,00
C 2.1.5.1.x.xx.xx	Adiantamento de Clientes (P)	
Código da Conta	Título da Conta	
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 5.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	
Código da Conta	Título da Conta	
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Contratos de Operações de Crédito	R\$ 5.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	
Código da Conta	Título da Conta	
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito	R\$ 5.000,00

C 8.1.2.3.x.xx.xx Obrigações contratadas Executadas -
Operações de Crédito

O ingresso de recursos foi contabilizado como uma receita orçamentária de serviços por ser essa a essência da operação aqui demonstrada – prestação de serviços com pagamento antecipado. A antecipação da receita, contudo, gera uma obrigação para a contratada de restituir os recursos auferidos no caso de inadimplemento do contrato, o que caracteriza a operação de crédito.

Após os lançamentos acima, em 01/11/2007, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	12.000,00	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalente Caixa	2.000,00		
Ativo Não Circulante	-	Passivo Não Circulante	-
		PL	12.000,00
Total	R\$ 12.000,00	Total	R\$ 12.000,00
Legenda: F: Atributo Financeiro			

Figura 15

DESINCORPORAÇÃO DO PASSIVO DEVIDO À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

Caso o serviço seja prestado tempestivamente e em conformidade ao disposto no instrumento contratual pactuado, a contabilidade efetuará, em 01/12/2007, o seguinte lançamento contábil:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.5.1.x.xx.xx	Adiantamento de Clientes (P)	R\$ 5.000,00
C 3.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Aumentativa	

Após a prestação do serviço contratado, em 01/12/2007, a entidade apresentaria a seguinte composição patrimonial:

R\$1,00			
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	17.000,00	Passivo Circulante	5.000,00
Caixa e Equivalentes Caixa	17.000,00	Adiantamento de Clientes (P)	5.000,00
		PL	12.000,00
Total	R\$ 17.000,00	Total	R\$ 17.000,00
Legenda: <i>F: Atributo de Contas - Financeiro</i> <i>P: Atributo de Contas - Patrimonial</i> <i>Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo</i>			

Figura 23

Ressalta-se que a contabilidade deve registrar os demais lançamentos contábeis específicos a cada tipo de operação de venda realizada, tais como a apropriação dos custos envolvidos na realização do serviço ou produção do bem.

DEVOLUÇÃO DO ADIANTAMENTO DEVIDO AO CANCELAMENTO DA OPERAÇÃO (NO MESMO EXERCÍCIO FINANCEIRO)

Caso o serviço não seja prestado e a consequente restituição dos recursos antecipados ocorra no mesmo exercício financeiro em que haviam ingressado, a contabilidade deverá efetuar, na data em que os recursos forem restituídos, os lançamentos contábeis pertinentes. Supondo-se que a restituição ocorreu em 01/12/2007, a contabilidade deverá efetuar os seguintes registros:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 5.000,00
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	
Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.5.1.x.xx.xx	Adiantamento de Clientes (P)	R\$ 5.000,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	
Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 5.000,00
C 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	
Código da Conta	Título da Conta	
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratadas Executadas - Operações de Crédito	R\$ 5.000,00

C 8.1.2.3.x.xx.xx Obrigações Contratadas a Executar - Operações de Crédito

Após os lançamentos anteriores, a entidade apresentaria a seguinte composição patrimonial:

		R\$1,00	
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	17.000,00	Passivo Circulante	5.000,00
Caixa e Equivalentes Caixa	17.000,00	Adiantamento de Clientes (P)	5.000,00
		PL	12.000,00
Total	R\$ 17.000,00	Total	R\$ 17.000,00
Legenda: <i>F: Atributo de Conta s- Financeiro</i> <i>P: Atributo de Contas - Patrimonial</i> <i>Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo</i>			

Figura 23

Nesse exemplo, para fins de simplificação, não foram consideradas eventuais penalidades contratuais ou legais porventura exigíveis em razão do cancelamento do serviço contratado.

DEVOLUÇÃO DO ADIANTAMENTO DEVIDO AO CANCELAMENTO DA OPERAÇÃO (EM EXERCÍCIO FINANCEIRO POSTERIOR)

Caso a devolução do recurso ocorra em exercício posterior ao do ingresso, e tendo em vista que a operação em análise é contratual, o desembolso a ser efetuado consistirá no pagamento de uma despesa orçamentária, conforme pode ser observado nos lançamentos abaixo.

1. Empenho da Despesa Orçamentária

A liquidação e o pagamento da despesa orçamentária devem ser precedidos de prévio empenho. Supondo-se que a devolução do recurso será efetuada no dia 01/02/2008, a contabilidade deverá efetuar até essa data o seguinte lançamento contábil:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 5.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	
Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 20.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.5.1.x.xx.xx	Adiantamento de Clientes (P)	R\$ 5.000,00
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Indenizações e Restituições a Pagar (F)	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 5.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	

2. Liquidação da Despesa Orçamentária

Uma vez realizado o empenho da despesa orçamentária, a contabilidade efetuará até o dia 01/02/2008, os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta	
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	R\$ 2.500,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	R\$ 2.500,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	

Após os lançamentos acima, em 01/02/2008 a entidade apresentaria a seguinte composição patrimonial:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	17.000,00	Passivo Circulante	5.000,00
Caixa e Equivalente Caixa (F)	17.000,00	Indenizações e Restituições a Pagar (F)	5.000,00
		Adiantamento de Clientes (P)	-
		PL	12.000,00
Total	R\$ 17.000,00	Total	R\$ 17.000,00
Legenda: <i>F: Atributo de Contas - Financeiro</i> <i>P: Atributo de Contas - Patrimonial</i> <i>Nota: Os saldos das contas de resultado foram incorporados ao patrimônio líquido para fins de fechamento do demonstrativo</i>			

Figura 26

3. Pagamento da Despesa Orçamentária

Em 01/02/2008, ao efetuar o pagamento da despesa orçamentária, a contabilidade efetuará o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	
D 2.1.3.x.x.xx.xx	Indenizações e Restituições a Pagar (F)	R\$ 5.000,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	

Código da Conta	Título da Conta	
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R\$ 5.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	

Após o lançamento acima, em 01/02/2008, a entidade apresentaria a seguinte composição patrimonial:

		R\$1,00	
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Ativo Circulante	12.000,00	Passivo Circulante	-
Caixa e Equivalente Caixa	12.000,00	Indenizações e Restituições a Pagar (F)	-
		Adiantamento de Clientes (P)	-
		PL	12.000,00
Total	R\$ 12.000,00	Total	R\$ 12.000,00
Legenda: <i>P: Sistema de Contas - Patrimonial</i> <i>F: Sistema de Contas - Financeiro</i>			

Figura 27

Nesse exemplo, para fins de simplificação, não foram consideradas eventuais penalidades contratuais ou legais porventura exigíveis em razão do cancelamento do serviço contratado.

03.03.03.04 Assunção, reconhecimento e confissão de dívidas

A assunção, o reconhecimento e a confissão de dívidas são equiparados a operação de crédito pela LRF, no parágrafo primeiro do seu art. 29. Há de se observar, no entanto, que tais operações devem ser entendidas como incorporações de passivos expressamente autorizadas ou previstas em Lei, em respeito ao princípio da legalidade que rege as atividades da Administração Pública. Por outro lado, não se caracterizam como operações de crédito as incorporações de passivos decorrentes de precatórios

judiciais, as quais, no entanto, integrarão a dívida consolidada¹⁰⁴ nos termos definidos no Manual de Demonstrativos Fiscais¹⁰⁵.

Contudo, nem toda decisão judicial está isenta de ser considerada operação de crédito. Assim, no caso de homologação de acordo judicial, que de fato caracterize um financiamento de uma parte à outra, deverá a operação ser considerada como operação de crédito para todos os fins legais.

Caso exista a previsão legal que possibilite à Administração Pública assumir, reconhecer ou confessar dívidas, os lançamentos pertinentes a essas operações podem ser efetuados de acordo com o seguinte roteiro geral:

RECONHECIMENTO CONTÁBIL DO PASSIVO

Código da Conta	Título da Conta
D 3.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva
C 2.2.x.x.x.xx.xx	Obrigações

INÍCIO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO (TRANSFERÊNCIA DE LONGO PARA CURTO PRAZO)

São classificadas como de Longo Prazo as dívidas cujo vencimento ocorra após o encerramento do exercício. Em vista disso, no início de cada exercício financeiro ocorre necessariamente a reclassificação de parte das obrigações registradas no Passivo Exigível a Longo Prazo para o Passivo Circulante da entidade.

Código da Conta	Título da Conta
D 2.2.x.x.x.xx.xx	Obrigações
C 2.1.x.x.x.xx.xx	Obrigações

PRESCRIÇÃO DA DÍVIDA

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.x.x.x.xx.xx	Obrigações
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Aumentativa

REGISTRO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA¹⁰⁶

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.x.x.x.xx.xx	Obrigações (P)
C 2.1.x.x.x.xx.xx	Obrigações (F)

¹⁰⁴ LRF, art. 30, § 7º.

¹⁰⁵ Manual de Demonstrativos Fiscais, 3ª edição, Parte III, Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida.

¹⁰⁶ Os demais lançamentos de liquidação e pagamento seguem o mesmo roteiro de execução da despesas exemplificados nos itens anteriores.

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

03.03.03.05 Assunção, sem autorização orçamentária, de obrigação para pagamento a posteriori de bens e serviços.

São vedados quaisquer procedimentos pelos ordenadores de despesa que viabilizem a execução de despesas sem comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária. No entanto, a contabilidade registrará os atos e fatos relativos à gestão orçamentário-financeira efetivamente ocorridos, sem prejuízo das responsabilidades e providências derivadas da inobservância dessa vedação.

Ordenar despesas sem autorização orçamentária é tipificado como crime contra as finanças públicas, conforme a Lei nº 10.028, de 2000 - Lei de Crimes Fiscais. Nesse sentido, a contabilidade deve demonstrar os impactos lesivos ao patrimônio causados por operações ilegais, conforme o exposto na parte introdutória da presente Instrução.

A contabilidade passa, então, a desempenhar um papel fundamental no que concerne à transparência da gestão fiscal pública, reconhecendo os passivos originados de transações ilicitamente realizadas, podendo ainda, nos casos concretos que assim o exijam, reconhecer, por meio de registros em contas específicas de compensação, a responsabilidade daqueles que lhes deram causa.

Para exemplificar esse caso, supôs-se que um órgão da Administração Direta de um município efetuou uma compra de material de consumo nos seguintes termos:

- a) Não havia autorização orçamentária para efetuar a compra;
- b) Essa aquisição se deu por meio de aceite de uma nota promissória no valor de R\$ 5.000,00; e
- c) Os bens seriam entregues no prazo de 30 dias a partir do aceite do título de crédito (nota promissória).

Tal operação está eivada de ilegalidades, visto que são vedadas e equiparadas a operações de crédito pela LRF tanto a assunção, sem autorização orçamentária, de obrigação com fornecedores para pagamento *a posteriori*¹⁰⁷; como a assunção direta de

¹⁰⁷ LRF, art. 37, IV.

compromisso com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante aceite de título de crédito¹⁰⁸.

Ordenar despesas sem autorização legal, como no presente caso, também é considerado crime contra as finanças públicas, estando o infrator sujeito à pena de reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos, conforme o art. 2º da Lei nº 10.028, de 2000 – Lei de Crimes Fiscais.

Em vista disso, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá adotar providências com vistas à apuração dos fatos, identificação dos responsáveis, quantificação do dano e ao imediato ressarcimento ao Erário.

Nesse sentido, a contabilidade deve demonstrar os efeitos nocivos que tal operação ilegal causa ao patrimônio público, reconhecendo contabilmente a incorporação do passivo gerado e registrando a possível responsabilidade daqueles que lhes deram causa, conforme os seguintes lançamentos:

RECONHECIMENTO CONTÁBIL DO PASSIVO

Código da Conta	Título da Conta	
D 3.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva	R\$ 5.000,00
C 2.2.x.x.x.xx.xx	Obrigações	

REGISTRO DA RESPONSABILIDADE EM APURAÇÃO

Código da Conta	Título da Conta	
D 7.9.x.x.x.xx.xx	Responsabilidades em Apuração	R\$ 5.000,00
C 8.9.x.x.x.xx.xx	Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade	

A conta classificada como variação patrimonial diminutiva assume um papel fundamental quanto ao controle contábil da operação de crédito ilegal aqui apresentada, uma vez que ela indica que houve a incorporação de uma dívida sem autorização orçamentária. O lançamento nas contas de controle (Responsabilidades em Apuração e Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade), por sua vez, deve possibilitar a imediata identificação dos possíveis responsáveis pelo ato lesivo ao patrimônio público.

03.03.03.06 Parcelamento de dívidas

Os Parcelamentos de Dívidas podem decorrer de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, e, portanto, equiparam-se a operações de crédito por força do art. 29, § 1º da LRF. Porém, o parcelamento de débitos preexistentes junto a instituições não-financeiras que não impliquem uma elevação da dívida consolidada líquida não se equiparam a operações de crédito.¹⁰⁹

¹⁰⁸ LRF, art. 37, III.

¹⁰⁹ § 2º do art. 3º da Res. nº 43/01.

Os Parcelamentos de Dívidas relativos a tributos e FGTS, apesar de constituírem financiamentos entre entes da Federação,¹¹⁰ são expressamente autorizados pela Lei e não estão sujeitos aos limites para contratação de Operações de Crédito, uma vez que foram regulamentados de forma específica pela legislação¹¹¹.

Para a contabilidade, os parcelamentos são uma transferência de uma dívida de curto prazo para o longo prazo e sua contabilização seria a seguinte:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.x.x.x.xx.xx	Obrigações de Curto Prazo
C 2.2.x.x.x.xx.xx	Obrigações de Longo Prazo

03.03.04 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO NO ATUAL PLANO DE CONTAS DA UNIÃO

Este apêndice contém os lançamentos referentes a operações de créditos segundo o Plano de Contas da União, para consulta quanto à forma que os registros são efetuados atualmente. Esses registros serão utilizados até que a União adote o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

03.03.04.01 abertura de crédito (mútuo financeiro)

1. Ingresso de Financeiro e Reconhecimento da Dívida Contratual

Título da Conta	Valor	Sistema
D Receita Realizada (Ativo Compensado)	R\$20.000,00	Orçamentário
C Receita a Realizar (Ativo Compensado)		
Título da Conta	Valor	Sistema
D Bancos C/Movimento (Ativo Circulante)	R\$20.000,00	Financeiro
C Operações de Crédito Internas - Contratuais (Receita de Capital)		
Título da Conta	Valor	Sistema
D Op. Cred. - Abertura de Crédito (Mutação Passiva)	R\$12.543,10	Patrimonial
C Empréstimos - Curto Prazo (Passivo Circulante)		
Título da Conta	Valor	Sistema
D Op. Cred. - Abertura de Crédito (Mutação Passiva)	R\$7.456,90	Patrimonial

¹¹⁰ LRF art. 35

¹¹¹ PGFN/CAF/Nº 2293 /2006

C Empréstimos - Longo Prazo (Passivo Exigível a Longo Prazo)

Título da Conta	Valor	Sistema
D Encargos Financeiros a Apropriar – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)	R\$1.864,88	Patrimonial
C Encargos Financeiros (Passivo Circulante)		
Título da Conta	Valor	Sistema
D Encargos Financeiros a Apropriar – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)	R\$301,24	Patrimonial
C Encargos Financeiros (Passivo Exigível a Longo Prazo)		

2. Reconhecimento dos encargos

Título da Conta	Valor	Sistema
D Reconhecimento de Juros e Encargos - Dívida Contratual Interna (Decréscimo Patrimonial Extra-Orçamentário)	R\$200,00	Patrimonial
C Encargos Financeiros a Apropriar – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)		

3. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Título da Conta	Valor	Sistema
D Crédito Disponível (Passivo Compensado)	R\$200,00	Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)		

4. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Título da Conta	Valor	Sistema
D Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)	R\$200,00	Orçamentário
C Crédito Empenhado Liquidado (Passivo Compensado)		
Título da Conta	Valor	Sistema
D Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$200,00	Patrimonial
C Juros e Encargos - Dívida Contratual Interna (Mutação Ativa)		

Título da Conta	Valor	Sistema
D Despesa com Encargos (Despesa Corrente)	R\$200,00	Financeiro
C Encargos Financeiros a Pagar (Passivo Circulante)		

5. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Título da Conta	Valor	Sistema
D Crédito Disponível (Passivo Compensado)	R\$908,31	Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)		

6. Liquidação da despesa orçamentária correspondente à amortização

Título da Conta	Valor	Sistema
D Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)	R\$908,31	Orçamentário
C Crédito Empenhado Liquidado (Passivo Compensado)		

Título da Conta	Valor	Sistema
D Empréstimos – Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$908,31	Patrimonial
C Operações de Crédito em Contratos (Mutação Ativa)		

Título da Conta	Valor	Sistema
D Despesa com Amortização (Despesa de Capital)	R\$908,31	Financeiro
C Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante)		

7. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente à Prestação

Título da Conta	Valor	Sistema
D Encargos Financeiros a Pagar (Passivo Circulante)	R\$200,00	Financeiro
D Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante)	R\$908,31	
C Bancos C/Movimento (Ativo Circulante)	R\$1.108,31	

8. Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo p/ Curto Prazo)

Título da Conta	Valor	Sistema
D Empréstimos - Longo Prazo (Passivo Exigível a Longo Prazo)	R\$7.456,90	Patrimonial

C Empréstimos - Curto Prazo (Passivo Circulante)

Título da Conta	Valor	Sistema
D Encargos Financeiros – Longo Prazo (Passivo Exigível a Longo Prazo)	R\$301,24	Patrimonial
C Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante)		
Título da Conta	Valor	Sistema
D Encargos Financeiros a Apropriar – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)	R\$301,24	Patrimonial
C Encargos Financeiros a Apropriar – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)		

03.03.04.02 aquisições financiadas de bens e arrendamento mercantil financeiro

1. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Aquisição do Bem

Título da Conta	Valor	Sistema
D Crédito Disponível (Passivo Compensado)	R\$20.000,00	Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)		

2. Recebimento do bem

Recebimento do Bem Adquirido como Fato Orçamentário

Título da Conta	Valor	Sistema
D Despesa com Aquisição de Bens (Despesa de Capital)	R\$20.000,00	Financeiro
C Operações de Crédito Internas - Contratuais (Receita de Capital)		
Título da Conta	Valor	Sistema
D Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)	R\$20.000,00	Orçamentário
C Crédito Empenhado Liquidado (Passivo Compensado)		
Título da Conta	Valor	Sistema
D Receita Realizada (Ativo Compensado)	R\$20.000,00	Orçamentário
C Receita a Realizar (Ativo Compensado)		
Título da Conta	Valor	Sistema

D	Máquinas e Equipamentos (Ativo Permanente)		
C	Bens Móveis de Uso Permanente (Mutação Ativa)	R\$20.000,00	Patrimonial
Título da Conta		Valor	Sistema
D	Op. Crédito - Aquisição Financiada de Bens (Mutação Passiva)		
C	Financiamento de Bens - Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$12.543,10	Patrimonial
Título da Conta		Valor	Sistema
D	Op. Crédito - Aquisição Financiada de Bens (Mutação Passiva)		
C	Financiamento de Bens - Longo Prazo (Passivo Longo Prazo)	R\$7.456,90	Patrimonial
Título da Conta		Valor	Sistema
D	Encargos Financeiros a Apropriar – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)		
C	Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$1.864,88	Patrimonial
Título da Conta		Valor	Sistema
D	Encargos Financeiros a Apropriar – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)		
C	Encargos Financeiros – Longo Prazo (Passivo Exigível a Longo Prazo)	R\$301,24	Patrimonial

a) Pela contratação do empréstimo com ingresso de financeiro

Título da Conta		Sistema
D	Bancos c/movimento (Ativo Circulante)	
C	Receita de Operações de Crédito (Receita de Capital)	Financeiro
Título da Conta		Sistema
D	Incorporação de Passivos (Mutação Passiva)	
C	Empréstimos e Financiamentos (Passivo Exigível a Longo Prazo)	Patrimonial

b) Pela aquisição à vista do bem

Título da Conta		Sistema
D	Despesa com Aquisição de Bens (Despesa de Capital)	
C	Bancos c/movimento (Ativo Circulante)	Financeiro

Título da Conta	Sistema
D Máquinas e Equipamentos (Ativo Permanente)	Patrimonial
C Bens Móveis de Uso Permanente (Mutação Ativa)	
Título da Conta	Sistema
D Bancos c/ movimento (Ativo Circulante)	Financeiro
C Receita de Operações de Crédito (Receita de Capital)	
Título da Conta	Sistema
D Despesa com Aquisição de Bens (Despesa de Capital)	Financeiro
C Bancos c/movimento (Ativo Circulante)	
Título da Conta	Sistema
D Receita de Operações de Crédito (Receita de Capital)	Financeiro
C Despesa com Aquisição de Bens (Despesa de Capital)	

Recebimento do Bem Adquirido como Fato Extra-Orçamentário

Título da Conta	Valor	Sistema
D Máquinas e Equipamentos (Ativo Permanente)	R\$20.000,00	Patrimonial
C Bens Móveis de Uso Permanente (Acréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)		
Título da Conta	Valor	Sistema
D Op. Créd. Aquisição Financiada de Bens (Decréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)	R\$12.543,10	Patrimonial
C Financiamento de Bens- Curto Prazo (Passivo Circulante)		
Título da Conta	Valor	Sistema
D Op. Créd. - Aquisição Financiada de Bens (Decréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)	R\$7.456,90	Patrimonial
C Financiamento de Bens - Longo Prazo (Passivo Longo Prazo)		
Título da Conta	Valor	Sistema
D Encargos Financeiros a Apropriar – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)	R\$1.864,88	Patrimonial
C Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante)		

Título da Conta	Valor	Sistema
D Encargos Financeiros a Apropriar – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)	R\$301,24	Patrimonial
C Encargos Financeiros – Longo Prazo (Passivo Exigível a Longo Prazo)		

3. Reconhecimento dos Encargos

Título da Conta	Valor	Sistema
D Reconhecimento de Juros e Encargos - Dívida Contratual Interna (Decréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)	R\$200,00	Patrimonial
C Encargos Financeiros a Apropriar – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)		

4. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Título da Conta	Valor	Sistema
D Crédito Disponível (Passivo Compensado)	R\$200,00	Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)		

5. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Título da Conta	Valor	Sistema
D Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)	R\$200,00	Orçamentário
C Crédito Empenhado Liquidado (Passivo Compensado)		

Título da Conta	Valor	Sistema
D Encargos Financeiros - Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$200,00	Patrimonial
C Juros e Encargos - Dívida Contratual Interna (Mutação Ativa)		

Título da Conta	Valor	Sistema
D Despesa com Encargos (Despesa Corrente)	R\$200,00	Financeiro
C Encargos Financeiros a Pagar (Passivo Circulante)		

6. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Título da Conta	Valor	Sistema
D Crédito Disponível (Passivo Compensado)		Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)	R\$908,31	

7. Liquidação da Despesa Orçamentária correspondente à amortização

Título da Conta	Valor	Sistema
D Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)		Orçamentário
C Crédito Empenhado Liquidado (Passivo Compensado)	R\$908,31	

Título da Conta	Valor	Sistema
D Financiamento de Bens – Curto Prazo (Passivo Circulante)		Patrimonial
C Operações de Crédito em Contratos (Mutação Ativa)	R\$908,31	

Título da Conta	Valor	Sistema
D Despesa com Amortização (Despesa de Capital)		Financeiro
C Financiamento de Bens a Pagar – Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$908,31	

8. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente à Prestação

Título da Conta	Valor	Sistema
D Financiamento de Bens a Pagar (Passivo Circulante)	R\$908,31	Financeiro
D Encargos Financeiros a Pagar (Passivo Circulante)	R\$200,00	
C Bancos C/Movimento (Ativo Circulante)	R\$1.108,31	

9. Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo para Curto Prazo)

Título da Conta	Valor	Sistema
D Financiamento de Bens - Longo Prazo (Passivo Longo Prazo)		Patrimonial
C Financiamento de Bens - Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$7.456,90	

Título da Conta	Valor	Sistema
D Encargos Financeiros – Longo Prazo (Passivo Exigível a Longo Prazo)		Patrimonial
C Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$301,24	

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Encargos Financeiros a Apropriar – Curto Prazo (Retificadora de Passivo)	R\$301,24	Patrimonial
C	Encargos Financeiros a Apropriar – Longo Prazo (Retificadora de Passivo)		

10. Arrendamento Mercantil

Os lançamentos aqui registrados referem-se somente ao tratamento do valor residual. Os demais lançamentos seguem o padrão exibido dos itens anteriores.

Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente ao Valor Residual

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Crédito Disponível (Passivo Compensado)	R\$2.500,00	Orçamentário
C	Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)		

Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente ao Valor Residual

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)	R\$2.500,00	Orçamentário
C	Crédito Empenhado Liquidado (Passivo Compensado)		

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Reconhecimento de Juros e Encargos - Dívida Contratual Interna (Decréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)	R\$2.500,00	Patrimonial
C	Encargos Financeiros a Apropriar (Retificadora de Passivo)		

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$2.500,00	Patrimonial
C	Juros e Encargos - Dívida Contratual Interna (Mutação Ativa)		

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Despesa com Encargos (Despesa Corrente)	R\$2.500,00	Financeiro
C	Encargos Financeiros a Pagar (Passivo Circulante)		

Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente ao Valor Residual

Título da Conta	Valor	Sistema
D Encargos Financeiros a Pagar (Passivo Circulante)	R\$2.500,00	Financeiro
C Bancos C/Movimento (Ativo Circulante)		

Opção de Devolução do Bem

Título da Conta	Valor	Sistema
D Encargos Financeiros – Curto Prazo (Passivo Circulante)	R\$2.500,00	Patrimonial
C Encargos Financeiros a Apropriar (Retificadora de Passivo)		

Título da Conta	Valor	Sistema
D Depreciação Acumulada – (Retificadora de Ativo)	R\$3.300,00	Patrimonial
C Bens Arrendados (Ativo Permanente)		

Título da Conta	Valor	Sistema
D Arrendamento Mercantil – Devolução do Bem (Decréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)	R\$16.700,00	Patrimonial
C Bens arrendados (Ativo Permanente)		

03.03.04.03 recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços

1. Ingresso do Recurso e Registro da Obrigação Contratual Correspondente

Título da Conta	Valor	Sistema
D Receita Realizada (Ativo Compensado)	R\$5.000,00	Orçamentário
C Receita a Realizar (Ativo Compensado)		

Título da Conta	Valor	Sistema
D Bancos C/Movimento (Ativo Circulante)	R\$5.000,00	Financeiro
C Receita de Serviços (Receita Corrente)		

Título da Conta	Valor	Sistema
D Op. Créd. - Adiantamento de clientes – (Mutação Passiva)	R\$5.000,00	Patrimonial
C Adiantamentos de Clientes (Passivo Circulante)		

2. Desincorporação do Passivo Devido à Prestação do Serviço

Título da Conta	Valor	Sistema
D Adiantamentos de Clientes (Passivo Circulante)	R\$5.000,00	Patrimonial
C Adiantamento de clientes – Baixa (Acréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)		

3. Devolução do Adiantamento Devido ao Cancelamento da Operação (no mesmo exercício financeiro)

Título da Conta	Valor	Sistema
D Receita a realizar (Ativo Compensado)		Orçamentário
C Receita realizada (Ativo Compensado)	R\$5.000,00	
Título da Conta	Valor	Sistema
D Restituição de receita (Retificadora de Receita)	R\$5.000,00	Financeiro
C Bancos C/movimento (Ativo Circulante)		
Título da Conta	Valor	Sistema
D Adiantamento de Clientes (Passivo Circulante)		Patrimonial
C Adiantamento de Clientes - Cancelamento (Mutação Ativa)	R\$5.000,00	

4. Devolução do Adiantamento Devido ao Cancelamento da Operação (em exercício financeiro posterior)

Empenho da Despesa Orçamentária

Título da Conta	Valor	Sistema
D Crédito Disponível (Passivo Compensado)		Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)	R\$5.000,00	

Liquidação da Despesa Orçamentária

Título da Conta	Valor	Sistema
D Crédito Empenhado a Liquidar (Passivo Compensado)		Orçamentário
C Crédito Empenhado Liquidado (Passivo Compensado)	R\$5.000,00	
Título da Conta	Valor	Sistema
D Adiantamento de Clientes (Passivo Circulante)		Patrimonial
C Adiantamento de Clientes - Cancelamento (Mutação Ativa)	R\$5.000,00	
Título da Conta	Valor	Sistema
D Despesa com Indenizações e Restituições (Despesa Corrente)		Financeiro
C Indenizações e Restituições a Pagar (Passivo Circulante)	R\$5.000,00	

Pagamento da Despesa Orçamentária

Título da Conta	Valor	Sistema
D Indenizações e Restituições a Pagar (Passivo Circulante)	R\$5.000,00	Financeiro
C Bancos c/movimento (Ativo Circulante)		

03.03.04.04 assunção, reconhecimento e confissão de dívidas

1. Reconhecimento Contábil do Passivo

Título da Conta	Sistema
D Op. Créd. – Assunção, Reconhecimento, Confissões de Dívidas (Decréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)	Patrimonial
C Passivo Patrimonial (Passivo Exigível a Longo Prazo)	

2. Início do Exercício Financeiro (Transferência de Longo para Curto Prazo)

Título da Conta	Sistema
D Passivo Patrimonial (Passivo Exigível a Longo Prazo)	Patrimonial
C Passivo Patrimonial (Passivo Circulante)	

3. Prescrição da Dívida

Título da Conta	Sistema
D Passivo Patrimonial (Passivo Circulante)	Patrimonial
C Prescrição de Dívidas (Acréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)	

4. Substituição por Obrigação no Sistema Financeiro de Contas Quando do Registro da Despesa Orçamentária

Título da Conta	Sistema
D Passivo Patrimonial (Passivo Circulante)	Patrimonial
C Desincorporação de Passivos (Mutação Ativa)	

Título da Conta	Sistema
D Despesa Orçamentária	Financeiro
C Passivo Financeiro (Passivo Circulante)	

03.03.04.05 assunção, sem autorização orçamentária, de obrigação para pagamento a posteriori de bens e serviços

1. Reconhecimento Contábil do passivo

Título da Conta	Valor	Sistema
D Op. Créd. – Fornecedores por Insuficiência de Créditos/Recursos (Decréscimo Patrimonial Extra-orçamentário)	R\$5.000,00	Patrimonial
	0	

C Passivo Patrimonial (Passivo Exigível a Longo Prazo)



2. Registro da Responsabilidade em Apuração

Título da Conta		Valor	Sistema
D	Responsabilidades em Apuração (Ativo Compensado)	R\$5.000,00	Compensação
C	Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade (Passivo Compensado)		

03.03.04.06 parcelamento de dívidas

Título da Conta		Sistema
D	Obrigações (Curto Prazo)	Patrimonial
C	Obrigações (Longo Prazo)	

03.04.00 REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS)

03.04.01 INTRODUÇÃO

A Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, dispõe sobre regras gerais para organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências.

A padronização do Plano de Contas para o Regime Próprio da Previdência Social (RPPS) ocorre por meio da Portaria nº 916 de 15 de julho de 2003 e suas atualizações.

As contas contábeis utilizadas neste capítulo seguem o Plano de Contas aplicado ao RPPS, que tem a mesma estruturação e codificação do Plano da Administração Pública Federal, cujo objetivo precípuo é a padronização dos procedimentos contábeis nas três esferas de governo.

No que diz respeito às contribuições para o Regime Próprio da Previdência Social, a Portaria Interministerial STN/SOF nº 688/2005, atualizada pela Portaria Interministerial STN/SOF nº 338 de 26 de abril de 2006, determinou que as contribuições patronais sejam lançadas como despesa da entidade patronal, identificada pela modalidade “91”, desde o exercício de 2007.

A modalidade de aplicação da despesa “91” foi incluída na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163 de 4 de maio de 2001 pela Portaria Interministerial STN/SOF nº 688 de 14 de outubro de 2005. Sua criação foi motivada pelo parágrafo 2º do art. 8º da Lei nº 11.178, de 20 de setembro de 2005 – LDO para o exercício de 2006, segundo o qual as operações que resultem em despesa de um órgão, fundo ou entidade integrante dos orçamentos fiscal e da seguridade social da União é receita de outro órgão, fundo ou entidade que também integrem esses orçamentos, devem ser executadas, obrigatoriamente, por meio de empenho, liquidação e pagamento, nos termos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Como contrapartida das despesas identificadas pela modalidade de aplicação “91”, deverá ser feito o lançamento, pelo recebedor, em contas de receitas intraorçamentárias que demonstrem a particularidade desse recebimento. Dessa forma, na consolidação das contas públicas, essas despesas e receitas poderão ser identificadas, de modo que se evidenciem os efeitos das duplas contagens decorrentes de sua inclusão no orçamento.

03.04.02 CONTABILIZAÇÃO

03.04.02.01 Contribuição Patronal

Refere-se ao pagamento da contribuição para a Unidade Gestora do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) efetuado pela administração pública, em virtude da sua condição de empregadora, resultante de pagamento de pessoal. No momento do pagamento dessa contribuição ao RPPS, os registros no ente e na Unidade Gestora de Previdência serão realizados da seguinte forma:

- No ente, haverá o registro da saída do dinheiro, debitando-se Variações Patrimoniais Diminutivas e creditando-se o caixa, com execução orçamentária das despesas intra-orçamentárias.

Reconhecimento do Passivo

Código da Conta	Título da Conta
D 3.7.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Tributárias e Contributivas
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (P)

Empenho

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (P)
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por Empenho

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Pagamento

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (F)
C 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04x.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

- No RPPS, haverá o registro do ingresso do dinheiro, debitando-se o disponível e creditando-se Variações Patrimoniais Aumentativas, com realização orçamentária das receitas intraorçamentárias.

Arrecadação de Contribuição Previdenciária

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e equivalente de caixa (F)
C 4.2.x.x.x.xx.xx	Variação patrimonial Aumentativa – Contribuições

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

03.04.02.02 Contribuição do Servidor

Refere-se às retenções provenientes do pagamento das remunerações dos servidores titulares de cargos efetivos, regidos pelo estatuto, a título de previdência social.

No ente, será registrada a retenção da contribuição do servidor no passivo em contrapartida com o registro da Variação Patrimonial Diminutiva – Pessoal e Encargos, relativo à folha de pagamento, com posterior execução orçamentária das despesas intraorçamentárias.

No RPPS, haverá o registro do ingresso do dinheiro, debitando-se o caixa e creditando-se Variação Patrimonial Aumentativa de Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio, com realização orçamentária das receitas intra-orçamentárias.

Arrecadação de Contribuição Previdenciária

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa (F)
C 4.2.x.x.x.xx.xx	Variação patrimonial Aumentativa – Contribuições

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

03.04.02.03 Contribuições Patronais Recolhidas Fora do Prazo ao RPPS

As contribuições patronais recolhidas fora do prazo pelo ente federativo podem sofrer a incidência de acréscimos moratórios conforme legislação específica de cada ente. Caso essas contribuições sejam recolhidas de forma parcelada, deverão ser contabilizadas conforme adiante demonstrado:

Quanto aos juros, multas e atualização monetária, deve haver a execução orçamentária da despesa no ente, mensalmente, até que ocorra o pagamento da obrigação:

No exercício de X1: (para a situação de restos a pagar de obrigações patronais)

Reconhecimento do Passivo

Código da Conta	Título da Conta
D 3.4.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Juros, Multas e Atualizações

C 2.1.1.x.x.xx.xx Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (P)
 Empenho

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (P)
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta
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

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

No exercício de X2, para novas apropriações de juros, multas e atualização monetária, procede-se da mesma forma do exercício anterior até o pagamento do Restos a Pagar no exercício atual.

No momento do pagamento, o ente federativo contabilizará a saída dos recursos debitando-se a conta de passivo de obrigações, relativa às contribuições patronais de exercício anterior:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (F)
C 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida por liquidação e ent. compensat.
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

No caso de assunção de dívidas pelo ente, referente ao parcelamento de débitos com o RPPS, e que são equiparadas a operações de crédito pela LRF, art. 29, § 1º deve haver o reconhecimento de um passivo patrimonial no ente.

Para seu pagamento, deve haver a execução orçamentária da despesa e transferência do atributo do passivo de “P” para “F” no ente.

No RPPS, haverá o registro do ingresso dos recursos, debitando-se o disponível e creditando-se a Variação Patrimonial Aumentativa de contribuições previdenciárias do RPPS, com realização orçamentária das receitas intra-orçamentárias.

Para recebimento dos acréscimos legais das contribuições em atraso relativas aos Restos a Pagar:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa (F)
C 4.9.x.x.x.xx.xx	Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Multa e Juros de Mora das Contribuições para o RPPS

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.x.x.xx.xx	Disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

Para recebimento do parcelamento de débitos:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa (F)

C 4.2.x.x.x.xx.xx	Varição patrimonial Aumentativa – Contribuições para o RPPS em Regime de Parcelamento de Débitos

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

03.04.02.04 Transferências Previdenciárias

Os déficits previdenciários correspondem a insuficiências imediatas ou projetadas no pagamento de benefícios. Podem ser financeiros, quando correspondem a déficits presentes que necessitam de recursos para cobertura das despesas previdenciárias, ou atuariais, quando representam aportes ou alíquotas necessárias ao equilíbrio financeiro futuro do regime, ou seja, são recursos não definidos como contribuições normais.

Para formação de reserva, usualmente instituída para a sustentabilidade atuarial do plano, o regime próprio de previdência poderá receber transferências de recursos do caixa do ente federativo para futuros pagamentos de benefícios previdenciários.

Já os repasses de recursos para cobertura de insuficiências financeiras, denominados déficits financeiros, representam pagamentos de aposentadorias, pensões e outros benefícios previdenciários de responsabilidade do Tesouro do ente, porém pagos pelo RPPS.

Os repasses de recursos para cobertura de insuficiências financeiras do plano de benefícios representam pagamentos das diferenças mensais a menor entre receitas previdenciárias e despesas com o pagamento de aposentadorias, pensões e outros benefícios, considerando o §1º do art 2º, da Lei nº 9.717/98.

Outros aportes são repasses espontâneos de recursos com outras finalidades, como, por exemplo, os recursos para manutenção dos gastos administrativos do RPPS, não computados no limite da taxa de administração.

Para cobrir tais déficits, financeiro e atuarial, o poder público faz uso de transferências de recursos, denominadas transferências previdenciárias, entre uma entidade transferidora e uma entidade recebedora, o RPPS. Tais transferências previdenciárias podem ser realizadas por meio de alíquota suplementar ou de aporte para cobertura do déficit atuarial.

A contabilização das transferências para cobertura do déficit atuarial, dependendo do caso, será diferente. Para aqueles que instituíram a alíquota suplementar de contribuição previdenciária, o ente registrará uma despesa intra-orçamentária (natureza de despesa –

3.1.91.13) e o RPPS uma receita intra-orçamentária (natureza de receita – 7210.29.13) quando da transferência financeira. Para o aporte para cobertura do déficit atuarial, devidamente instituído por Lei, o ente registrará uma despesa intra-orçamentária (natureza de despesa – 3.3.91.97) e o RPPS uma receita intra-orçamentária (natureza de receita – 7940.00.00).

Contabilização no ente:

Empenho

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 3.5.1.x.x.xx.xx	Transferências Intragovernamentais
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Transferência do financeiro

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (F)
C 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e Equivalente de Caixa

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos – comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

Contabilização no RPPS:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa (F)
C 4.5.1.x.x.xx.xx	Transferências Intragovernamentais

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

Já para o aporte para cobertura do déficit financeiro, haverá a execução orçamentária da despesa no RPPS, sendo que a transferência do ente ao RPPS deverá ser realizada por meio de uma interferência financeira, sem execução orçamentária.

No ente, haverá o registro da saída de caixa, debitando-se a conta de transferências intragovernamentais e creditando-se a disponibilidade:

Código da Conta	Título da Conta
D 3.5.1.x.x.xx.xx	Transferências Intragovernamentais
C 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa ou equivalente de caixa (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

No RPPS, haverá o registro do ingresso do dinheiro, debitando-se o disponível e creditando-se a respectiva conta de transferências intragovernamentais.

Código da Conta	Título da Conta

D 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e equivalente de caixa (F)
C 4.5.1.x.x.xx.xx	Transferências Intragovernamentais

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

03.04.02.05 Pagamento de Benefícios Previdenciários

Consiste no pagamento efetuado pelo RPPS aos segurados ou aos seus dependentes.

Reconhecimento da Variação Patrimonial Diminutiva de benefícios e posterior execução orçamentária da despesa de pessoal e encargos:

Reconhecimento do Passivo

Código da Conta	Título da Conta
D 3.2.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Benefícios Sociais
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (P)

Empenho

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito a liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito em liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (P)
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Pelo Pagamento da Aposentadoria e Reforma:

Pagamento

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar (F)
C 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e equivalente de caixa (F)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

03.04.02.06 Compensação Previdenciária

A compensação previdenciária surge como consequência da previsão constitucional da contagem recíproca do tempo de contribuição e tem a finalidade de evitar que os regimes responsáveis pela concessão do benefício sejam prejudicados financeiramente por serem obrigados a aceitar, para efeito de concessão de benefício, o tempo de filiação a outro regime sem terem recebido as correspondentes contribuições. Assim, o regime que efetuar a concessão, ou seja, aquele que detiver a obrigação de efetuar o pagamento do benefício fará uso desse mecanismo, que distribui o ônus do pagamento do benefício entre cada um dos regimes previdenciários, cujo tempo de filiação foi considerado na concessão do referido benefício a ser pago. Trata-se de uma receita de restituição motivada por fato superveniente que alterou a situação anteriormente estabelecida.

Cada regime deverá efetuar o registro contábil com a evidenciação dos valores totais envolvidos. Assim, em determinado regime que tenha valores a pagar e a receber de outro regime, devem ser efetuados os seguintes lançamentos:

Exemplo: O RPPS possui um direito no valor de R\$ 10.000,00 e obrigação no valor de R\$ 15.000,00 para com o INSS.

Contabilização no RPPS

Momento do reconhecimento do direito e da obrigação.

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo(P)	10.000,00
D 3.9.x.x.x.xx.xx	Variação Passiva Diminutiva – outras VPD	5.000,00
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (P)	15.000,00

Encontro de contas com o registro da obrigação e do direito.

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (P)	10.000,00
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo (P)	10.000,00

Registro do pagamento pelo valor líquido.

Empenho

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.1.xx.xx	Crédito disponível	5.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	5.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (P)	5.000,00
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (F)	5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	5.000,00

C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida	5.000,00

Liquidação

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	5.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado	5.000,00

Pagamento

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (F)	5.000,00
C 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa (F)	5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado	5.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida	5.000,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	5.000,00

Contabilização no INSS

Momento do reconhecimento do direito e da obrigação

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo(P)	15.000,00
C 4.9.x.x.x.xx.xx	Variação Passiva Aumentativa – outras VPA	5.000,00
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (P)	10.000,00

Encontro de contas com o registro da obrigação e do direito

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações previdenciárias a pagar a curto prazo (P)	10.000,00
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo (P)	10.000,00

Registro do recebimento pelo valor líquido

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa (F)	5.000,00
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a curto prazo(P)	5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	5.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	5.000,00

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	5.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	5.000,00

03.04.02.07 Equilíbrio Orçamentário

No Regime de Previdência Próprio do Servidor, não raramente ocorre no momento de sua instituição e que tende a inverter durante o tempo em função das características peculiares de um RPPS, de a receita estimada ser superior à despesa fixada.

Os recursos arrecadados destinam-se à formação de ativos denominados de fundo para o pagamento de aposentadorias e pensões futuras. A contribuição do servidor pode ser entendida como uma poupança da qual ele, o servidor, se beneficiará ao se aposentar.

A parcela dos ingressos previstos que ultrapassar as despesas fixadas irá compor um superávit orçamentário inicial, comumente denominado de Reserva Orçamentária do RPPS destinado a garantir desembolsos futuros do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), do ente respectivo. Assim sendo, este superávit representará a fração de ingressos que serão recebidos sem a expectativa de realização da despesa no ano corrente que se constituirá reserva orçamentária do exercício para suportar déficit futuros, onde as receitas previstas serão menores que as despesas em cada exercício. A constituição da reserva orçamentária do RPPS observará o disposto na Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001, utilizando ações e detalhamentos específicos do RPPS, combinadas com a natureza de despesa “9.9.99.99.99”.

Em razão da exigência dos controles segregados, requer atenção especial os registros contábeis no caso de o ente federativo instituidor de RPPS optar pela segregação da massa de segurados como forma de se buscar o equilíbrio atuarial do seu regime previdenciário, situação em que as contribuições e aportes relativos a um grupo (Plano Previdenciário) têm o objetivo de acumulação de recursos para pagamentos futuros dos benefícios deste, e as relativas ao outro grupo (Plano Financeiro) são direcionadas para os pagamentos de benefícios no mesmo exercício.

03.04.02.08 Outros registros contábeis de receitas do RPPS

Dada a sua competência legal em estabelecer normas gerais aplicáveis aos Regimes Próprios de Previdência, o Ministério da Previdência Social, regularmente, em harmonia com a Secretaria do Tesouro Nacional, edita normatização específica quanto aos procedimentos contábeis aplicados aos regimes próprios de previdência social. Existem outros procedimentos contábeis específicos para os RPPS, os quais podem ser vistos na página: www.previdencia.gov.br, no link previdência no serviço público.

03.04.03 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DO RPPS NO ATUAL PLANO DE CONTAS DA UNIÃO

Este apêndice contém os lançamentos referentes a RPPS segundo o Plano de Contas da União, para consulta quanto à forma que os registros são efetuados atualmente. Esses registros serão utilizados até que a União adote o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL

No momento do pagamento dessa contribuição ao RPPS, os registros no ente e no Instituto de Previdência serão realizados da seguinte forma:

- No ente, haverá o registro da saída do dinheiro, debitando-se Contribuições Patronais (conta de despesa – intra-orçamentária) e creditando-se o disponível.

Título da Conta		Sistema
D	Despesa Corrente Intra-Orçamentária – Contribuição Patronal	Financeiro
C	Banco Conta Movimento	

- No RPPS, haverá o registro do ingresso do dinheiro, debitando-se o disponível e creditando-se a natureza de receita de Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio (conta de receita – intra-orçamentária).

Título da Conta		Sistema
D	Banco Conta Movimento	Financeiro
C	Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio - Receita Corrente Intra-Orçamentária	

RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO AO RPPS

- No exercício de X1: (para a situação de restos a pagar de obrigações patronais)

Título da Conta		Sistema
D	Despesas Correntes Intra-Orçamentárias – Obrigações Patronais – Juros, Multas e Atualizações	Financeiro

C Passivo Circulante – Contribuições Patronais do Exercício

- No encerramento do exercício de X1:

Título da Conta	Sistema
D Passivo Circulante Contribuições Patronais do Exercício Financeiro	Financeiro
C Passivo Circulante Contribuições Patronais do Exercício Anterior	

- No exercício de X2, para novas apropriações de juros, multas e atualização monetária até o pagamento do Resto a Pagar:

Título da Conta	Sistema
D Despesas Correntes Intra-Orçamentárias – Obrigações Patronais – Juros, Multas e Atualizações	Financeiro
C Passivo Circulante – Contribuições Patronais do Exercício Anterior Sistema Financeiro	

- No momento do pagamento, o ente federativo contabilizará a saída dos recursos debitando-se a conta de passivo financeiro de restos a Pagar, relativa às contribuições patronais de exercício anterior:

Título da Conta	Sistema
D Passivo Circulante – Contribuições Pat. do Exercício Anterior	Financeiro
C Banco Conta Movimento	

- No caso de assunção de dívidas pelo ente, referente ao parcelamento de débitos com o RPPS, e que são equiparadas a operações de crédito pela LRF, art. 29, § 1º deve haver o reconhecimento de um passivo patrimonial no ente:

Título da Conta	Sistema
D Variação Passiva Extra-Orçamentária	Patrimonial
C Reconhecimento de Débitos Previdenciários – Passivo Circulante	

Para seu pagamento, deve haver a execução orçamentária da despesa e baixa do passivo patrimonial no ente:

Título da Conta	Sistema
D Despesa Corrente Intra-Orçamentária – Obrig. Patronais	Financeiro
C Passivo Circ. Cont. Patronais do Ex. Anterior	

Título da Conta	Sistema
D Passivo Circ. Cont. Patronais do Ex. Anterior	Financeiro
C Ativo Circulante	

Título da Conta	Sistema
D Reconhecimento de Débitos Previdenciários – Passivo Circulante	Patrimonial
C Variação Ativa Orçamentária	

No RPPS, haverá o registro do ingresso dos recursos, debitando-se o disponível e creditando-se a natureza da receita de contribuições previdenciárias do RPPS (conta de receita intra-orçamentária).

- Para recebimento do principal e dos acréscimos legais das contribuições em atraso relativas aos Restos a Pagar:

Título da Conta	Sistema
D Banco Conta Movimento	Financeiro
C Multa e Juros de Mora das Contribuições para o RPPS – Receita Intra-Orçamentária	
C Contribuições Previdenciárias do RPPS – Receita Corrente Intra-Orçamentária	

- Para recebimento do parcelamento de débitos:

Título da Conta	Sistema
D Banco Conta Movimento	Financeiro
C Contribuição Previdenciária em Regime de Parcelamento de Débitos - Receita Corrente Intra-Orçamentária	

CONTRIBUIÇÃO DO SERVIDOR

Refere-se às retenções provenientes do pagamento dos salários dos servidores, regidos pelo estatuto, a título de seguridade social.

- No ente, será registrada a retenção da contribuição do servidor no passivo em contrapartida com o registro da despesa de pessoal, relativo à folha de pagamento.

Título da Conta	Sistema
D Despesas de Pessoal	Financeiro
C Consignações – Passivo Circulante	

- Posteriormente, será registrada a baixa do valor retido no passivo em contrapartida com a saída de dinheiro.

Título da Conta	Sistema
D Consignações – Passivo Circulante	Financeiro
C Banco Conta Movimento	

- No RPPS, haverá o registro do ingresso do dinheiro, debitando-se o disponível e creditando-se a natureza de receita de Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio.

Título da Conta	Sistema
D Banco Conta Movimento	Financeiro
C Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio	

REPASSES PREVIDENCIÁRIOS

- No ente, haverá o registro da saída do dinheiro, debitando-se a conta de repasses previdenciários concedidos e creditando-se a disponibilidade:

Título da Conta	Sistema
D Repasses Previdenciários Concedidos	Financeiro
C Banco Conta Movimento	

- No RPPS, haverá o registro do ingresso do dinheiro, debitando-se o disponível e creditando-se a respectiva conta de repasses previdenciários recebidos.

Título da Conta	Sistema
D Banco Conta Movimento	Financeiro
C Repasses Financeiros para Cobertura de Déficit Financeiro Atuarial	

ou

Título da Conta	Sistema
D Banco Conta Movimento	Financeiro
C Repasses Financeiros para Pagamento de Financeiro Responsabilidade da Fonte Tesouro	

ou

Título da Conta	Sistema
D Banco Conta Movimento	Financeiro
C Repasses Financeiros para Cobertura de Insuficiência Financeira do Plano	

ou

Título da Conta	Sistema
D Banco Conta Movimento	Financeiro
C Outros Aportes ao RPPS	

PAGAMENTO DOS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS

- Pela liquidação da despesa com benefícios:

Título da Conta	Sistema
D Despesa Corrente – Aposentadorias/Reformas	Financeiro
C Benefícios a Pagar – Passivo Circulante	

- Pelo Pagamento da Aposentadoria e Reforma:

	Título da Conta	Sistema
D	Benefícios a Pagar – Passivo Circulante	Financeiro
C	Banco Conta Movimento	

COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Exemplo: O RPPS possui um direito no valor de R\$ 10.000,00 e obrigação no valor de R\$ 15.000,00 para com o INSS.

Contabilização no RPPS

Momento do reconhecimento do direito

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Ativo Circulante	R\$ 10.000,00	Patrimonial
C	Variação Ativa Extra-Orçamentária Incorporação de Ativo		

Momento do reconhecimento da obrigação

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Variação Passiva Extra-Orçamentária Incorporação de Passivo	R\$ 15.000,00	Patrimonial
C	Passivo Circulante		

Encontro de contas com o registro da Receita e Despesa Orçamentária

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Variação Passiva Extra-Orçamentária Desincorporação de Ativo	R\$ 10.000,00	Patrimonial
C	Ativo Circulante		

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Passivo Circulante	R\$ 15.000,00	Patrimonial
C	Variação Ativa Orçamentária - Desincorporação de Passivo		

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Despesa Corrente	R\$ 10.000,00	Financeiro
C	Receita Corrente		

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Despesa Corrente	R\$ 5.000,00	Financeiro
C	Passivo Circulante		

Registro do pagamento pelo valor líquido

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Passivo Circulante		
C	Bancos Conta Movimento	R\$ 5.000,00	Financeiro

Contabilização no INSS

Registro do reconhecimento do direito

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Ativo Circulante		
C	Variação Ativa Extra-Orçamentária - Incorporação de Ativo	R\$ 15.000,00	Patrimonial

Registro do reconhecimento da obrigação

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Variação Passiva Extra-Orçamentária-Incorporação de Passivo		
C	Passivo Circulante	R\$ 10.000,00	Patrimonial

Encontro de contas com o registro da Receita e Despesa Orçamentária

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Variação Passiva Orçamentária		
C	Ativo Circulante	R\$ 15.000,00	Patrimonial

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Passivo Circulante		
C	Variação Ativa Orçamentária Desincorporação de Passivo	R\$ 10.000,00	Patrimonial

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Despesa Corrente		
C	Receita Corrente	R\$ 10.000,00	Financeiro

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Ativo Circulante		
C	Variação Ativa Orçamentária - Incorporação de Ativo	R\$ 5.000,00	Patrimonial

Registro do recebimento pelo valor líquido

	Título da Conta	Valor	Sistema
D	Variação Passiva Orçamentária Desincorporação de Ativo		
C	Ativo Circulante	R\$ 5.000,00	Patrimonial

	Título da Conta	Valor	Sistema

D	Bancos Conta Movimento		
C	Receita Corrente	R\$ 5.000,00	Financeiro

03.05.00 DÍVIDA ATIVA

03.05.01 INTRODUÇÃO

Este capítulo tem por objetivo instituir regras e procedimentos contábeis com vistas à harmonização dos registros referentes à Dívida Ativa, em razão dos conceitos a serem observados pelas entidades governamentais.

A Dívida Ativa, regulamentada a partir da legislação pertinente, abrange os créditos a favor da Fazenda Pública, cuja certeza e liquidez foram apuradas, por não terem sido efetivamente recebidos nas datas aprazadas. É, portanto, uma fonte potencial de fluxos de caixa, com impacto positivo pela recuperação de valores, espelhando créditos a receber, sendo contabilmente reconhecida no Ativo.

Não se confunde com a Dívida Pública, que representa as obrigações do Ente Público para com terceiros, e que é contabilmente registrada no Passivo.

Neste Manual estão elencados procedimentos contábeis para registro e controle da Dívida Ativa, o encaminhamento para inscrição, a movimentação dos créditos inscritos e a respectiva baixa.

O conjunto de procedimentos de registro e acompanhamento dos créditos da dívida ativa buscou, a partir da tradição patrimonialista, tratar contabilmente os créditos desde a efetivação até o momento da inscrição propriamente dita em Dívida Ativa, atribuindo ao órgão ou unidade do Ente Público responsável pelo crédito, a iniciativa dos lançamentos contábeis. O envio dos valores para o órgão ou unidade competente para inscrição é tratado como uma transferência de gestão de créditos, ainda no âmbito de um mesmo Ente Federativo.

Desta forma, ficam definidas, em termos de registro contábil, as responsabilidades distintas, conforme predisposto em Lei, dos órgãos ou unidades responsáveis originalmente pelos créditos e aqueles, dentro do mesmo Ente Federativo, que detêm a atribuição legal da efetiva inscrição em Dívida Ativa, assim como pela apuração da certeza e liquidez dos valores inscritos.

Dentre os procedimentos, destaca-se o método destinado a qualificar o montante inscrito, com a constituição de um ajuste de perdas da dívida ativa a valor recuperável, de caráter redutor, no âmbito do Ativo.

As rotinas e procedimentos descritos neste Manual, tanto pela necessidade, quanto pela relevância, representam um impacto significativo na transparência das contas públicas nacionais. Sua aplicação, os benefícios dela decorrentes e seu aperfeiçoamento constituem tarefa de todos aqueles que, sob qualquer enfoque, detenham responsabilidade sobre a contabilidade aplicada ao setor público, em todas as esferas de governo.

03.05.01.01 Conceitos Básicos

A Ciência Contábil tem por objeto o patrimônio, e é responsável por evidenciar suas variações, controlar e interpretar os fenômenos que nele ocorrem. Para tanto, é de suma importância o registro contábil real e tempestivo de todos os fenômenos econômicos, potenciais ou efetivos relacionados ao patrimônio das entidades, públicas ou privadas.

O Patrimônio Público pode ser definido como sendo o conjunto de bens e direitos, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados ou mantidos com recursos públicos, integrantes do patrimônio de qualquer entidade pública ou de uso comum, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios futuros inerentes à prestação de serviços públicos.

Dentro do Ativo dos Entes Federativos são registrados créditos a favor da Fazenda Pública com prazos estabelecidos para recebimento. A Dívida Ativa constitui-se em um conjunto de direitos ou créditos de várias naturezas, em favor da Fazenda Pública, com prazos estabelecidos na legislação pertinente, vencidos e não pagos pelos devedores, por meio de órgão ou unidade específica instituída para fins de cobrança na forma da Lei.

Portanto, a inscrição de créditos em Dívida Ativa representa contabilmente um fato permutativo resultante da transferência de um valor não recebido no prazo estabelecido, dentro do próprio Ativo, contendo, inclusive, juros e atualização monetária ou quaisquer outros encargos aplicados sobre o valor inscrito em Dívida Ativa.

Na contabilidade dos órgãos envolvidos, a inscrição de créditos em Dívida Ativa representa contabilmente um fato modificativo¹¹² que tem como resultado um acréscimo patrimonial no órgão ou unidade competente para inscrição em Dívida Ativa e um decréscimo patrimonial no órgão ou entidade originária do crédito. Assim, dentro do Ativo do Ente Federativo ocorrerá simultaneamente um acréscimo e um decréscimo patrimonial.¹¹³

O eventual cancelamento, por qualquer motivo, do crédito inscrito em Dívida Ativa representa a sua extinção e provoca diminuição na situação líquida patrimonial, relativamente à baixa do direito que é classificado como variação patrimonial diminutiva independente da execução orçamentária ou simplesmente variação passiva extraorçamentária. Da mesma forma, são classificados os registros de abatimentos, anistia ou quaisquer outros valores que representem diminuição dos valores originalmente inscritos em Dívida Ativa, mas não decorram do efetivo recebimento.

A Dívida Ativa integra o grupamento de Contas a Receber e constitui uma parcela do Ativo de grande destaque na estrutura patrimonial de qualquer órgão ou entidade pública.

Os montantes a serem registrados em Contas a Receber devem ser mensurados por seu valor líquido de realização, ou seja, pelo produto final em dinheiro ou equivalente que se espera obter, de forma a assegurar a fiel demonstração dos fatos contábeis. No

¹¹² Juridicamente a inscrição em Dívida Ativa é um ato formal de caráter declaratório da existência do crédito líquido e certo em favor da Fazenda Pública.

¹¹³ Tratando-se de crédito de autarquias e fundações públicas federais, o acréscimo patrimonial aqui referido é de cunho representativo do crédito da entidade credora, que permanece com a sua titularidade.

entanto, nem sempre é possível assegurar que os valores registrados efetivamente serão recebidos, existindo um percentual de incerteza sobre a realização dos créditos.

É prudente instituir mecanismos que previnam a incerteza dos recebimentos futuros registrados no Ativo, revestindo o demonstrativo contábil de um maior grau de precisão.

Com o objetivo de evidenciar essa margem de incerteza empregam-se contas redutoras para os agrupamentos de contas de registro desses Ativos, permitindo que o valor final dos créditos a receber seja uma expressão correta dos recebimentos futuros. No caso da Dívida Ativa, constituir-se-á um ajuste com o propósito de demonstrar o valor recuperável do ativo. A conta redutora dos créditos de Dívida Ativa é denominada Ajuste de Perdas de Dívida Ativa

Esse ajuste corresponde à estimativa da entidade da parcela de créditos a receber cuja realização não ocorrerá. Tal estimativa deve ser apurada de forma criteriosa, tendo em vista o caráter de incerteza envolvido, tomando por base o estoque de créditos, as projeções futuras de recebimento, a qualificação dos créditos registrados quanto ao risco e a experiência das perdas históricas para créditos de perfil semelhante. A qualificação deve ser obtida mediante estudo técnico que avalie o grau de viabilidade de recuperação dos créditos inscritos.

03.05.01.02 Base Legal

A Dívida Ativa é uma espécie de crédito público, cuja matéria é definida desde a Lei nº 4320/64, sendo sua gestão econômica, orçamentária e financeira resultante de uma conjugação de critérios estabelecidos em diversos outros textos legais. O texto legal referido, que versa sobre normas gerais de direito financeiro e finanças públicas, institui os fundamentos deste expediente jurídico-financeiro, conforme seu art. 39:

“Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.(Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em Lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por

estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.(Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).

§ 3º - O valor do crédito da Fazenda Nacional em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional à taxa cambial oficial, para compra, na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da Dívida Ativa, incidindo, a partir da conversão, a atualização monetária e os juros de mora, de acordo com preceitos legais pertinentes aos débitos tributários. (Parágrafo incluído pelo decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).

§ 4º - A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.(Parágrafo incluído pelo Decreto-lei nº 1.735, de 20.12.1979).

§ 5º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).”

A Lei nº 4320/64 evidencia a natureza do crédito a favor do Ente Público, caracterizando a origem como tributária e não-tributária. O crédito tributário decorre da obrigação tributária, de acordo com o disposto no artigo 113 c/c os artigos 139 e seguintes do Código Tributário Nacional. O crédito não tributário decorre de obrigação prevista em Lei, regulamento ou contrato.

A referência aos créditos que constituem a Dívida Ativa Não-Tributária, contida no § 2º da norma acima, é meramente exemplificativa. Qualquer crédito da Fazenda Pública que não decorra de uma obrigação tributária é crédito não tributário e todos os créditos não tributários, cuja liquidez e certeza possam ser apuradas pela Administração, integram, em tese, a Dívida Ativa Não Tributária. Configura-se, desse modo, o caráter isonômico da inscrição, como forma de dispensar tratamento homogêneo a todos os devedores, independente da natureza de suas dívidas perante a Fazenda Pública.

Os créditos da Fazenda Pública vencidos, não quitados e não atingidos por nenhuma causa de extinção ou suspensão de exigibilidade, devem ser inscritos como Dívida Ativa, na forma de legislação própria e em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza. Essa regra, prescrita no § 1º do art. 39 da Lei supramencionada, aplica-se aos créditos de natureza tributária e não tributária.

Feita a inscrição e esgotadas as oportunidades, mediante cobrança amigável, para a quitação administrativa do débito, será proposta ação de cobrança judicial, instruída com a Certidão de Dívida Ativa (CDA) extraída do Termo de Inscrição.

Verifica-se, portanto, que o ato de inscrição em Dívida Ativa visa a desempenhar uma razão de dupla instrumentalidade: cumprir a finalidade contábil expressa na Lei nº 4.320, de 1964, que é essencialmente o objeto deste Manual, e viabilizar a criação do título executivo extrajudicial, consubstanciado na CDA.

Para os efeitos da cobrança judicial, os créditos tributários e os não tributários equiparam-se, por força do disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 6830, de 22 de setembro de 1980, Lei de Execução Fiscal: “Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por Lei às entidades de que trata o art. 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.”

No âmbito federal, os créditos inscritos em Dívida Ativa compõem o cadastro de Dívida Ativa da União. A competência para a gestão administrativa e judicial da Dívida Ativa da União é da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). As autarquias e fundações públicas federais devem manter cadastro e controle próprio dos créditos inerentes às suas atividades. A competência para a apuração de certeza e liquidez, inscrição em Dívida Ativa e gestão administrativa e judicial desses créditos é da Procuradoria-Geral Federal (PGF).

As demais esferas governamentais, Estados, Distrito Federal e Municípios, disporão sobre competências de órgãos e entidades para gestão administrativa e judicial da Dívida Ativa pertinente.

03.05.01.03 A Competência para Inscrição no Governo Federal

A inscrição em Dívida Ativa é ato jurídico que visa legitimar a origem do crédito em favor da Fazenda Pública, revestindo o procedimento dos necessários requisitos jurídicos para as ações de cobrança.

A Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, em seu art. 2º, parágrafo 3º, determina que cabe ao órgão competente apurar a liquidez e certeza dos créditos, qualificando a inscrição como ato de controle administrativo da legalidade. Depreende-se, portanto, que os Entes Públicos deverão outorgar a um órgão a competência para este procedimento, dissociando, obrigatoriamente, a inscrição do crédito em Dívida Ativa e a origem desse crédito.

Para o caso da União, a Constituição Federal, no art. 131, § 3º, atribui expressamente a representação da Dívida Ativa de natureza tributária da União à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN. A Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, no art. 12, atribui à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) competência para apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária e inscrevê-la para fins de cobrança amigável ou judicial, além da representação privativa na execução da dívida ativa de caráter tributário da União:

“Art. 12. À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

I - apurar a liquidez e certeza da dívida da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;

II - representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário.”

A mesma Lei Complementar, no art. 17, atribui aos órgãos jurídicos das autarquias e fundações públicas federais, como órgãos vinculados da Advocacia-Geral da União, a competência para apurar a liquidez e certeza dos créditos, de qualquer natureza, inscrevendo-os em dívida ativa, para fins de cobrança amigável ou judicial, bem como a representação judicial e extrajudicial das respectivas entidades.

“Art. 17. Aos órgãos jurídicos das autarquias e das fundações públicas compete:

I - a sua representação judicial e extrajudicial;

II - as respectivas atividades de consultoria e assessoramento jurídicos;

III - a apuração da liquidez e certeza dos créditos, de qualquer natureza, inerentes às suas atividades, inscrevendo-os em dívida ativa, para fins de cobrança amigável ou judicial.”

Com a criação da Procuradoria-Geral Federal pela Lei nº 10.480, de 2 de julho de 2002, vinculada à Advocacia-Geral da União, foram-lhe atribuídas as competências para representar judicial e extrajudicialmente todas as autarquias e fundações públicas federais, exceto o Banco Central do Brasil, e apurar a liquidez e certeza dos créditos, de qualquer natureza, inerentes às suas atividades, inscrevendo-os em dívida ativa para fins de cobrança amigável ou judicial. Os órgãos jurídicos dessas entidades passaram a integrar a PGF, como órgãos de execução desta, mantidas as suas competências. É o que se depreende do disposto nos artigos. 9º e 10 da referida Lei:

“Art. 9º É criada a Procuradoria-Geral Federal, à qual fica assegurada autonomia administrativa e financeira, vinculada à Advocacia-Geral da União.

Parágrafo único. Incumbe à Advocacia-Geral da União a supervisão da Procuradoria-Geral Federal.

Art. 10. À Procuradoria-Geral Federal compete a representação judicial e extrajudicial das autarquias e fundações públicas federais, as respectivas atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, a apuração da liquidez e certeza dos créditos, de qualquer natureza, inerentes às suas atividades, inscrevendo-os em dívida ativa, para fins de cobrança amigável ou judicial.

[...]

§ 2º Integram a Procuradoria-Geral Federal as Procuradorias, Departamentos Jurídicos, Consultorias Jurídicas ou Assessorias Jurídicas das autarquias e fundações federais, como órgãos de execução desta, mantidas as suas atuais competências.”

Assim, como regra geral, as competências são distribuídas do seguinte modo:

1) a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN é responsável pela apuração da liquidez e certeza dos créditos da União, tributários ou não, a serem inscritos em Dívida Ativa, e pela representação legal da União.

2) a Procuradoria-Geral Federal (PGF) é competente para apurar a certeza e liquidez dos créditos das autarquias e fundações públicas federais, inscrevê-los em dívida ativa e proceder à cobrança amigável e judicial, bem como pela representação judicial e extrajudicial dessas entidades. Excetuam-se a essa regra as contribuições sociais previdenciárias e a representação do Banco Central do Brasil.

A descentralização administrativa, no que concerne às pessoas jurídicas de direito público que integram a Administração Indireta da União, comporta uma variada gama de atividades institucionais inerentes à Administração Pública, com finalidades e áreas de atuação definidas. Nesse contexto encontram-se as autarquias e fundações públicas de fins educacionais, as entidades autárquicas denominadas *institutos* (IBAMA, INCRA, EMBRATUR, INMETRO, IPEA, IPHAN, INPI), *departamentos* (DNIT, DNOCS, DNPM), *comissões* (CNEN, CVM), *conselhos* (CADE, CNPq) e *superintendências* (SUSEP, SUFRAMA, SUDENE, SUDAM), as fundações destinadas à promoção do desenvolvimento social, artístico, da saúde, as assistenciais, de pesquisas e controles (CAPES, FUNARTE, FUNAI, FUNASA, IBGE, etc.), e as agências reguladoras (AEB, ANA, ANAC, ANEEL, ANS, ANATEL, ANTAQ, ANTT, ANVISA, ANCINE, ANP, CVM, CNEN, CADE)¹¹⁴, todas incumbidas de atividades públicas setoriais e pontuais da Administração Federal.

Das atuações necessárias ao cumprimento de suas finalidades decorrem inúmeras situações creditícias em favor do Erário, cujos fatos geradores vão desde a simples prestação de um serviço até a imposição de penalidades pecuniárias, resultando em créditos de variadas espécies e naturezas jurídicas. Existem créditos decorrentes de

¹¹⁴ Não obstante as denominações de “comissão” e “conselho”, as entidades CNEN, CADE e CVM foram qualificadas como agências reguladoras, em razão de suas atividades essenciais de controle e regulação.

atuações específicas de cada uma das autarquias e fundações públicas federais, tais como outorgas de direitos de uso de recursos naturais, preços públicos, receitas patrimoniais, sanções administrativas, ações regressivas acidentárias, taxas de serviço, de fiscalização, de licenciamento, de instalação e de funcionamento, e créditos que, em tese, ocorrem em todas as entidades representadas, como multas contratuais, reposições de servidores, ressarcimentos e indenizações ao Erário por motivos diversos, a exemplo dos danos ao patrimônio público e condenações do Tribunal de Contas da União, dentre outras possíveis.

A Coordenação-Geral de Cobrança e Recuperação de Créditos da Procuradoria-Geral Federal (CGCOB) cuida de todas as espécies de créditos das referidas entidades, em especial aquelas passíveis de inscrição em dívida ativa para fins de cobrança amigável e judicial, além de certos títulos judiciais cuja atividade de cobrança é da competência dos Serviços de Cobrança (Secob), a exemplo de honorários de sucumbência e sentenças referentes a ações regressivas. Entre os créditos que podem ser inscritos em dívida ativa, incluem-se aqueles resultantes de julgamentos do Tribunal de Contas da União. Não obstante as decisões do TCU com imputação de débito ou multa configurarem títulos executivos extrajudiciais, a inscrição dos créditos correspondentes viabiliza um controle mais efetivo por parte da Administração Pública, inclusive com geração de possíveis restrições relativas a regularidade fiscal e ao CADIN, em conformidade com orientação do TCU.

Em resumo, os créditos das cento e oitenta e oito autarquias representadas pela PGF incluem as espécies que dependem da inscrição para fins de cobrança amigável ou judicial (por exemplo, multas por infração administrativa, multas contratuais, taxas de polícia, taxas de serviço, de fiscalização, de licenciamento, de instalação e de funcionamento, preços públicos, receitas patrimoniais, outorgas de direitos de uso de recursos naturais, reposições de servidores, ressarcimentos, etc.), as espécies que não dependem, mas cujas inscrições serão feitas para os fins acima mencionados (imputações de débitos e multas pelo TCU) e os títulos judiciais referentes a sucumbências e ações regressivas.

De forma análoga, para os Estados e Municípios, a competência para inscrição em Dívida Ativa é atribuída, por intermédio de suas respectivas normas, aos representantes legais de cada esfera de governo, conforme já mencionado.

03.05.01.04 Presunção de Certeza e Liquidez e Inscrição de Dívida Ativa

A Lei de Execução Fiscal (LEF)¹¹⁵, no § 3º do art. 2º, corrobora as normas de competência mencionadas no tópico antecedente, dispondo que a inscrição constitui-se no ato de controle administrativo da legalidade e “será feito pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito”. Interessa neste tópico ressaltar que o ato da inscrição confere legalidade ao crédito como dívida passível de cobrança. A Dívida Ativa inscrita goza da presunção de certeza e liquidez, e tem equivalência de prova pré-constituída contra o devedor, facultando ao Ente Público, representado pelos respectivos órgãos competentes, a iniciativa do processo judicial de execução. A Lei de Execução

¹¹⁵ Lei nº 6.830/1980

Fiscal, define a inscrição nos termos do art. 2º, § 3º, e prescreve a presunção relativa de liquidez e certeza no art. 3º, *caput* e parágrafo único:

“Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por Lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em Lei ou contrato.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Art. 3º A Dívida Ativa regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.”

A presunção de certeza e liquidez pode ser derogada por prova inequívoca, cuja apresentação cabe ao sujeito passivo.

Dispõe o § 2º do art. 2º da Lei de Execução Fiscal que a Dívida Ativa compreende, além do valor principal, atualização monetária, juros, multa e demais encargos previstos. A incidência desses acréscimos, previstos desde a Lei nº 4.320/1964, é legal e de ocorrência natural, cabendo, portanto, o registro contábil oportuno. O pagamento de custas e emolumentos foi dispensado para os atos judiciais da Fazenda Pública, de acordo com o art. 39 da LEF.

03.05.01.05 Formas de Recebimento

O pagamento dos valores inscritos pode ser efetuado em dinheiro ou em bens, aplicando-se de forma geral o disposto no artigo 708 da Lei nº 5.869/73- Código de Processo Civil, e o Capítulo V – Título III da Lei nº 10.406/02 - Código Civil:

“Seção II

Do Pagamento ao Credor

Subseção I

Das Disposições Gerais

Art. 708. O pagamento ao credor far-se-á:

I - pela entrega do dinheiro;

II - pela adjudicação dos bens penhorados;

III - pelo usufruto de bem imóvel ou de empresa.

TÍTULO III

Do Adimplemento e Extinção das Obrigações

CAPÍTULO V

Da Dação em Pagamento

Art. 356. O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida.

Art. 357. Determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda.

Art. 358. Se for título de crédito a coisa dada em pagamento, a transferência importará em cessão.

Art. 359. Se o credor for evicto da coisa recebida em pagamento, restabelecer-se-á a obrigação primitiva, ficando sem efeito a quitação dada, ressalvados os direitos de terceiros.”

O recebimento em bens tem regras especiais em alguns casos, como a dação em pagamento de imóveis para fins de reforma agrária e o recebimento de Títulos da Dívida Agrária (TDA).

Qualquer que seja a forma de recebimento de créditos, o fato constituirá em receita orçamentária, prevista especificamente ou não no orçamento do exercício de recebimento.

Alternativamente ao recebimento, existe ainda a possibilidade de compensação de créditos inscritos em Dívida Ativa com créditos contra a Fazenda Pública. Essa forma de extinção do crédito fiscal é estabelecida pela Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, e complementada por leis federais, estaduais e municipais. A compensação não implica no ingresso de valores ou bens, constituindo

um fato permutativo que anula um crédito registrado no Ativo com uma obrigação da Fazenda Pública para com terceiros.

03.05.01.06 Normas de Contabilidade Aplicáveis ao Registro da Dívida Ativa

As Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) têm como foco principal o resultado, com base na tradição patrimonialista. Com a visão gerencial do setor público voltada para resultado, este passa a absorver os conceitos patrimonialistas, sendo alcançado também pelas Normas Internacionais de Contabilidade (NIC).

Essa nova visão gerencial levou a Federação Internacional de Contadores (IFAC) a criar o comitê do setor público para editar as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP), tomando por base as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), porém observando as particularidades do setor público.

Na ótica contábil, todos os valores inscritos em Dívida Ativa são créditos vencidos a favor da Fazenda Pública. Nessa condição, a Dívida Ativa encontra abrigo nas Normas Internacionais de Contabilidade e nos Princípios Fundamentais de Contabilidade como integrante do Ativo do Ente Público. No Brasil, por força do texto legal, ainda atende a requisitos jurídicos de legalidade e transparência.

Assim sendo, são pertinentes as orientações contidas nas Normas Internacionais de Contabilidade relativas aos valores registrados no Ativo do Ente Público, em especial aquelas que tratam do prazo esperado de realização e da probabilidade de não ocorrer o recebimento de Ativos de realização futura.

A Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público 1 (NICSP 1), no parágrafo 79, adota o conceito de ativos correntes (ou de curto prazo), abrigando recebíveis do Ente Público, e institui o critério de curto e longo prazo em função da expectativa de realização ou recebimento do ativo, também para o setor público.

O recebimento futuro incerto de um ativo é abordado na Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público 15 (NICSP 15), quando discorre sobre ativos financeiros, citando-os no parágrafo 9º como direitos contratuais a receber. O parágrafo 48 prevê a necessidade de discussão e divulgação da política de controle de risco associado a ativos financeiros, incluindo valores recebíveis de forma genérica, conforme o parágrafo 13. Esse risco de crédito é entendido como sendo o risco de não recebimento de um crédito, causando uma perda financeira à entidade que o tenha registrado em seu Ativo.

As Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - NICSP tratam de ajustes para Ativos de recebimento incerto através da NICSP 21, em relação a ativos não geradores de caixa e da NICSP 26 para ativos geradores de caixa. Porém, ainda não existe uma norma aplicável ao setor público específica para ajuste de ativos financeiros a valor recuperável.

No âmbito das NIC, editadas pelo IASB, existe norma específica para o tratamento de Ativos Financeiros, a NIC 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. Nessa norma constam procedimentos destinados a verificação do valor

recuperável de um ativo financeiro, como é o caso de contas a receber, categoria na qual se enquadram os créditos da Dívida Ativa.

A Dívida Ativa é o direito de qualquer crédito a favor da Fazenda Pública, tanto de natureza tributária quanto não tributária, cujo recebimento não ocorreu no prazo legal estabelecido, mas que tiveram sua liquidez e certeza apurada pelo Órgão competente para tanto. Entretanto, os valores podem conter um percentual de perda intrínseco, que deve ser determinado e deduzido do valor registrado, utilizando parâmetros indicados nos Princípios de Contabilidade e ainda nas Normas Internacionais de Contabilidade.

As normas públicas brasileira de contabilidade, assim como a literatura acadêmica disponível, não trata do tema Dívida Ativa em suas particularidades. No entanto, o assunto está sujeito à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecidos pela Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, complementada pelo Apêndice I, aprovado pela Resolução CFC nº 774/1995 e pelo Apêndice II, aprovado pela Resolução CFC nº 1.111/2007.

O Princípio da Competência define que as alterações no ativo ou passivo que resultem em aumento ou diminuição no patrimônio líquido devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Portanto, os créditos a favor do Ente Público devem ser reconhecidos no exercício a que pertencem, como uma geração de ativo com a correspondente contrapartida de resultado. O crédito inadimplente que será inscrito em Dívida Ativa é derivado de um crédito anterior que, pelo transcurso do prazo esperado de recebimento, ficou em atraso. A inscrição em Dívida Ativa configura uma transferência de responsabilidade de cobrança de ativos dentro do mesmo Ente Público, entre o órgão ou unidade de origem do crédito e o órgão ou unidade competente para inscrição. A Dívida Ativa é um estágio do crédito a receber de valores já imbuídos de incerteza de recebimento, que já deve ter seus reflexos como variação patrimonial reconhecidos na dedutibilidade dos créditos a receber.

O Princípio da Oportunidade determina o registro das variações patrimoniais, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência, enfatizando ainda o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade.

O Princípio da Prudência institui a adoção da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, com o menor valor para os componentes do Ativo, com ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvam incertezas de grau variável.

Os valores lançados como Dívida Ativa, pela própria natureza, carregam consigo um grau de incerteza com relação ao seu recebimento. Especialmente para o caso da União, a relação entre o valor registrado no Ativo e o valor recebido ano a ano é pequeno, permitindo concluir-se que apenas essa parcela do valor contabilizado é efetivamente realizada.

No entanto, esses créditos inadimplentes figuram no Ativo da Entidade, ainda que no longo prazo, influenciando qualquer análise que se pretenda sobre os demonstrativos

contábeis consolidados. Em atendimento aos Princípios da Oportunidade e da Prudência, faz-se necessário instituir um mecanismo que devolva ao ativo a expressão real do valor contabilizado, tornando-o compatível com a situação da Entidade.

O procedimento adequado, em termos contábeis, para melhor evidenciação desse ativo é constituição de um ajuste sobre os valores inscritos em Dívida Ativa. Esse ajuste permitirá que o saldo da Dívida Ativa apresentado represente o justo valor do ativo, o qual é, resultante do valor inscrito subtraído da conta redutora denominada Ajuste a Valor Recuperável. Esse procedimento converge as Normas Nacionais às Normas Internacionais.

03.05.02 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

A seguir, serão descritos os roteiros contábeis para registro das diversas etapas do procedimento de reconhecimento dos créditos e inscrição dos mesmos em Dívida Ativa. Serão apresentados dois procedimentos alternativos que poderão ser usados conforme o nível de controle desejado pelas Entidades responsáveis pela gestão dos créditos inscritos em Dívida Ativa.

O primeiro procedimento, mais detalhado, trata os créditos de forma individual e requer uma maior integração entre as diversas etapas e unidades envolvidas. Assim, há lançamentos em uma unidade originária do crédito e outros em uma unidade responsável pela apuração da certeza e liquidez. Os entes que não segregam tais unidades, devem adaptar esses lançamentos para apenas uma única unidade.

O segundo procedimento trabalha com o uso de informações consolidadas por tipo de movimentação, tratando os valores registrados de forma global, permitindo que uma grande quantidade de lançamentos seja condensada, de modo a facilitar o registro. Este procedimento deve ser utilizado quando em virtude da dificuldade de integração entre as diversas unidades participantes do processo.

03.05.02.01 Procedimento de Registro Individualizado

ORIGEM DO CRÉDITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA

Nos termos da Lei nº 4.320/1964, serão inscritos em Dívida Ativa os créditos da Fazenda Pública exigíveis pelo transcurso do prazo de pagamento, anteriormente reconhecidos e não pagos pelos respectivos devedores.

A Lei nº 6.830/1980, em seu art. 1º, parágrafo 3º, atribui essa apuração aos órgãos competentes na União, Estados, Distrito Federal e Municípios, caracterizando-a como ato de controle administrativo de legalidade.

Aos órgãos de contabilidade é reservada a tarefa de sistematizar a escrituração do crédito a receber, bem como daqueles que venham a ser inscritos em Dívida Ativa.

Aos órgãos ou unidades responsáveis pelos créditos a serem inscritos em Dívida Ativa, compete estabelecer o processo administrativo de reconhecimento da existência e

quantificação do crédito a favor do Ente Público, e encaminhá-lo para o órgão ou unidade competente para inscrição, nos prazos definidos em Lei.

Encaminhado o processo administrativo para inscrição em Dívida Ativa, cabe ao órgão competente a apuração da certeza e liquidez do crédito e verificação das condições gerais que permitam proceder à inscrição. O resultado dessa análise será a inscrição em Dívida Ativa ou a rejeição da inscrição, com consequente devolução do processo à origem.

O conjunto de procedimentos que culminará na inscrição em Dívida Ativa tem origem em um crédito anteriormente reconhecido a favor da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de origem tributária ou não tributária, registrado contabilmente no órgão ou entidade originários do crédito.

Esse órgão ou entidade é responsável pelo crédito público, cabendo-lhe a gestão até o recebimento ou a transferência para inscrição em Dívida Ativa. Essa inscrição é responsabilidade do órgão ou entidade competente para apuração da certeza e liquidez e a inscrição final em Dívida Ativa, nos termos da Lei.

A existência desse crédito em favor da Fazenda Pública e sua inscrição em Dívida Ativa, configura fato contábil permutativo, pois não ocorre um aumento da situação patrimonial líquida, mas apenas uma modificação na substância patrimonial, trocando-se o crédito a receber não inscrito pelo crédito inscrito em dívida ativa.

A participação de órgãos distintos dentro do Ente da Federação deve ser destacada contabilmente, em atendimento ao preceituado na Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – que estabelece, em seu art. 50, inciso III:

“Seção II

Da Escrituração e Consolidação da Contas

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[...]

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;”

É atribuição do órgão responsável pelo crédito, previamente ao encaminhamento para inscrição, reconhecer o valor como direito em seu Ativo. Somente poderão ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa os créditos vencidos, anteriormente reconhecidos e registrados no Ativo do Ente Público.

O lançamento de registro do crédito originário no Ativo do Órgão ou Entidade Pública será:

Registro do Crédito a Receber

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos a Receber
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Aumentativa

O valor do crédito a receber deverá permanecer registrado no Ativo até o recebimento correspondente, ou reclassificado pelo vencimento do prazo de pagamento.

Verificada a falta do recebimento do valor vencido, pela inadimplência ou por ato de autoridade competente, cabe ao órgão ou entidade responsável pela gestão do crédito encaminhá-lo ao órgão ou entidade responsável pela inscrição em Dívida Ativa, com observância dos prazos legais.

Em termos de expectativa de realização, ocorre uma transferência do curto prazo para o longo prazo, tendo em vista que o inadimplemento torna incerta a realização do crédito. O procedimento inicia-se mediante a instauração de processo administrativo destinado a subsidiar a apuração da certeza e liquidez do crédito. Formalizado o processo administrativo, o crédito é encaminhado para inscrição pelo órgão competente.

CRÉDITOS PÚBLICOS PASSÍVEIS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

Os créditos a favor da Fazenda Pública que se encontram vencidos e não pagos devem ser contabilmente discriminados dos demais. Conforme o texto legal, qualquer crédito a favor da Fazenda Pública, seja de origem tributária ou não tributária, é passível de inscrição em Dívida Ativa. Atendendo a preceitos legais, devem ser registrados em contas de controle, o controle da inscrição do crédito em dívida ativa (procedimento obrigatório).

Adicionalmente, pode-se contabilizar (procedimento facultativo), também em contas de controle, o controle do encaminhamento do crédito passível de inscrição em dívida ativa para os órgãos responsáveis pela inscrição. Dessa maneira, é importante ressaltar, que quando esse Manual referir-se a contabilização do controle do encaminhamento do crédito passível de ser inscrito em Dívida Ativa (contas “Créditos a encaminhar para inscrição em Dívida Ativa” e “Créditos encaminhados para inscrição em Dívida Ativa”), trata-se de procedimentos contábeis facultativos. Porém, quando esse Manual referir-se a contabilização do controle da inscrição em Dívida Ativa (contas “Créditos a inscrever em Dívida Ativa” e “Créditos inscritos em Dívida Ativa”), trata-se de procedimentos contábeis obrigatórios.

Caso realizado, o controle do encaminhamento vai abrigar os valores desde a inadimplência até a transferência para o órgão ou unidade competente para inscrição. Contempla os valores ainda não encaminhados para inscrição, em elaboração de processo administrativo, ou pendentes de outras providências, que não permitam o encaminhamento para inscrição, inclusive aqueles devolvidos a qualquer título pelo órgão responsável pela inscrição.

A contabilização para os créditos com prazo de pagamento expirado a serem encaminhados para inscrição em Dívida Ativa deve ser, no âmbito do órgão de origem (este registro é facultativo):

Registro do crédito a ser encaminhado para Inscrição em Dívida Ativa (em contas de controle):

Código da Conta	Título da Conta
D 7.3.1.x.x.xx.xx	Créditos da Dívida Ativa
C 8.3.1.1.x.xx.xx	Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa

A contabilização do direito pelo órgão ou unidade de origem do crédito caracteriza a inscrição em Dívida Ativa no órgão competente como uma transferência de Ativos entre unidades de um mesmo Ente da Federação. Por ocasião do encaminhamento do processo para apreciação da inscrição, mantém-se junto ao órgão de origem, primeiro gestor do crédito, o registro dos valores encaminhados para inscrição em contas de controle, e registra-se no órgão ou unidade competente para inscrição em contas de controle para fins de acompanhamento.

Cabe ao órgão ou unidade competente para inscrição a adoção de contas de controle com detalhamento de contas correntes mais adequado às necessidades de gestão.

A atualização monetária e juros ou encargos incidentes são calculados pelo órgão ou unidade de origem do crédito desde o vencimento até a data de encaminhamento.

Cabe ao órgão de contabilidade a disponibilização de contas contábeis, em níveis de detalhamento adequados às necessidades de gestão.

INSCRIÇÃO DO CRÉDITO EM DÍVIDA ATIVA

A contabilização referente à fase de encaminhamento dos créditos para inscrição, considerando a necessidade de perfeita identificação dos responsáveis pelo recurso público, deverá ser efetivada simultaneamente no órgão ou unidade competente para inscrição em Dívida Ativa e no órgão ou unidade originária do crédito, da seguinte forma:

No órgão ou entidade originária do crédito (em contas de controle) – este registro é facultativo:

Código da Conta	Título da Conta
D 8.3.1.1.x.xx.xx	Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa
C 8.3.1.2.x.xx.xx	Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa

No órgão ou unidade competente para apuração da certeza e liquidez e inscrição em Dívida Ativa (em contas de controle)

Código da Conta	Título da Conta

D 7.3.2.x.x.xx.xx	Créditos da Dívida Ativa
C 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa

A contabilização referente à fase de efetiva inscrição em Dívida Ativa também terá lançamentos simultâneos nos órgãos envolvidos, da seguinte forma:

No órgão ou entidade originária do crédito (em contas patrimoniais)

Código da Conta	Título da Conta
D 3.5.1.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos a Receber

No órgão ou unidade competente para apuração da certeza e liquidez e inscrição em Dívida Ativa

- Em contas patrimoniais

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos a Receber Inscritos em Dívida Ativa
C 4.5.1.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Aumentativa

- Em contas de controle

Código da Conta	Título da Conta
D 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa
C 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

O órgão responsável originalmente pelo crédito deve encaminhar para inscrição o valor do principal em atraso, acrescido da atualização monetária, dos juros e multas e de outros encargos pactuados ou legalmente incidentes até a data do encaminhamento, que serão incorporados ao valor original.

Exemplo de contabilização:

- Crédito em favor do Ente Público: R\$ 100,00

- Encargos incidentes após o vencimento: multa de 20% e atualização pela taxa SELIC mensal.

1º Lançamento (antes do vencimento):

a) *No órgão ou unidade originária do crédito:*

Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos a Receber	
C 4.5.1.x.x.xx.xx	VPA -Transferências	100,00

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

Não há lançamento.

2º Lançamento (por ocasião do vencimento):

a) No órgão ou unidade originária do crédito (registro facultativo):

Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 7.3.1.x.x.xx.xx	Créditos da Dívida Ativa	100,00
C 8.3.1.1.x.xx.xx	Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa	

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

Não há lançamento.

3º Lançamento (por ocasião do encaminhamento para inscrição com atualização dos créditos a receber):

a) No órgão ou unidade originária do crédito (em contas patrimoniais):

Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos a Receber	20,00
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Aumentativa - Multa	

Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos a Receber	30,00
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Aumentativa – Atualização SELIC	

Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 8.3.1.1.x.xx.xx	Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa	150,00
C 8.3.1.2.x.xx.xx	Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa	

b) No órgão ou unidade competente para inscrição (em contas de controle):

Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 7.3.2.x.x.xx.xx	Créditos da Dívida Ativa	150,00

C 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa

4º Lançamento (por ocasião da inscrição em Dívida Ativa):

a) No órgão ou entidade originária do crédito (em contas patrimoniais):

Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 3.5.1.x.x.xx.xx	VPD – Transferências	
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos a Receber	150,00

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

- Em contas patrimoniais:

Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos a Receber Inscritos em Dívida Ativa	150,00
C 4.5.1.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Aumentativa	

- Em contas de controle:

Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa	150,00
C 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa	

No caso de rejeição de créditos a serem inscritos em Dívida Ativa, deverão ser observados os seguintes registros contábeis:

a) No órgão de origem do crédito (em contas de controle):

Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 8.3.1.2.x.xx.xx	Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa	150,00
C 7.3.1.x.x.xx.xx	Créditos da Dívida Ativa	

b) No órgão competente para inscrição (em contas de controle):

Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa	
C 8.3.2.2.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos	150,00

Assim, o órgão competente para inscrição registra nas contas de controle a devolução, e o crédito volta à condição inicial (a encaminhar) no órgão originalmente responsável,

aguardando a conclusão do processo administrativo ou a solução das pendências ou providências necessárias para permitir a inscrição.

O recebimento do crédito, ou o cancelamento do direito por qualquer motivo justificado, em qualquer circunstância ou instância, enseja a baixa do direito registrado no âmbito do órgão originalmente responsável pela gestão do crédito. Em caso de recebimento ou cancelamento parcial, a baixa deverá ser também parcial, de forma concomitante com o valor recebido.

Contornados os entraves para inscrição, e persistindo inadimplente o crédito, é reiniciado o processo de encaminhamento.

FLUXO-RESUMO DA CONTABILIZAÇÃO

FASE DE CONTABILIZAÇÃO	ÓRGÃO ORIGINÁRIO DO CRÉDITO	ÓRGÃO COMPETENTE PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA
Reconhecimento do Ativo	D 1.1.x.x.x.xx.xx Ativo / Créditos a Receber C 4.x.x.x.x.xx.xx Variação Aumentativa	Não há lançamentos.
Inadimplimento	D 7.3.1.x.x.xx.xx Créditos da Dívida Ativa C – 8.3.1.1.x.xx.xx Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa Obs: Este lançamento é facultativo.	Não há lançamentos.
Encaminhamento	D 8.3.1.1.x.xx.xx Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa C 8.3.1.2.x.xx.xx Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa Obs: Este lançamento é facultativo	D – 7.3.2.x.x.xx.xx Créditos da Dívida Ativa C – 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa
Inscrição	D 3.5.1.x.x.xx.xx Intra- Governamentais C 1.1.x.x.x.xx.xx Créditos a Receber	D 1.1.x.x.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa C 4.5.1.x.x.xx.xx Intra- Governamentais D 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa C 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa

Rejeição da Inscrição	D – 8.3.1.2.x.xx.xx Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa C – 7.3.1.x.xx.xx Créditos da Dívida Ativa	D 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa C 8.3.2.2.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos

Os lançamentos efetuados no encaminhamento para inscrição terão sequência pela efetiva inscrição ou pela devolução do processo administrativo por parte do órgão competente para inscrição.

As contas de controle destinam-se ao registro do processo de inscrição em dívida ativa entre as unidades respectivas do Ente Público, e terão seus saldos zerados a cada encerramento do exercício, com exceção dos saldos dos processos encaminhados pelos órgãos ou unidades originárias do crédito e ainda pendentes de devolução ou de inscrição definitiva pelos órgãos ou unidades competentes para inscrição.

03.05.02.02 Procedimento de Registro Global

Quando for adotado o procedimento de registro global, não há o acompanhamento da fase de encaminhamento dos créditos, uma vez que o reconhecimento dos créditos pela Contabilidade dar-se-á no momento da inscrição em Dívida Ativa. Assim sendo, o registro ocorrerá da seguinte forma:

No órgão ou unidade competente para inscrição, registra-se o ativo “Dívida Ativa”

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos a Receber Inscritos em Dívida Ativa
C 4.5.1.x.x.xx.xx	VPA – Transferências

No órgão ou unidade originário do crédito, efetua-se a baixa do crédito a receber

Código da Conta	Título da Conta
D 3.5.1.x.x.xx.xx	VPD – Transferências
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos a Receber

Nesse procedimento não é feito o acompanhamento dos créditos rejeitados, os quais estarão sujeitos apenas a controles extra-contábeis, sendo registrados no sistema contábil apenas após a resolução das pendências identificadas ao longo do processo de avaliação da liquidez e certeza do crédito.

Os demais procedimentos, após a inscrição, terão o mesmo tratamento a ser descrito nos próximos itens.

03.05.03 DÍVIDA ATIVA DE CURTO PRAZO

Em observância aos dispositivos legais pertinentes, os créditos classificáveis em Dívida Ativa devem ser inicialmente registrados no Ativo de Longo Prazo, considerando a incerteza intrínseca de sua condição.

No entanto, a ação de cobrança dos órgãos competentes pela gestão do estoque da Dívida Ativa, em todas as esferas de governo, gera um fluxo real de recebimentos, mensurável em cada exercício. Esse fluxo constitui-se em uma base de valores históricos representativa para uma estimativa de recebimentos futuros.

No entanto, o sucesso das ações de cobrança acaba resultando em cronogramas de recebimento, firmados com datas e parcelas definidas, por vezes em contratos registrados com garantias reais.

Dessa forma, devem-se reclassificar os créditos inscritos de acordo com a expectativa de sua realização, enquadrando-os como Dívida Ativa de Curto Prazo e Dívida Ativa de Longo Prazo.

No curto prazo devem ser registrados os valores inscritos cuja expectativa de recebimento é até o encerramento do próximo exercício.

Nos Entes Públicos cujos órgãos ou entidades responsáveis pela inscrição mantenham um controle interno suficiente para estabelecer e manter os parcelamentos e renegociações de Dívida Ativa, firmados com valores e datas certas para pagamento, o montante de curto prazo pode ser estimado com base nas datas de recebimento estabelecidas.

Como exemplo de cálculo, para o órgão do exemplo anterior, cujo estoque de créditos a receber inscrito em Dívida Ativa seja de R\$ 1.000,00, mantém um sistema de controle interno dos valores inscritos em Dívida Ativa e renegociados com datas e parcelas a receber definidas, que permite determinar com certeza que o Ente Público tem datas e parcelas de recebimentos renegociados e já firmados da seguinte forma:

Exercício x4: R\$ 305,00

Exercício x5: R\$ 274,00

Exercício x6: R\$ 106,00

Total R\$ 685,00

Total vencível até o final do exercício seguinte:

Exercício x4: R\$ 305,00

Exercício x5: R\$ 274,00

Total: R\$ 579,00

Desta forma, para o registro da Dívida Ativa do Exercício x4, o órgão competente para inscrição vai registrar no curto prazo o montante de R\$ 579,00, correspondentes ao montante de parcelas firmadas para recebimento até o fim do exercício seguinte. Ao

longo prazo, caberia o montante de R\$ 421,00, correspondente à diferença entre o total inscrito (R\$ 1.000,00) e o valor determinado para o curto prazo.

Alternativamente, para os órgãos ou entidades que não possuam condições de efetuar o procedimento descrito anteriormente, o montante a ser lançado em curto prazo pode ser determinado pelo fluxo histórico de recebimentos, e expresso pelo dobro da média anual de recebimentos efetivos dos últimos três exercícios. O longo prazo abriga o restante do estoque de créditos inscritos em dívida ativa.

Como exemplo de cálculo, um Ente Público hipotético, no Exercício x4, tem um estoque de créditos da ordem de R\$ 1.000,00. Nos últimos três anos, vem observando que o recebimento desses créditos apresenta os seguintes valores:

Exercício x1: R\$ 130,00

Exercício x2: R\$ 175,00

Exercício x3: R\$ 232,00

Total: R\$ 537,00

Média anual: R\$ 537,00 divididos por 3 anos = R\$ 179,00

Dobro da média: R\$ 179,00 x 2 = R\$ 358,00

Desta forma, para o registro da Dívida Ativa do Exercício x4, o órgão ou entidade competente para inscrição vai registrar no curto prazo o montante de R\$ 358,00, correspondentes ao dobro da média anual dos últimos três exercícios, e no longo prazo o restante, no valor de R\$ 642,00.

03.05.04 ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, JUROS, MULTAS/ENCARGOS

Os créditos inscritos em Dívida Ativa são objeto de atualização monetária, juros e multas, previstos em contratos ou em normativos legais, que são incorporados ao valor original inscrito. A atualização monetária deve ser lançada no mínimo mensalmente, de acordo com índice ou forma de cálculo pactuada ou legalmente incidente. O lançamento contábil será do tipo:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Aumentativa - Multa

Os lançamentos para juros, multas e outros encargos de exercícios anteriores seguem a mesma composição de contas, porém variando a respectiva conta de variação patrimonial.

03.05.05 BAIXA DA DÍVIDA ATIVA INSCRITA

Todo recebimento de Dívida Ativa, qualquer que seja a forma, deverá corresponder a uma receita orçamentária e simultânea baixa contábil de crédito registrado anteriormente no Ativo. O recebimento da Dívida Ativa sem a baixa do Ativo configura a ocorrência de receita sem o respectivo cancelamento do direito a receber, gerando uma informação incorreta nos demonstrativos contábeis do Ente Público. As baixas da Dívida Ativa podem ocorrer:

- pelo recebimento;
- pelos abatimentos ou anistias previstos legalmente; e
- pelo cancelamento administrativo ou judicial da inscrição

As formas de recebimento da Dívida Ativa são definidas em lei, destacando-se duas formas: em espécie ou na forma de bens, tanto pela adjudicação quanto pela dação em pagamento. A receita relativa à Dívida Ativa tem caráter orçamentário, e pertence ao exercício em que for realizada. No caso de recebimento de dívida ativa na forma de bens, caso haja previsão de receita orçamentária específica para esta transação, haverá registro de receita orçamentária mesmo que não tenha havido o ingresso de recursos financeiros.

O abatimento ou anistia de quaisquer créditos a favor do Erário depende de autorização por intermédio de lei, servindo como instrumento de incentivo em programas de recuperação de créditos, observando o art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

O cancelamento decorre de determinação de autoridade competente no sentido de baixar o crédito inscrito em Dívida Ativa, tanto em nível administrativo quanto judicial.

A compensação de créditos inscritos em Dívida Ativa com créditos contra a Fazenda Pública também é orientada na forma da lei específica, porém não resulta em ingresso de valores ou bens, configurando fato permutativo dentro do Patrimônio do Ente Público.

O registro das receitas oriundas do recebimento da Dívida Ativa deve ser discriminado em contas contábeis de acordo com a natureza do crédito original. Também devem ser classificados em contas específicas os recebimentos referentes a multas, juros e outros encargos.

a) Contabilização da baixa por Recebimento do Principal:

a. No órgão competente para inscrição:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

b) Contabilização da baixa por Recebimento de Juros, Multas e Outros Encargos:

a. No órgão competente para inscrição:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

c) Contabilização da baixa por Abatimentos e Anistias

a. No órgão competente para inscrição:

Código da Conta	Título da Conta
D 3.6.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Baixa de Dívida Ativa por abatimento
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

Código da Conta	Título da Conta
D 3.6.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Baixa de Juros da Dívida Ativa por abatimento
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

d) Contabilização de Cancelamentos:

a. No órgão competente para inscrição:

Código da Conta	Título da Conta
D 3.6.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Baixa de Dívida Ativa por cancelamento
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

Código da Conta	Título da Conta
D 3.6.x.x.x.xx.xx	Variação Patrimonial Diminutiva – Baixa de Juros Dívida Ativa por cancelamento (ou multas, ou outros encargos)
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

03.05.06 RPPS – REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

Os órgãos administradores do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) que inscreverem na Dívida Ativa do RPPS os créditos a receber de devedores que sejam integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social registrarão como receita intra-orçamentária o respectivo recebimento e não como receita orçamentária, de acordo com a Portaria MPS nº 95/2007.

A Dívida Ativa inscrita pelo RPPS que tenha como devedor o Ente Público de relacionamento não deverá ser registrada em seu Ativo, porém deverá ser registrada em contas de controle, para fins de acompanhamento. Ao contrário, esses valores deverão estar registrados no Passivo do respectivo Ente Público devedor.

03.05.07 DESPESAS RELACIONADAS À DÍVIDA ATIVA

As despesas a que a Fazenda Pública seja obrigada em decorrência de condenações judiciais¹¹⁶ vinculadas a cobranças de processos judiciais inscritos em Dívida Ativa deverão ser reconhecidas e pagas pelo processo normal, sem trânsito pelas contas relativas à Dívida Ativa.

Despesas acessórias ou de pequena monta, relacionadas aos processos de cobrança, também deverão ser apropriadas como encargos, sem reflexo na Dívida Ativa.

03.05.08 RECEBIMENTOS DE DÍVIDA ATIVA EM BENS OU DIREITOS

Os recebimentos em bens ou direitos que configurem a quitação de Dívida Ativa, nos termos previstos em textos legais, devem refletir-se pela baixa do direito inscrito em Dívida Ativa e reconhecimento de receita orçamentária, bem como a incorporação do bem ou direito correspondente com reconhecimento de despesa orçamentária, independentemente de sua destinação, caso esta transação esteja especificamente consignada no Orçamento-Geral do ente. Qualquer que seja a forma de recebimento da Dívida Ativa não poderá acarretar prejuízos na distribuição das receitas correspondentes.

O registro será pelo valor do bem recebido, nos termos do auto de arrematação/adjudicação na hipótese de leilão; ou do laudo de avaliação na hipótese de dação em pagamento.

O recebimento em bens ou direitos envolverá os seguintes lançamentos contábeis:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.x.x.x.xx.xx	Bem ou direito
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

Ressalte-se que, caso esta operação esteja consignada especificamente no Orçamento-Geral do ente, deverá haver o registro de execução da receita e despesa orçamentária.

Em qualquer dos procedimentos adotados (orçamentário ou extraorçamentário), o recebimento da Dívida Ativa em bens não poderá acarretar prejuízos na distribuição das receitas correspondentes.

¹¹⁶ Lei nº 6.830/1980, artigo 39, § único

03.05.09 PARCELAMENTO DE DÍVIDA ATIVA

A inclusão de valores inscritos em Dívida Ativa em Programas de Recuperação de Dívidas legalmente instituídos ou renegociações administrativas, efetuadas pelo órgão ou entidade competente, que possibilitem a fixação de datas e valores de recebimentos futuros deverá ser expresso em termos contábeis. A parcela com vencimento determinado para datas até o encerramento do exercício subsequente deverá ser reclassificada para a Dívida Ativa de curto prazo, permanecendo a parcela restante no longo prazo.

A concessão de abatimentos, reduções e anistias sobre os valores da Dívida Ativa – principal, atualização monetária, juros, multas e outros encargos – deverá ser registrada como baixa de Dívida Ativa, em conta de Variação Patrimonial Diminutiva específica para o tipo de baixa.

05.05.10 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Caso particular que merece destaque é o lançamento de valores que são relativos a exercícios anteriores, já encerrados. Nesse caso será necessário efetuar-se um ajuste pela baixa ou inscrição do principal da Dívida Ativa, e atualização monetária, juros, multa e outros encargos relativos. O registro do encaminhamento segue o mesmo roteiro anterior, porém a inscrição ocorrerá em conta de patrimônio líquido denominada “Ajuste de Exercícios Anteriores”:

No caso de aumento da Dívida Ativa:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa
C 2.3.7.x.x.xx.xx	Ajustes de Exercícios Anteriores

No caso de diminuição da Dívida Ativa:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.3.7.x.x.xx.xx	Ajustes de Exercícios Anteriores
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

03.05.11 COBRANÇA DE DÍVIDA ATIVA

Os procedimentos relativos ao serviço de cobrança da Dívida Ativa - tanto administrativos quanto judiciais - deverão observar todos os preceitos legais objetivando o controle, a transparência e o recebimento justo dos valores devidos à Fazenda Pública.

O serviço de cobrança, desde que cumpridos os regramentos legais, deverá receber registro contábil individualizado, através de contas correntes próprias.

Qualquer que seja o benefício da Dívida Ativa, a baixa correspondente redundará em receita orçamentária.

03.05.12 RESOLUÇÃO SENADO FEDERAL 33 DE 13 DE JULHO DE 2006.

A resolução do Senado Federal de nº 33, de 13 de julho de 2006, trouxe aos Estados, Distrito Federal e Municípios autorização para transferir créditos de suas respectivas dívidas ativas a Instituições Financeiras para cobrança.

Assim define o art. 1º da referida resolução:

“Art. 1º Podem os Estados, Distrito Federal e Municípios ceder a instituições financeiras a sua dívida ativa consolidada, para cobrança por endosso-mandato, mediante a antecipação de receita de até o valor de face dos créditos, desde que respeitados os limites e condições estabelecidos pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e pelas Resoluções nºs 40 e 43, de 2001, do Senado Federal.”

Trata-se, portanto, de uma antecipação de receita sem transferência de risco à Instituição Financeira, a qual prestará um serviço de cobrança com antecipação de recursos, não respondendo a Instituição Financeira pela solvência do devedor. Esta operação não configura securitização de recebíveis.

Atenção:

A resolução Senado Federal 33/2006 é objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 3786). Portanto, salientamos que o presente trabalho tem por objetivo demonstrar o tratamento contábil a ser dispensado no registro das operações realizadas com base na resolução, não tendo qualquer cunho de natureza jurídica. Ou seja, não é propósito do presente manual apresentar qualquer julgamento a respeito do caso, o qual é de estrita competência da Suprema Corte.

A operação assemelha-se a um desconto de duplicatas, mas não apresenta a transferência de propriedade do crédito, obrigando o cobrador a seguir os mesmos procedimentos desdobrando-se nas seguintes fases:

1º Passo: Após o endosso-mandato, no momento do encaminhamento da documentação necessária para cobrança à Instituição Financeira, registra-se no Sistema de Compensação a movimentação da documentação física, sem impacto no patrimônio, pois o crédito inscrito em dívida ativa só será baixado após o recebimento definitivo.

Lançamento contábil (em contas de controle):

Código da Conta	Título da Conta
D 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

C 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa em Cobrança Terceirizada

2º Passo: No momento em que a Instituição Financeira efetuar o crédito do valor antecipado, registra-se a receita orçamentária e a obrigação resultante da operação.

Lançamento contábil:

- *Em contas patrimoniais:*

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 2.2.9.x.x.xx.xx	Antecipação de Receita de Dívida Ativa

- *Em contas de controles orçamentários:*

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar – Dívida Ativa
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada – Dívida Ativa

3º Passo: A Instituição Financeira informa o recebimento do crédito e encaminha a documentação para baixa do mesmo.

Baixa por recebimento (durante a amortização)

- Em contas de controle:

Código da Conta	Título da Conta
D 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa em Cobrança Terceirizada
C 7.3.2.x.x.xx.xx	Créditos em Dívida Ativa

- *Em contas patrimoniais:*

Código da Conta	Título da Conta
D 2.2.9.x.x.xx.xx	Antecipação de Receita de Dívida Ativa
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

- *Em contas de controles orçamentários:*

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar – Dívida Ativa
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada – Dívida Ativa

Baixa por recebimento (após a amortização)

- Em contas patrimoniais:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa

- Em contas de controle:

Código da Conta	Título da Conta
D 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa em Cobrança Terceirizada
C 7.3.2.x.x.xx.xx	Créditos em Dívida Ativa

- Em contas de controles orçamentários:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar – Dívida Ativa
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada – Dívida Ativa

03.05.13 AJUSTE DA DÍVIDA ATIVA A VALOR RECUPERÁVEL

03.05.13.01 Conceito

Os valores inscritos em dívida ativa, embora gozem de diversas prerrogativas jurídicas que ampliem significativamente as possibilidades de cobrança, apresentam por certo grande probabilidade de conterem em seu escopo créditos que não se realizarão. Este fato pode ser comprovado por diversos fatores, tais como baixa de valores por cancelamento, valores inscritos que não foram recebidos em um horizonte de tempo razoável para a execução dos mesmos, gerando baixa liquidez do ativo em questão, valores questionados judicialmente, e que, portanto, podem ser realizados a menor, entre outros.

Para que a contabilidade possa evidenciar com precisão e clareza o Patrimônio do Ente Público faz-se necessário que os valores a receber que apresentem significativa probabilidade de não realização, bem como os ativos que não geram os benefícios econômicos esperados, sejam ajustados a valor realizável. O ajuste deve ser feito por intermédio da utilização de uma conta redutora do ativo que esteja mensurado acima do valor provável de realização.

O procedimento de ajuste vai ao encontro das Normas Internacionais de Contabilidade, encontrando-se embasado pelo Conselho Federal de Contabilidade, que incluiu o procedimento nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

O ajuste é instituído para prevenir possíveis perdas financeiras derivadas da falta de pagamento dos valores devidos à Fazenda Pública. Ressalte-se que a incerteza reside no ato da efetiva realização, ou recebimento futuro, e não no devedor ou mesmo no crédito, que são bem determinados pelas etapas anteriores à inscrição em Dívida Ativa.

O valor do ajuste deve ser reavaliado em cada período no qual sejam elaboradas demonstrações contábeis, e ajustada para refletir a melhor estimativa corrente. Caso não seja mais provável que uma saída de recursos incorporando benefícios econômicos e serviços potenciais serão exigidos para liquidar a obrigação, ela deve ser revertida.

Os princípios empregados no processo de constituição do ajuste também são utilizados para se estimar o efeito financeiro de uma provável entrada de benefícios econômicos e serviços potenciais, os quais dão origem a ativos contingentes, em atenção às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC).

03.05.13.02 Normas Gerais Para a Constituição da CONTA DE AJUSTE

A constituição da conta de ajuste de perdas para o recebimento de créditos inscritos em Dívida Ativa atende ao Princípio da Prudência, estabelecido pela Resolução CFC nº 750/1993, que impõe a escolha da hipótese que resulte o menor Patrimônio Líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O procedimento de registro do ajuste redutor da Dívida Ativa vai ao encontro dos princípios divulgados pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), responsável pela emissão das NICSP, e pelo Manual de Estatísticas de Finanças Públicas do FMI, cujos focos têm sido a divulgação de demonstrativos contábeis com ativos que retratem a real situação patrimonial do Setor Público.

A Contabilidade Pública brasileira vem dispensando maior atenção aos conceitos da Lei nº 4.320/64, predominantemente à execução orçamentária e financeira, com ênfase nas operações de arrecadação e pagamento da Administração Pública. Assim, o estabelecimento da provisão para perdas de dívida ativa em relação aos créditos da Dívida Ativa, no sentido de demonstrar o real valor dos créditos provenientes de receitas tributárias e não-tributárias, contribui para o processo de fortalecimento da visão patrimonial, além de maior qualidade e transparência na informação contábil, observando o disposto nos artigos 83 a 89 da referida Lei.

03.05.13.03 Responsabilidade Pelo Cálculo e Registro Contábil do Ajuste

O ajuste de perdas incidirá sobre os valores devidamente inscritos em Dívida Ativa. Os créditos assim qualificados encontram-se sob a gestão do órgão competente pela inscrição em cada esfera de governo, uma vez que já ocorreu a transferência de Ativos.

Portanto, a responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste de perdas de créditos inscritos em Dívida Ativa será do órgão competente para apurar a certeza e liquidez dos créditos e efetuar a inscrição em Dívida Ativa.

Esse órgão deve promover uma avaliação criteriosa dos Créditos Inscritos em Dívida Ativa, de modo a efetuar a valoração dos mesmos, classificando-os de acordo com os graus de dificuldade de recuperação. Avaliar-se-iam quais créditos possuem alta

dificuldade de cobrança, e que, portanto, devem ter seus valores usados como balizadores do cálculo do ajuste. Deve ser observada a existência de créditos cujos custos de cobrança excedam os valores recuperáveis, sendo os mesmos alocados como valores formadores do cálculo do ajuste.

Para definição final de quais valores devem constituir a estimativa do ajuste de perdas de dívida ativa, ou mesmo para definição da não constituição do ajuste, as justificativas que balizarem o processo devem estar apoiadas em estudo técnico de avaliação da recuperabilidade dos créditos.

Os créditos devem ser classificados segundo critérios técnicos que discriminem o tipo de crédito, tributário ou não-tributário, o tempo de constituição, o prazo decorrido desde o fato gerador até o momento da avaliação, o andamento das ações de cobrança, o ajuizamento ou não de ação judicial, d.

03.05.13.04 Forma de Mensuração do ajuste de perdas

A constituição do ajuste para perdas de dívida ativa sobre contas a receber encerra um caráter de incerteza, pela própria natureza futura de realização dos recebimentos. Especialmente no caso da Dívida Ativa, a diversidade da origem dos créditos a favor do Ente Público, somada aos variados graus de estruturação dos mecanismos de cobrança nas três esferas de governo, torna bastante complexa a tarefa de estimar o valor do ajuste.

Logo, devem ser levados em consideração diversos aspectos para uma correta mensuração do ajuste, de modo a não superestimar e nem subavaliar o Patrimônio Real do Ente Público.

A mensuração do ajuste deve seguir, prioritariamente, os parâmetros elencados no item anterior, balizados em estudos especializados que delineiem e qualifiquem os créditos inscritos, de modo a permitir o cálculo do valor justo do ativo.

A seguir serão descritas as metodologias que poderão ser utilizadas na mensuração do valor recuperável dos créditos inscritos em dívida ativa. A Entidade Pública deverá optar por uma delas, divulgando em Notas Explicativas a metodologia utilizada e a memória de cálculo do valor.

METODOLOGIA COM BASE NA AVALIAÇÃO DE ESTOQUE PARA CÁLCULO DO AJUSTE

A avaliação do estoque da dívida consiste na classificação dos créditos quanto ao grau de risco e tipo de recuperação, conforme a fase em que os processos se encontrem. A mensuração dar-se-ia por meio da aplicação de percentuais específicos para cada fase e tipo de recuperação nos quais o crédito seja classificado, o percentual estabelecido deve expressar a probabilidade de default, ou seja, de inadimplência.

Como exemplo de classificação, citamos o trabalho desenvolvido no âmbito do Ministério da Previdência Social, que efetuou o RATING da Dívida Ativa do INSS:

Estoque da dívida em fase de procuradoria por fase e tipo de recuperação – 2006

Créditos com baixa dificuldade na recuperação

FAS E	DESCRIÇÃO DA FASE	VALOR R\$	QTD	SITUAÇÃO
500	Parcelamento de Clube de Futebol	9.580.077,16	163	PARCELAMENTO
512	Encaminhamento p/ Inclusão em Parcm Admin	278.505.131,91	183	EXTRAJUDICIAL/ JUDICIAL
530	Parcelamento de Prefeitura (Município)	19.753,17	1	PARCELAMENTO
540	Parcelamento de Prefeitura da MP 1571/97	3.151.386.907,04	4.314	PARCELAMENTO
598	Precatório/Requisitório (Órgãos Públicos)	84.433.766,31	477	JUDICIAL
760	Pré-Parcelamento	87.479.985,33	434	PARCELAMENTO
761	Parcelamento Simplificado	6.654.077,75	1.812	PARCELAMENTO
766	Parcelamento Manual	16.472.796,35	209	PARCELAMENTO
767	Parcelamento de Órgão Público	9.540.099,77	172	PARCELAMENTO
768	Parcelamento sem Garantia	1.272.688.946,37	14.894	PARCELAMENTO
769	Parcelamento com Garantia	1.272.669,60	17	PARCELAMENTO
770	Opção Refis/Exigibilidade Suspensa	10.179.255.511,08	38.091	PARCELAMENTO
771	Opção Refis/Lei nº 10.684/03	4.687.842.649,48	29.890	PARCELAMENTO
772	Parcelamento Lei nº 11.196/05	54.245.363,09	158	PARCELAMENTO
885	Levantamento de Depósito com Quitação	28.057.888,78	590	JUDICIAL
SUBTOTAL		19.867.435.623,19	91.405	

Créditos com média dificuldade na recuperação

FAS E	DESCRIÇÃO DA FASE	VALOR R\$	QTD	SITUAÇÃO
506	Crédito em Diligência no âmbito administrativo	130.762.754,70	307	EXTRAJUDICIAL/ JUDICIAL
510	Retorno da Diligência	126.546.623,99	1.824	EXTRAJUDICIAL/ JUDICIAL
513	Retorno a Proc. – Cancel/Resc – Fase 512	83.220.248,55	246	EXTRAJUDICIAL/ JUDICIAL
514	Pré-Inscrição de Crédito de LDCG	462.377.012,62	7.113	EXTRAJUDICIAL
516	Cadastramento de Crédito de Sucumbência	28.540.917,89	749	EXTRAJUDICIAL
517	Créd. Previdenciário Sub Judice Não Inscr	353.294.320,33	530	EXTRAJUDICIAL

518	Pré-Inscrição de Crédito	4.778.247.675,66	15.017	EXTRAJUDICIAL
520	Inscrição de Crédito em Dívida Ativa	8.103.990.047,50	20.184	EXTRAJUDICIAL
522	Retorno da Avocatória	3.636.636,99	14	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
524	Recebimento da Graf Após Análise	34.402.183,88	72	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
534	Pré ajuizamento/Distribuição (eletr.)	297.844.683,32	342	EXTRAJUCIAL
535	Ajuizamento/Distribuição	45.980.236.584,94	210.113	JUDICIAL
536	Ajuizamento/Distrib. de Ação Depósito	86.092.506,36	678	JUDICIAL
537	Com Juiz para Despacho/Sentença (537)	98.198,26	4	JUDICIAL
543	Suspensão de Exigibilidade com Depósito	5.073.271.724,24	6.260	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
578	Pedido de Concordata Suspensiva	4.272.566,86	29	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
594	Citação do Devedor	9.098.067.082,69	45.170	JUDICIAL
595	Citação do(S) Sócio(S)	4.680.529.129,40	27.860	JUDICIAL
596	Pedido de Carta Precatória	434.493.222,80	2.748	JUDICIAL
597	Expedição/Cumprimento de Carta Precatória	545.099.923,35	2.678	JUDICIAL
609	Suspensão e/ou Sobrestamento da Ação	1.867.493.036,51	24.560	JUDICIAL
610	Créd. em Cobr. Amig. Val. até 5000 Reais	50.720.170,64	24.819	EXTRAJUDICIAL
624	Pedido de Penhora e/ou Reforço de Penhora	19.701.799.737,34	86.675	JUDICIAL
630	Pedido de Arresto	26.215.930,76	240	JUDICIAL
632	Penhora Regular e Suficiente	2.745.211.477,77	5.832	JUDICIAL
634	Pedido decretação prisão do deposit. infiel	93.429.107,82	591	JUDICIAL
635	Revogação da prisão deposit.infiel	291.093,37	17	JUDICIAL
640	Hasta Pública / Designada	1.806.620.242,29	18.807	JUDICIAL
670	Aguardando cadastr. embargos	4.561.759,76	49	JUDICIAL
675	Embargos do Devedor	3.793.030.399,21	7.231	JUDICIAL
683	Embargos de Terceiros	84.581.069,81	776	JUDICIAL
691	Impugnação aos Embargos	5.246.572.241,96	12.124	JUDICIAL
693	Perícia	126.909.573,28	165	JUDICIAL
730	Intimação	1.676.965.101,14	14.477	JUDICIAL
780	Rescisão de parcelamento de sucumbência	1.972.345,45	36	EXTRAJUDICIAL
792	Rescisão/Exclusão de Créditos de parcm Especi	449.379.361,97	949	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
797	Parcelamento Rescindido	1.565.677.753,72	20.195	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL

798	Rescisão/Cancelamento de Parcm Manual	1.401.656,67	72	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
799	Parcelamento Cancelado	506.436.177,96	10.546	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
810	Despacho Interlocutório	547.751.880,43	4.158	JUDICIAL
811	DI – Declarada Incompetência do Juízo – Remet	220.678,48	7	JUDICIAL
820	Desistência de ação	394.570.645,67	1.111	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
824	Com Juiz para Prolação de Sentença	33.735.049,65	102	JUDICIAL
825	Com Juiz para despacho/sentença (825)	283.824.839,01	1.498	JUDICIAL
826	Sentença	513.814.959,25	1.679	JUDICIAL
850	Recurso e/ou Apelações	1.359.289.199,23	7.137	JUDICIAL
869	Contra-Razões ao Recurso	913.696.880,06	2.985	JUDICIAL
877	Subida dos Autos	861.208.280,25	2.562	JUDICIAL
889	Crédito com Resíduo de Parcelamento	8.943.846,21	1.187	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
SUBTOTAL		124.971.333.540,00	592.525	

Créditos com alta dificuldade na recuperação

FAS E	DESCRIÇÃO DA FASE	VALOR R\$	QTD	SITUAÇÃO
519	Emissão de Peças Processuais	163.995.445,62	9.976	EXTRAJUDICIAL
521	Crédito em Grau de Avocatória	837.257,86	3	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
542	Suspensão de Exigibilidade sem Depósito	8.276.531.758,31	5.995	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
560	Pedido de Concordata Preventiva	252.803.422,81	266	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
608	Suspensão da Ação Art.40 Lei nº 6830/80	2.225.074.635,46	47.826	JUDICIAL
616	Créd. Inscrito sem Cond. de Ajuizamento	119.267.886,39	9.032	EXTRAJUDICIAL
667	Arquivamento Provisório da Ação	283.161.626,04	5.972	JUDICIAL
721	Decretação de Falência	131.957.579,45	889	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
722	Encerramento de Falência	857.141,04	22	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
748	Pedido de Restituição	237.965.456,25	2.840	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
756	Pedido Habilitação ou Pagamento/Reserva	2.747.993.191,56	10.271	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL

812	Recebido em Razão D.I. do Juízo de Origem	667.008,44	4	JUDICIAL
SUBTOTAL		14.441.112.409,23	93.096	
TOTAL GERAL DO ESTOQUE		159.279.881.572,42	777.026	

Fonte: Relatório Dívida Ativa - INSS

Após a classificação dos créditos, deve ser feita estimativa dos valores recuperáveis em cada uma das fases descritas. A título de exemplo poderíamos supor que foi verificado que os créditos classificados como de baixa dificuldade na recuperação e que estejam na fase 761 – Parcelamento Simplificado possuem probabilidade de recuperação de 90%. Neste caso, seria lançado em conta de ajuste o valor relativo a 10% do total de créditos posicionados nesta fase, ou seja, para o caso em questão R\$ 665.407,78.

Vamos supor um exemplo com percentuais de recuperação já definidos para constituição do ajuste.

Exemplo:

A Prefeitura do Município de Boa Gestão possui créditos inscritos em dívida ativa no montante de R\$ 116.000,00. Com a finalidade de melhor acompanhamento da recuperação destes créditos e objetivando a elaboração de uma melhor estratégia de gestão da Dívida Ativa, a mesma faz uma avaliação criteriosa dos valores inscritos e faz o “rating”. Após parecer jurídico de avaliação do grau de recuperabilidade dos respectivos créditos foi constatado o que segue:

ESTOQUE DA DÍVIDA POR FASE E TIPO DE RECUPERAÇÃO – EXERCÍCIO X1

Tipo de Recuperação	Fase	Valor R\$	Percentual Aplicado	Valor Provisão
Baixa dificuldade de recuperação	A	4.000,00	5	200,00
	B	3.000,00	10	300,00
	C	15.000,00	15	2.250,00
Média dificuldade de recuperação	D	3.800,00	20	760,00
	E	7.000,00	25	1.750,00
	F	36.000,00	30	10.800,00
Alta dificuldade de recuperação	G	2.200,00	35	770,00
	H	27.000,00	45	12.150,00
	I	18.000,00	70	12.600,00
Total		116.000,00	-	41.580,00

Foi verificada, ainda, a probabilidade que um crédito classificado em determinados grau e fase possui de não recuperação, percentual este determinado pelo histórico geral da classificação ou por uma estimativa futura, caso não haja registro histórico. A informação deve constar do estudo efetuado para classificação dos créditos.

Com base nas informações anteriores, efetua-se o lançamento contábil do ajuste:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)

D 3.6.1.4.0.00.00	Varição Patrimonial Diminutiva com Ajuste de Perdas de Créditos	41.580,00
C 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	

Desta forma teremos a seguinte situação:

Dívida Ativa	74.420,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	116.000,00
(-) Ajuste de perdas de Dívida Ativa	(41.580,00)

1. Atualização da Conta de Ajuste de Perdas de Dívida Ativa

Os valores inscritos em dívida ativa devem ser avaliados pelo menos anualmente, para fins de elaboração das demonstrações contábeis. Assim sendo, anualmente deve ser evidenciada a movimentação dos créditos entre as diversas fases de execução e o impacto no cálculo da conta redutora de provisão. Claro está que a movimentação dos créditos ocorre em uma frequência inferior a anual, permitindo, inclusive que a atualização do valor seja até mesmo diária, mas para fins práticos a atualização anual é suficiente, tendo em vista ser esse o prazo para divulgação das demonstrações contábeis.

Nos exercícios seguintes à primeira constituição do ajuste, deve ser observado se o valor calculado para o ajuste é maior ou menor do que o valor registrado nessa conta ao término do exercício. Se o novo valor obtido para o ajuste for maior do que o registrado anteriormente, o valor que falta na conta de Ajuste deverá ser complementado. Caso o novo valor obtido seja menor do que o valor registrado anteriormente, o procedimento a ser adotado deve ser o de reverter o saldo a maior da conta Ajuste para a conta de Variação Patrimonial Ativa.

Exemplo:

Suponhamos que no exercício posterior, após os registros de movimentação dos créditos entre as diversas fases, as apropriações de novas inscrições e as baixas ocorridas ao longo do exercício, foi divulgado novo relatório:

ESTOQUE DA DÍVIDA POR FASE E TIPO DE RECUPERAÇÃO – EXERCÍCIO X2

Tipo de Recuperação	Fase	Valor R\$	Percentual Aplicado	Valor Provisão
Baixa dificuldade de recuperação	A	10.000,00	5	500,00
	B	3.000,00	10	300,00
	C	8.000,00	15	1.200,00
Média dificuldade de recuperação	D	4.500,00	20	900,00
	E	5.000,00	25	1.250,00
	F	39.000,00	30	11.700,00
Alta dificuldade de recuperação	G	3.200,00	35	1.120,00
	H	27.000,00	45	12.150,00
	I	20.000,00	70	14.000,00
Total		119.700,00	-	43.120,00

Observa-se que ocorreu um aumento no valor do ajuste, sendo necessário efetuar a complementação do valor.

Valor ajustado anteriormente	41580,00
Novo valor a ser ajustado	43.120,00
Complementação	1.540,00

O lançamento contábil é o que se segue:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.6.1.4.0.00.00	Variação Patrimonial Diminutiva com Ajuste de Perdas de Créditos	1.540,00
C 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	

No final do exercício de X2, teremos:

Dívida Ativa	76.580,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	119.700,00
(-) Ajuste de perdas de Dívida Ativa	(43.120,00)

Suponhamos que no exercício de X3, após um programa bem sucedido de recuperação de créditos, o Município de Boa Gestão divulgue novo relatório com redução significativa do estoque e melhoria na qualificação do mesmo, tendo como efeito a redução do valor do ajuste para perdas de dívida ativa.

ESTOQUE DA DÍVIDA POR FASE E TIPO DE RECUPERAÇÃO – EXERCÍCIO X3

Tipo de Recuperação	Fase	Valor R\$	Percentual Aplicado	Valor Provisão
Baixa dificuldade de recuperação	A	3.000,00	5	150,00
	B	2.000,00	10	200,00
	C	-	15	-
Média dificuldade de recuperação	D	3.500,00	20	700,00
	E	8.000,00	25	2.000,00
	F	30.000,00	30	9.000,00
Alta dificuldade de recuperação	G	3.200,00	35	1.120,00
	H	25.500,00	45	11.475,00
	I	18.000,00	70	12.600,00
Total		93.200,00	-	37.245,00

Nesta situação, como o valor do novo ajuste é menor que o registrado, devemos proceder à reversão do excesso:

Valor ajustado anteriormente	43.120,00
Novo valor a ser ajustado	37.245,00
Redução	(5.875,00)

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	41.580,00
C 4.9.9.7.0.00.00	VPA - Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas	

No final do exercício de X3, teremos:

Dívida Ativa	55.955,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	93.200,00
(-) Ajuste de perdas de Dívida Ativa	(37.245,00)

METODOLOGIA BASEADA NO HISTÓRICO DE RECEBIMENTOS PASSADOS

Essa metodologia deve ser aplicada caso a apresentada na seção anterior não puder ser utilizada. Nela, o cálculo do ajuste baseia-se em duas variáveis principais:

- média percentual de recebimentos passados; e
- saldo atualizado da conta de créditos inscritos em Dívida Ativa.

A média percentual de recebimentos passados utiliza uma média ponderada dos recebimentos com relação aos montantes inscritos dos três últimos exercícios.

Essa média ponderada de recebimentos é calculada em cada um dos 3(três) últimos exercícios pela divisão da média mensal de recebimentos em cada exercício pela média anual dos saldos mensais.

A partir da média ponderada dos recebimentos dos três últimos exercícios, calcula-se a média percentual de recebimentos pela divisão da soma desses percentuais dividida pelo número de meses correspondentes ao exercício orçamentário do ente governamental.

Em termos matemáticos:

Média mensal de recebimentos = Total de recebimentos no exercício ÷ 12

Média anual de saldos mensais = soma dos saldos mensais ÷ 12

Média ponderada de recebimentos = Média mensal de recebimentos ÷ Média de saldos de valores inscritos em Dívida Ativa.

Exemplo numérico, para o exercício X1:

Soma dos saldos mensais de valores inscritos em Dívida Ativa no exercício X1: 75.000

Média anual de saldos mensais: 75.000 ÷ 12 = 6.250

Soma dos recebimentos mensais no exercício: 3.150

Média mensal de recebimentos: 3.150 ÷ 12 = 262,50

Média ponderada de recebimentos para o exercício X1: (262,50 ÷ 6.250) x 100 = 4,20%

Considerando para os exercícios X2 e X3 com a mesma forma de cálculo:

Média ponderada de recebimentos para o exercício X2: 12,75%

Média ponderada de recebimentos para o exercício X3: 9,00%

Podemos calcular então a média percentual de recebimentos para fins de cálculo do ajuste:

$$\text{Média \% de recebimentos} = (4,20\% + 12,75\% + 9,00\%) \div 3 = 8,65\%$$

O valor do ajuste do Ente Público será igual ao saldo da conta de valores inscritos em Dívida Ativa menos o percentual da média percentual de recebimentos multiplicado pelo mesmo saldo da conta de valores inscritos em Dívida Ativa.

Em termos matemáticos:

Ajuste de Perdas = Saldo conta Créditos Inscritos em Dívida Ativa – (média % de recebimentos x Saldo da conta Créditos Inscritos em Dívida Ativa).

Exemplo numérico:

Utilizando a média percentual de recebimentos do exemplo anterior, calculamos a ajuste de perdas para o primeiro mês do exercício X4:

$$\text{Média \% de recebimentos} = 8,65\%$$

Saldo de valores inscritos em Dívida Ativa ao final de X3: 10.000

$$\% \text{ Média de recebimentos} = 8,65\%$$

$$\text{Valor do Ajuste de Perdas: } 10.000 - (8,65\% \times 10.000) = 10.000 - 865 = 9.135$$

Assim, a composição das contas para abertura do exercício X4 seria:

Dívida Ativa	865,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	10.000,00
(-) Ajuste de perdas de Dívida Ativa	(9.135,00)

Observa-se que o saldo líquido da Dívida Ativa que vai impactar no Ativo do Ente Público é igual ao montante calculado pela multiplicação da média percentual de recebimentos pelo total dos valores inscritos em Dívida Ativa, refletindo apenas a expectativa de recebimento dos Ativos inscritos.

No mês seguinte à primeira constituição do ajuste, o cálculo deve ser refeito alterando-se apenas o saldo dos valores inscritos em Dívida Ativa, mantendo-se a média percentual de recebimentos para todo o exercício.

Deve ser observado se o valor calculado conforme a metodologia acima para o ajuste é maior ou menor do que o valor registrado nessa conta ao término do mês anterior. Se o novo valor obtido para o ajuste for maior do que o registrado anteriormente, o valor que falta na conta de Ajuste de Perdas deverá ser complementado. Caso o novo valor obtido

seja menor do que o valor registrado anteriormente, o procedimento a ser adotado deve ser o de reverter o saldo a maior da conta Ajuste de Perdas por meio da conta de Variação Patrimonial Aumentativa.

Exemplo de cálculo:

Considerando o saldo de valores inscritos em Dívida Ativa para o encerramento do primeiro e segundo meses de X4, e utilizando os números do exemplo anterior:

Para o primeiro mês:

Saldo do fim de janeiro X4: 90.000

Média % de recebimentos: 8,65%

Cálculo do novo Ajuste: $90.000 - (8,65\% \times 90.000) = 90.000 - 7.785 = 82.215$

Valor provisionado anteriormente: 9.135

Diferença para o novo Ajuste: $82.215 - 9.135 = 73.080$

Lançamento a ser efetuado:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.6.1.4.0.00.00	Variação Patrimonial Diminutiva com Ajuste de Perdas de Créditos	73.080,00
C 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	

A composição das contas para o segundo mês do exercício X4 seria:

Dívida Ativa	7.785,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	90.000,00
(-) Ajuste de perdas de Dívida Ativa	(82.215,00)

Observa-se que o valor líquido da Dívida Ativa sofreu um aumento, não pelo aumento da expectativa relativa de recebimento, mas apenas pelo aumento do montante do estoque de Dívida Ativa a cobrar.

Para o segundo mês:

Saldo do fim de fevereiro X4: 1.000

Média % de recebimentos: 8,65%

Cálculo do novo Ajuste: $1.000 - (8,65\% \times 1.000) = 1.000 - 86,50 = 913,50$

Valor ajustado anteriormente: 82.215

Diferença para o novo ajuste: $82.215 - 913,50 = 81.301,50$

Lançamento a ser efetuado:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)

D 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	81,301,50
C 4.9.9.7.0.00.00	VPA - Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas	

A composição das contas para o segundo mês do exercício X4 seria:

Dívida Ativa	86,50
Valores Inscritos em Dívida Ativa	1.000,00
(-) Ajuste de perdas de Dívida Ativa	913,50

No exemplo ocorreu uma variação desproporcional de valores do saldo, exagerada de forma proposital para fins de ilustração. No entanto, é comum uma movimentação na Dívida Ativa dentro do exercício tanto pelo crescimento natural – pela via da atualização monetária – quanto pelos recebimentos, ajustes, cancelamentos e novas inscrições.

Ao fim do exercício X4, será conhecido um novo valor de recebimentos ocorridos durante o exercício X4. Esse valor tomará o lugar, na fórmula de cálculo da média percentual de recebimentos do valor obtido no exercício X1, para fins de cálculo do ajuste inicial do exercício X5.

Cumprе ressaltar que o uso da média percentual de recebimentos destina-se a captar o grau de sucesso do Ente Público na cobrança de seus créditos inscritos em Dívida Ativa – refletindo seus esforços na recuperação do recurso público. Contudo, o uso do saldo atual a cada mês dentro do exercício visa refletir as mutações do estoque da Dívida Ativa a ser cobrada.

Assim, o incremento de recuperação de créditos inscritos em Dívida Ativa terá reflexos ainda dentro do exercício, pela diminuição do saldo de valores inscritos, e também em exercícios posteriores, pela melhoria da relação média percentual de recebimentos.

1 Atualização Anual do Ajuste

Em decorrência das características e peculiaridades dos entes da Federação, é facultado aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes constituir e atualizar o ajustada Dívida Ativa anualmente.

A metodologia de cálculo tem base em uma média percentual dos recebimentos ao longo dos três últimos exercícios anteriores ao que incidirá a ajuste que está sendo calculada. A seguir é apresentado um exemplo de metodologia de cálculo do Ajuste de Perdas da Dívida Ativa:

O quadro a seguir apresenta uma série histórica de seis exercícios, que será utilizada como base para constituir ao primeiro Ajuste de Perdas de Dívida Ativa ao término do Ano 3.

R\$ milhares

ESPECIFICAÇÃO	<Ano 1>	<Ano 2>	<Ano 3>	<Ano 4>	<Ano 5>	<Ano 6>
O						

A = Saldo da Conta Dívida Ativa no Início do Exercício Financeiro	10.000	12.000	15.000	20.000	25.000	26.000
B = Saldo de Recebimentos da Conta Dívida Ativa ao término do Exercício Financeiro	1.000	1.500	500	1.000	8.000	4.500
C = Saldo de Inscrições durante o Exercício Financeiro	3.000	4.500	5.500	6.000	9.000	8.500
D = Saldo da Dívida Ativa ao final do Exercício Financeiro D = A – B + C	12.000	15.000	20.000	25.000	26.000	30.000
Recebimento da Dívida Ativa (%) F = (B ÷ A) x 100	10	12,5	3,3	5	32	16

O cálculo do recebimento da Dívida Ativa em termos percentuais relaciona o valor absoluto recebido com o saldo dos valores inscritos ao início do exercício, captando assim a relação entre o saldo a ser recebido – base de valor para as ações do gestor de cobrança – e o resultado obtido. Essa relação introduz um fator de ponderação da estatística calculada.

A seguir, calcula-se a Média Aritmética dos Percentuais de Recebimento, com base na média simples dos valores percentuais de recebimento para os três exercícios considerados como base para o ano em que se estima a provisão:

$$(10 \% + 12,5\% + 3,3\%) \div 3 = 8,6\%$$

Temos, então, que, para os três exercícios anteriores obteve-se uma média de 8,6% de recebimento, indicando que os esforços de cobrança do Ente Público não lograram receber efetivamente o restante do saldo disponível. Esse restante é o inverso do percentual calculado, ou, em termos percentuais:

$$100\% - 8,6\% = 91,4\%$$

Esse cálculo indica que, para o exemplo, é razoável estimar que 91,4% do saldo da conta Créditos Inscritos em Dívida Ativa não serão recebidos no próximo período. Portanto, esse será o montante a ser provisionado ao término do exercício 3, que em termos de valores pode ser calculado por:

$$91,4\% \times 20.000 = 22.280$$

O valor de 20.000 é o valor inscrito em Dívida Ativa ao término do exercício 3. O lançamento a ser efetuado será:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.6.1.4.0.00.00	Variação Patrimonial Diminutiva com Ajuste de Perdas de Créditos	22.230,00
C 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	

Para o próximo exercício – ano 4 na tabela acima – haverá necessidade de um recálculo do ajuste da dívida Ativa ao término do exercício 4, repetindo-se os passos dos itens 8.1.4 em diante, excluindo-se o percentual de recebimentos do Ano 1 (10%) e incluindo-se o percentual do Ano 4 (5%):

Média dos Percentuais de Recebimento: $(12,5\% + 3,3\% + 5\%) \div 3 = 6,93\%$

Percentual do Ajuste de Perdas: $100\% - 6,93\% = 93,07\%$

Percentual do valor inscrito em dívida ativa ao término do exercício 4: 93,07%

Montante a ser ajustado ao término do exercício 4: $93,07\% \times 25.000 = 23.268$

O valor de 25.000 é o valor inscrito em Dívida Ativa ao término do exercício 4. O valor do registro de complementação do ajuste ao final do exercício 4 será:

$$23.268 - 22.280 = 4.988$$

O lançamento a ser efetuado será:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.6.1.4.0.00.00	Variação Patrimonial Diminutiva com Ajuste de Perdas de Créditos	4.988,00
C 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	

Da mesma forma, o recálculo do ajuste da Dívida Ativa ao término do exercício 5, excluindo o percentual de recebimentos do Ano 2 (12,5%) e incluindo-se o percentual do Ano 5 (32%):

Média dos Percentuais de Recebimento: $(3,3\% + 5\% + 32\%) \div 3 = 13,43\%$

Percentual do Ajuste de Perdas: $100\% - 13,43\% = 86,57\%$

Percentual do valor inscrito em dívida ativa ao término do exercício 5: 86,57%

Montante a ser ajustado ao término do exercício 5: $86,57\% \times 26.000 = 22.508$

O valor de 26.000 é o valor inscrito em Dívida Ativa ao término do exercício 5. Valor do registro de reversão do ajuste ao final do exercício 5:

$$22.508 - 23.268 = - 760$$

O valor de 23.268 é o saldo do ajuste(credor) constituída no exercício anterior, resultante dos créditos de 22.280 e 4.988, dos anos 3 e 4, respectivamente.

O lançamento será:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	760,00
C 4.9.9.7.0.00.00	VPA - Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas	

Para esse ano 5 ocorreu uma baixa de provisão, diminuindo o saldo da conta Ajuste de Perdas de Dívida Ativa, e afetando positivamente o saldo líquido da Dívida Inscrita. Esse efeito reflete a entrada de um percentual de recebimento de 32% no ano 5 em confronto com a exclusão de um percentual de 12,5% do ano 4. Assim, o melhor retorno das ações de cobrança do Ente Público implicou uma redução do valor ajustadp, com efeito positivo no saldo líquido para os créditos inscritos em Dívida Ativa.

03.05.14 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DA DÍVIDA ATIVA NO ATUAL PLANO DE CONTAS DA UNIÃO

FASE DE CONTABILIZAÇÃO	ÓRGÃO ORIGINÁRIO DO CRÉDITO	ÓRGÃO COMPETENTE PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA
Reconhecimento do Ativo	D – Ativo / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial) C – Variação Ativa / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial)	Não há lançamentos.
Inadimplemento	D – Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema de Compensação) C – Créditos da Dívida Ativa (Sistema de Compensação)	Não há lançamentos.
Encaminhamento	D – Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema de Compensação) C – Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)	D – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema de Compensação) C – Passivo Compensado / Créditos da Dívida Ativa (Sistema de Compensação)

Inscrição	D – Variação Passiva / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial) C – Ativo / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial)	D – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial) C – Variação Ativa / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial) D – Ativo Compensado / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema de Compensação) C – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)
Rejeição da Inscrição	D – Ativo / Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema de Compensação) C – Ativo / Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)	D – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos (Sistema de Compensação) C – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)

03.05.15 FORMALIDADES ESSENCIAIS À CONSTITUIÇÃO E INSCRIÇÃO DO CRÉDITO

No corpo do presente trabalho foram apresentados os conceitos básicos da Dívida Ativa e os fundamentos legais pertinentes à matéria, necessários e suficientes para cumprir seu objetivo como Manual de Procedimentos Contábeis. Este apêndice contém informações, em caráter suplementar ao tópico 5, relativas à constituição e inscrição do crédito. Na exposição sobre a presunção de certeza e liquidez e da inscrição foi mencionada a norma do § 3º do art. 2º da Lei de Execuções Fiscais (LEF), que confere o controle da legalidade ao ato de inscrição.

Para melhor compreensão do sentido da referida norma, observe-se que a efetiva inscrição do crédito em Dívida Ativa não se confunde com os procedimentos de cobrança que necessariamente devem anteceder-lá, a cargo da autoridade administrativa à qual compete constituir o crédito. Desse modo, o controle administrativo da legalidade é um procedimento que comporta ao menos duas fases fundamentais.

A primeira cuida da constituição do crédito, mediante um procedimento de cobrança administrativa, com registro dos dados relativos ao crédito, tais como identificação de sua origem e dos respectivos obrigados, o cálculo do montante da dívida – assim entendido o principal original acrescido dos consectários legais ou contratuais – e os atos administrativos e comunicações concernentes à cobrança.

Tratando-se de crédito tributário, o art. 142 do Código Tributário Nacional prescreve o instituto do lançamento, “assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria

tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. Semelhante critério aplica-se aos créditos inerentes às atividades das autarquias e fundações públicas federais. Os atos e os documentos pertinentes ao processo de cobrança administrativa, comprovadores da origem do crédito, da apuração do montante devido, das notificações, das eventuais impugnações, recursos e respectivos julgamentos, bem como as certidões exaradas pela autoridade responsável pela cobrança, etc., constituem instrumentos imprescindíveis ao processo de apuração da certeza e liquidez do crédito, a serem examinados, em momento próprio, pelo órgão competente para efetivar a inscrição.

Exauridos a fase de constituição do crédito e o prazo final fixado para pagamento, não havendo quitação ou ocorrência de qualquer fato extintivo ou suspensivo da cobrança, os documentos pertinentes são enviados à autoridade responsável pela inscrição em Dívida Ativa, que procederá ao controle da legalidade. Após confirmar a inexistência de falhas ou defeitos na apuração do crédito e nos procedimentos de cobrança administrativa, procederá à inscrição.

A autoridade responsável pela inscrição não está legalmente autorizada a corrigir eventuais falhas e irregularidades ocorridas na fase de constituição do crédito e detectadas no momento da inscrição, cabendo-lhe remeter os autos do processo administrativo à autoridade responsável pela constituição do crédito.¹¹⁷

Somente depois de apurada a certeza¹¹⁸ e liquidez do crédito, poderá ele ser inscrito em Dívida Ativa. A inscrição em Dívida Ativa e a correspondente Certidão de Dívida Ativa extraída do Termo de Inscrição somente terão eficácia executiva se observados requisitos procedimentais, mediante processo administrativo compatível com a natureza do crédito e indispensável à confirmação da exigibilidade da obrigação

A inscrição é atividade administrativa vinculada, realizada mediante procedimento próprio do órgão administrativo, de modo a assegurar ao interessado a garantia do devido processo legal e a oportunidade de defesa. Já foi dito que a Administração cria unilateralmente o seu próprio título e que este goza da presunção de certeza e liquidez, só se admitindo impugnação judicial por prova inequívoca. Por isso, a inscrição do crédito em Dívida Ativa não prescinde da prévia ciência do interessado, mediante notificação, oferecendo-lhe oportunidade de pagá-lo ou impugná-lo.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, consagrou, no seu art. 53, o entendimento do Supremo Tribunal Federal constante da Súmula nº 473, no sentido de que a Administração deve (ou, segundo o STF, pode) anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos. Dos atos eivados de vício de legalidade não se originam direitos, reforça o Enunciado da referida Súmula. Em qualquer hipótese, ressalva-se a possibilidade de apreciação judicial. Infere-se que a presunção de certeza e liquidez do crédito pode ser afastada administrativa ou judicialmente.

¹¹⁷ Embora esse não seja um entendimento pacífico na doutrina, essa tese restritiva encontra amparo nas normas dos §§ 1º e 3º do art. 22 do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967 (Lei nº Orgânica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional), que afasta a possibilidade de apreciação do mérito da constituição do crédito pela autoridade responsável pela inscrição. Afigura-se correto o entendimento de que os vícios na constituição do crédito devem ser sanados pelo órgão competente para constituí-lo, evitando-se riscos de potenciais arguições de inconsistências em sede de embargos à execução.

¹¹⁸ A demonstração da certeza do crédito poderá valer-se da confissão de dívida, seja mediante declaração ou pedido de parcelamento do débito formulado pelo devedor. A Lei nº 10.522, de 2002, dispõe no § 5º do art. 11 que “o pedido de parcelamento constitui confissão irretratável de dívida, mas a exatidão do valor dele constante poderá ser objeto de verificação”.

Por conseguinte, a impugnação apresentada na esfera administrativa pelo interessado deve ser apreciada pela autoridade competente, aplicando-se as normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal, “visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração”, em consonância com o disposto na lei supracitada, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Em suma, observado o devido processo legal administrativo legitima-se a inscrição em Dívida Ativa na forma da Lei de Execução Fiscal, com franca possibilidade jurídica de execução judicial, se não quitada a dívida em tempo hábil. É de todo conveniente que o devedor seja notificado da inscrição de seu débito em Dívida Ativa, com indicação do montante devido e data fixada para a quitação, concedendo-lhe mais uma oportunidade de quitá-lo administrativamente ou, se for o caso, solicitar parcelamento. Com esse procedimento, abre-se mais uma oportunidade de recebimento do crédito e cumpre-se o disposto na norma de competência sobre a possibilidade de cobrança amigável.¹¹⁹

¹¹⁹ Cf. arts. 12, I, 17, III, da Lei nº complementar nº 73, de 1993, e art. 10 da Lei nº 10.480, de 2002, que mencionam as finalidades da inscrição em dívida ativa para fins de cobrança amigável ou judicial.

04.00.00 - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA
Gilvan da Silva Dantas

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADORA DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Selene Peres Peres Nunes

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

EQUIPE TÉCNICA
Antonio Firmino da Silva Neto
Bruno Ramos Mangualde
Flávia Ferreira de Moura
Henrique Ferreira Souza Carneiro
Janyluce Rezende Gama
Renato Pontes Dias

Informações – STN:
Fone: (61) 3412-3011
Fax: (61) 3412-1459
Correio Eletrônico: cconf.df.stn@fazenda.gov.br
Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

04.01.00 INTRODUÇÃO

A ciência contábil tem como finalidade principal o fornecimento de informações, contribuindo de forma significativa para a adequada tomada de decisão. Assim, o papel desempenhado pelo contador ganha relevância, com o objetivo principal de adequar as práticas contábeis, as demonstrações e a evidenciação da informação (*disclosure*) às novas necessidades dos usuários.

No Brasil, a contabilidade aplicada ao setor público efetua de modo eficiente o registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira. No entanto, muito ainda se pode avançar no que se refere à evidenciação do patrimônio público.

Esta necessidade de melhor evidenciação dos fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornou imprescindível a elaboração de um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público com abrangência nacional.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) estabelece conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, de modo a atender a todos os Entes da Federação e aos demais usuários da informação contábil, permitindo a geração de base de dados consistente para compilação de estatísticas e finanças públicas.

O Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis priorizou a elaboração de um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público em conformidade com a Lei nº 4.320/1964, que permita a consolidação das contas públicas conforme o art. 50, § 2º, da Lei Complementar n.º 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Assim, desde a criação do Grupo Técnico têm sido realizados estudos e discussões com a participação de diversos órgãos e entidades técnicas representativas da sociedade, que resultaram nas seguintes diretrizes para o PCASP:

- I. Adoção de estrutura de Plano de Contas padronizada nas três esferas de governo, para fins de consolidação nacional e compatibilização com a elaboração de relatórios e demonstrativos previstos na legislação vigente e nas normas de contabilidade, e para, ainda, contemplar peculiaridades inerentes às empresas estatais dependentes, sendo facultativo para as empresas estatais independentes;
- II. Flexibilidade para que os entes detalhem em níveis inferiores, a partir do nível de detalhamento definido como mínimo a ser observado, de modo adequado às suas peculiaridades;
- III. Divulgação da estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, com prazo para implantação facultativa a partir de 2010 e obrigatória em 2012 para a União, Estados e DF e em 2013 para os Municípios; e

IV. Elaboração de Manual do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, descrevendo o elenco das contas e suas funções e demais procedimentos a serem observados.

É fundamental que o PCASP possibilite a elaboração padronizada de relatórios e demonstrativos previstos na LRF, além das demais demonstrações contábeis. O objetivo é reduzir divergências conceituais e procedimentais, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.

Nesse sentido, a Portaria MF nº 548, de 22 de novembro de 2010, que estabelece os requisitos mínimos de segurança e contábeis do sistema integrado de administração financeira e controle utilizado no âmbito de cada ente da Federação, adicionais aos previstos no Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010, dispõe:

*“Art. 10. O SISTEMA, a partir dos registros contábeis, deverá:
I - gerar, em conformidade com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público aprovado pela Secretaria do Tesouro Nacional, o Diário, o Razão, e o Balancete Contábil;”*

04.02.00 PLANO DE CONTAS

04.02.01 CONCEITO DE PLANO DE CONTAS

É a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecido, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis.

04.02.02 OBJETIVO DE UM PLANO DE CONTAS

O plano de contas de uma entidade tem como objetivo atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade. Desta forma, proporciona maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados e alcança as necessidades de informações dos usuários. Sua entrada de informações deve ser flexível de modo a atender aos normativos, gerar informações necessárias à elaboração de relatórios e demonstrativos e facilitar a tomada de decisões e a prestação de contas.

04.02.03 CONTA CONTÁBIL

Conta é a expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza, evidenciando a composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo.

As Contas são agrupadas segundo suas funções, possibilitando:

- a) Identificar, classificar e efetuar a escrituração contábil, pelo método das partidas dobradas, dos atos e fatos de gestão, de maneira uniforme e sistematizada;
- b) Determinar os custos das operações do governo;
- c) Acompanhar e controlar a aprovação e a execução do planejamento e do orçamento, evidenciando a receita prevista, lançada, realizada e a realizar, bem como a despesa autorizada, empenhada, realizada, liquidada, paga e as dotações disponíveis;
- d) Elaborar os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais, de Fluxo de Caixa, das Mutações do Patrimônio Líquido e do Resultado Econômico;
- e) Conhecer a composição e situação do patrimônio analisado, por meio da evidenciação de todos os ativos e passivos;
- f) Analisar e interpretar os resultados econômicos e financeiros;

g) Individualizar os devedores e credores, com a especificação necessária ao controle contábil do direito ou obrigação; e

h) Controlar contabilmente os atos potenciais oriundos de contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres.

04.02.04 TEORIA DAS CONTAS

A estrutura do plano de contas é influenciada pela teoria das contas, que explica a representação e a classificação das contas contábeis. As principais teorias são:

- a) **Teoria Personalista:** cada conta assume a configuração de uma pessoa no seu relacionamento com a entidade. Dessa forma, caixa, bancos, duplicatas a receber, capital, receitas e despesas representam pessoas com as quais a entidade mantém relacionamento. De acordo com essa teoria, as contas classificam-se em:
 - i. Agentes consignatários (pessoas encarregadas da guarda de valores): representam os bens da empresa;
 - ii. Correspondentes (terceiros que mantêm transações com a empresa): representam os direitos e obrigações; e
 - iii. Proprietários (donos e responsáveis pela riqueza administrada): representam as contas do patrimônio líquido e suas variações, inclusive despesas e receitas.
- b) **Teoria Materialista:** as contas representam relações materiais e se classificam em dois grandes grupos:
 - i. Contas integrais: representam bens, direitos e obrigações exigíveis;
 - ii. Contas diferenciais: representam as contas do patrimônio líquido e suas variações, inclusive as receitas e despesas.
- c) **Teoria Patrimonialista:** entende que o objeto de estudo da contabilidade é o patrimônio e que a finalidade contábil é a administração do mesmo. O patrimônio pode ser compreendido pela sua situação estática, pela sua situação dinâmica e pela sua representação quantitativa e qualitativa. De acordo com essa teoria as contas são classificadas em:
 - i. Contas patrimoniais: representam a situação estática, ou seja, o patrimônio, os elementos ativos e passivos, que são os bens, direitos, obrigações com terceiros e o patrimônio líquido;
 - ii. Contas de resultado: representam a situação dinâmica e as variações patrimoniais, ou seja, as contas que alteram o patrimônio líquido e demonstram o resultado do exercício.

A estrutura conceitual do plano de contas terá base na teoria patrimonialista visando à evidenciação dos elementos patrimoniais, a compreensão da composição patrimonial e a demonstração de todos os bens, direitos e obrigações da entidade.

As contas contábeis podem ainda ser classificadas quanto à:

- a) **Natureza do saldo:**
 - i. Conta Devedora – aquela de possui saldo predominantemente devedor;
 - ii. Conta Credora – aquela que possui saldo predominantemente credor;
 - iii. Conta Híbrida ou Mista – aquela que possui saldo devedor ou credor.
- b) **Variação na natureza do saldo:**
 - i. Conta Estável – aquela que só possui um tipo de saldo; e
 - ii. Conta Instável – aquela que possui saldo devedor ou credor.
- c) **Movimentação que sofrem:**
 - i. Conta Unilateral: aquelas que são utilizadas para lançamentos a débito ou a crédito exclusivamente; e
 - ii. Conta Bilateral: aquela que são utilizadas para lançamentos a débito e a crédito;
- d) **Frequência das movimentações no período:**
 - i. Conta Estática: pouca movimentação no período; e
 - ii. Conta Dinâmica: frequente movimentação no período.
- e) **Necessidade de desdobramento:**
 - i. Conta Sintética: aquela que funciona como agregadora, possuindo conta em nível inferior; e
 - ii. Conta Analítica: aquela que recebe escrituração, não possuindo conta em nível inferior.

04.03.00 ASPECTOS GERAIS DO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

Motivada pela busca da convergência aos padrões internacionais, a contabilidade do setor público encontra-se em um momento de transformações. A conjuntura econômica, interna e externa, tem demandado esforços das organizações contábeis nacionais para adoção de conceitos e procedimentos reconhecidos e utilizados internacionalmente.

A Lei nº 4.320/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços, em seu Título IX, “Da Contabilidade”, estabelece:

“Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

[...]

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

O PCASP atende às necessidades dos Entes da Federação e dos demais usuários da informação contábil e está em conformidade com os princípios da administração pública, com as leis de finanças e orçamento público e com as normas e princípios contábeis.

Esse plano foi concebido para possibilitar, de maneira uniforme e sistematizada, o registro contábil de atos e fatos no setor público, proporcionando flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados, atendendo assim às necessidades de informações dos que atuam na área pública.

O PCASP é a estrutura primária para gerar os demonstrativos contábeis, inclusive os demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal e aqueles necessários à geração de informações ao público, incluindo os organismos internacionais.

Essa estrutura contempla a relação de contas contábeis com suas funções, atributos, lançamentos padrões, nomenclatura e explicações gerais de uso.

04.03.01 DIRETRIZES

A contabilidade aplicada ao setor público deve submeter-se a mudanças conceituais em virtude do novo modelo de gestão pública, diante do objetivo de aproximação conceitual com a contabilidade patrimonial. Este objetivo encontra-se nos esforços de organismos internacionais, a exemplo da IFAC (*International Federation of Accountants*), que estabelece padrões internacionais de contabilidade para o setor público por meio das IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*).

Assim, faz-se necessário um Plano de Contas padronizado para a Federação com metodologia, estrutura, conceitos e funcionalidades que o tornem versátil e abrangente, permitindo ao país obter informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais consolidadas por esfera governamental.

As diretrizes do PCASP são:

- Padronização dos registros contábeis das entidades do setor público de todas as esferas de governo, envolvendo a administração direta e indireta, inclusive fundos, autarquias, agências reguladoras e empresas estatais dependentes - de todas as esferas de governo;
- Harmonização dos procedimentos contábeis com os princípios e normas de contabilidade, sempre observando a legislação vigente;
- Adoção de estrutura codificada e hierarquizada em classes de contas, contemplando as contas patrimoniais, de atos potenciais, de resultado e de planejamento e execução orçamentária além daquelas com funções precípua de controle;
- Flexibilidade para que os entes detalhem, conforme suas necessidades, os níveis inferiores das contas a partir do nível seguinte ao padronizado;
- Controle do patrimônio e dos atos de gestão que possam afetá-lo, assim como do orçamento público, demonstrando a situação econômico-financeira da entidade;
- Distinção de institutos com conceitos e regimes próprios em classes ou grupos, como no caso de patrimônio e orçamento, mantendo-se seus relacionamentos dentro de agrupamentos de mesma natureza de informação;
- Preservação dos aspectos orçamentários em seus conceitos, regime de escrituração e demonstrativos, com destaque em classes ou grupos de modo a possibilitar visões sob os enfoques patrimonial, orçamentário ou fiscal;
- Inexistência de necessária vinculação entre as classificações orçamentária e patrimonial;
- Possibilidade de extração de informações de modo a atender seus usuários.

04.03.02 OBJETIVOS

Os objetivos gerais do PCASP correspondem ao estabelecimento de normas e procedimentos para o registro contábil das entidades do setor público e a viabilizar a consolidação das contas públicas.

Seus objetivos específicos são:

- a) Atender às necessidades de informação das organizações do setor público;

b) Observar formato *compatível* com as legislações vigentes, os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP);

c) Adaptar-se, tanto quanto possível, às exigências dos agentes externos, principalmente às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP).

04.03.03 RESPONSABILIDADES

A STN, com o apoio do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, é responsável pela administração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público até a implantação do Conselho de Gestão Fiscal, instituído pela LRF, a quem compete:

- Criar, extinguir, especificar, desdobrar, detalhar e codificar contas;
- Expedir instruções sobre a utilização do Plano de Contas, compreendendo os procedimentos contábeis pertinentes; e
- Promover as alterações e ajustes necessários à atualização do Plano de Contas, observada sua estrutura básica, incluindo os Lançamentos Típicos do Setor Público.

04.03.04 CAMPO DE APLICAÇÃO

O campo de aplicação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público abrange todas as entidades governamentais, exceto as estatais independentes, cuja utilização é facultativa.

O PCASP deve ser utilizado por todos os Poderes de cada Ente da Federação, seus fundos, órgãos, autarquias, inclusive especiais, e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, bem como pelas empresas estatais dependentes.

As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Entende-se por empresa estatal dependente, conforme disposto no art. 2º, inciso III da LRF, a empresa controlada que recebe do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

04.04.00 SISTEMA CONTÁBIL

O sistema contábil é a estrutura de informações para identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

Esse sistema é organizado em subsistemas de informações, que oferecem produtos diferentes em razão das especificidades demandadas pelos usuários e facilitam a extração de informações.

Conforme as NBCASP, o sistema contábil público estrutura-se nos seguintes subsistemas:

a) Subsistema de Informações Orçamentárias – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, tais como:

- I) Orçamento;
- II) Programação e execução orçamentária;
- III) Alterações orçamentárias; e
- IV) Resultado orçamentário.

b) Subsistema de Informações Patrimoniais – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público, subsidiando a administração com informações tais como:

- I) Alterações nos elementos patrimoniais;
- II) Resultado econômico; e
- III) Resultado nominal.

c) Subsistema de Custos – registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações tais como:

- I) Custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;
- II) Bom uso dos recursos públicos; e
- III) Custos das unidades contábeis.

d) Subsistema de Compensação - registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle, subsidiando a administração com informações tais como:

- I) Alterações potenciais nos elementos patrimoniais; e
- II) Acordos, garantias e responsabilidades.

Os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre:

- a) O desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- b) A avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;
- c) A avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento; e
- d) A avaliação dos riscos e das contingências.

O conhecimento do conceito do sistema contábil e de seus subsistemas, apesar de essencialmente teórico, facilita o pleno entendimento da estrutura e funcionamento do PCASP.

04.05.00 REGISTRO CONTÁBIL

04.05.01 LÓGICA DO REGISTRO CONTÁBIL

NATUREZA DA INFORMAÇÃO DAS CONTAS DO PCASP

No Plano de Contas Aplicado ao Setor Público as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam:

Contas com Informações de Natureza Patrimonial: são as contas que registram, processam e evidenciam os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público, representadas pelas contas que integram o Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA);

Contas com Informações de Natureza Orçamentária: são as contas que registram, processam e evidenciam os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, representadas pelas contas que registram aprovação e execução do planejamento e orçamento, inclusive Restos a Pagar;

Contas com Informações de Natureza Típica de Controle: são as contas que registram, processam e evidenciam os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como outras que tenham função precípua de controle, seja para fins de elaboração de informações gerenciais específicas, acompanhamento de rotinas, elaboração de procedimentos de consistência contábil ou para registrar atos que não ensejaram registros nas contas patrimoniais, mas que potencialmente possam vir a afetar o patrimônio.

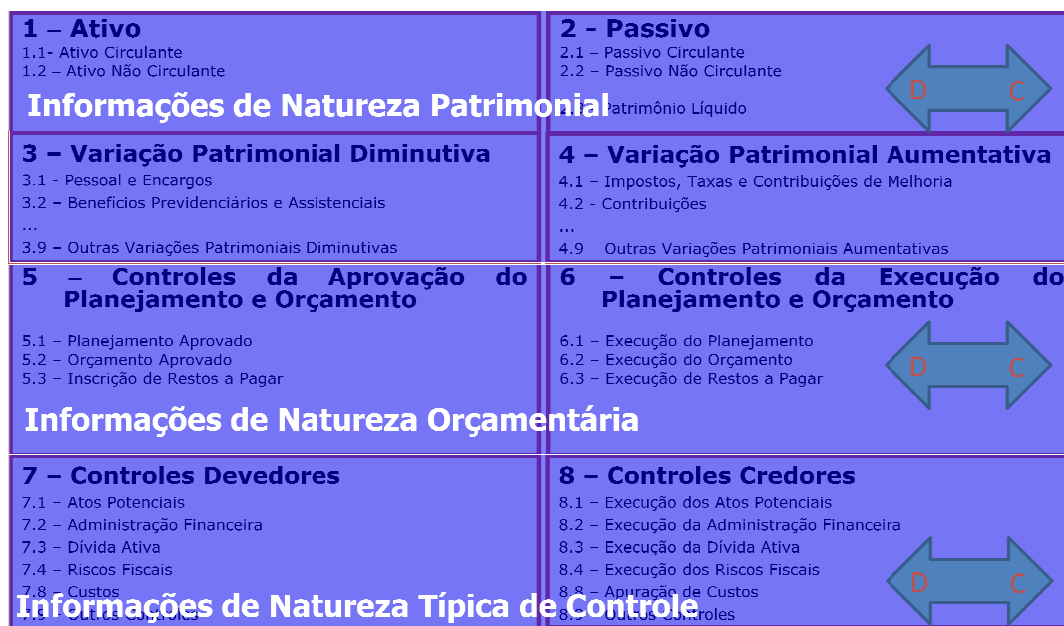
O PCASP está dividido em 8 classes:

1. Ativo;
2. Passivo e Patrimônio Líquido;
3. Variações Patrimoniais Diminutivas;
4. Variações Patrimoniais Aumentativas;
5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;
6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;
7. Controles Devedores; e
8. Controles Credores.

A natureza da informação evidenciada pelas contas das quatro primeiras classes, 1 a 4, é Patrimonial, ou seja, informa a situação do Patrimônio da Entidade Pública. A natureza da informação das contas das duas classes seguintes, 5 e 6, é Orçamentária, pois nessas classes são feitos os controles do Planejamento e do Orçamento, desde a aprovação até a execução. Por fim, a natureza da informação das contas das duas últimas classes, 7 e 8, é de controle, pois nessas classes são registrados os atos potenciais e diversos controles.

O registro contábil deve ser feito pelo método das partidas dobradas e os lançamentos devem debitar e creditar contas que apresentem a mesma natureza de informação, seja

patrimonial, orçamentária ou de controle. Assim, os lançamentos estarão fechados dentro das classes 1, 2, 3 e 4 ou das classes 5 e 6 ou das classes 7 e 8, conforme figura abaixo:



04.05.02 CONTAS FINANCEIRAS E PERMANENTES

A Lei nº 4.320/1964, no art. 105, determina:

“Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;
- V - O Saldo Patrimonial;
- VI - As Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.”

Essa classificação é importante para que se faça a apuração do Superávit Financeiro, necessário para a abertura de créditos adicionais no exercício seguinte, conforme disposto no art. 43 da Lei nº 4.320/1964.

“Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa.

§1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, deste que não comprometidos;

I – o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

[...]

2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)”

Dessa maneira, é importante que as contas do Ativo e Passivo sejam diferenciadas por um atributo específico que atenda ao critério da lei e permita separar o ativo e o passivo em Financeiro e Permanente. Assim, nos exemplos de lançamentos padronizados as contas de Ativo e Passivo virão acompanhadas das letras “F” ou “P”, entre parênteses, para indicar se são contas financeiras ou permanentes.

As contas de Passivo que dependam de autorização orçamentária para amortização ou resgate integram o Passivo Permanente. Após o primeiro estágio de execução da despesa orçamentária, materializada na figura do empenho, passam a ter característica Financeira, integrando o Passivo Financeiro.

Conforme a Lei nº 4.320/1964 no art. 58, o momento dessa autorização é o empenho, pois neste se cria obrigação de natureza orçamentária, pendente ou não de implemento de condição. Trata-se da efetivação da autorização orçamentária dada pela LOA ou pelas leis de créditos adicionais:

“Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.”

Assim, em conformidade com as regras estabelecidas na Lei nº 4.320/1964, o passivo modifica sua característica, de permanente (P) para financeiro (F). Existem diversas formas de se realizar esse controle; dentre elas, destaca-se a utilização da sistemática de controle por meio de conta-corrente ou a simples duplicação de contas, sendo uma financeira e outra permanente. A escolha dessa forma será feita pelo ente.

A título de exemplo, caso a unidade tenha obrigação a pagar que não esteja amparada por crédito orçamentário, ou seja, não tenha sido empenhada, esta deverá ser registrada como um passivo permanente no momento do fato gerador. Quando a obrigação a pagar for empenhada, deve-se proceder à baixa do passivo permanente em contrapartida ao passivo financeiro, conforme o art. 105 da Lei nº 4.320/1964.

04.05.02.01 Controle “em Liquidação”

No Balanço Patrimonial, o Passivo Financeiro representa as obrigações decorrentes do empenho da despesa, liquidadas ou não, mas que ainda não foram pagas. Nesse conceito incluem-se despesas orçamentárias que ainda não se constituíram em passivo circulante ou não-circulante (classe 2). Dessa forma o passivo financeiro não será composto apenas pelas contas da Classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) com atributos (F), pois a essas contas deve-se somar o saldo dos empenhos emitidos cujos fatos geradores dos passivos exigíveis não tenham ainda acontecido. Este saldo é obtido na conta “Crédito Empenhado a Liquidar”.

Os créditos empenhados a liquidar compreendem, além do saldo dos empenhos cujos fatos geradores ainda não ocorreram, o saldo dos empenhos cujos fatos geradores ocorreram, mas que ainda não foram conferidos o objeto, o credor e o valor, ou seja, não houve a liquidação.

Contudo, essa última situação (empenhos cujos fatos geradores ocorreram, porém ainda não foram liquidados) já se encontra na Classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido), em contas com atributo “F”, pois o fato gerador do passivo exigível e o empenho já ocorreram.

Dessa maneira, a simples soma das contas da Classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) com o saldo da conta “Crédito Empenhado a Liquidar” acarretaria em duplicação de valores no Balanço Patrimonial quando o reconhecimento do passivo ocorrer antes da liquidação, ou seja, quando o fato gerador do passivo exigível ocorrer antes do segundo estágio da despesa orçamentária.

Há então a necessidade de uma conta intermediária, entre o empenho e a liquidação, para a qual seja transferido o saldo dos empenhos cujos fatos geradores ocorreram, porém ainda não foram liquidados. Essa conta intermediária é denominada “Crédito Empenhado em Liquidação”.

Com isso, evita-se a duplicação de valores e faz-se a correta contabilização do passivo no momento da ocorrência do fato gerador, conforme os Princípios de Contabilidade da Competência e Oportunidade.

Nota-se que quando o fato gerador do passivo ocorrer antes do empenho, será no momento do empenho que haverá, simultaneamente, a transferência de saldo da conta “Crédito Orçamentário Disponível” para conta “Crédito Empenhado a Liquidar” e da conta “Crédito Empenhado a Liquidar” para a conta “Crédito Empenhado em Liquidação”.

Quando há a ocorrência do fato gerador do passivo simultaneamente à liquidação, não é necessária a passagem pela conta “Crédito Empenhado em Liquidação”.

A transferência de Saldo da conta “Crédito Empenhado a Liquidar” para a conta “Crédito Empenhado em Liquidação” acontecerá de forma isolada quando o fato gerador ocorrer após o empenho e antes da liquidação. Desta forma, o controle “em liquidação” representa o fato gerador da obrigação patrimonial no processo de execução da despesa orçamentária.

04.05.03 FORMALIDADES DO REGISTRO CONTÁBIL

As entidades do setor público devem manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rigorosa ordem cronológica, como suporte às informações.

São características do registro e da informação contábil:

- a) **Comparabilidade** – os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades;
- b) **Compreensibilidade** – as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários;
- c) **Confiabilidade** – o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão;
- d) **Fidedignidade** – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem;
- e) **Imparcialidade** – os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades;
- f) **Integridade** – os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador;
- g) **Objetividade** – o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em razão de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida;
- h) **Representatividade** – os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes;
- i) **Tempestividade** – os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários;
- j) **Uniformidade** – os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das

informações, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade;

- k) **Utilidade** – os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários;
- l) **Verificabilidade** – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades;
- m) **Visibilidade** – os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizados para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

A entidade do setor público deve manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas que compreenda:

- a) A terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores;
- b) A função atribuída a cada uma das contas;
- c) O funcionamento das contas;
- d) A utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza de informação orçamentária, patrimonial ou de controle;
- e) Contas específicas que possibilitem a apuração de custos;
- f) Tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas e a movimentação a débito e a crédito.

O registro deve ser efetuado em idioma e moeda corrente nacionais, em livros ou meios eletrônicos que permitam a identificação e o seu arquivamento de forma segura.

Quando se tratar de transação em moeda estrangeira, além do registro na moeda de origem, ela deve ser convertida em moeda nacional, aplicando a taxa de câmbio oficial e vigente na data da transação.

São elementos essenciais do registro contábil:

- a) A data da ocorrência da transação;
- b) A conta debitada;
- c) A conta creditada;

- d) O histórico da transação de forma descritiva ou por meio do uso de código de histórico padronizado, quando se tratar de escrituração eletrônica, com base em tabela auxiliar incluída em plano de contas;
- e) O valor da transação; e
- f) O número de controle para identificar os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil.

Exemplo:

Previsão da receita:		
Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 5.2.1.1.x.xx.xx	Previsão inicial da receita	1.200.000
C 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	1.200.000
Brasília, 12 de dezembro de 20X1		
Registro da previsão inicial da receita, conforme apresentado na Lei Orçamentária Anual de 20X2, Lei nº 125.560/20X1.		

O registro dos bens, direitos e obrigações deve possibilitar a indicação dos elementos necessários à sua perfeita caracterização e identificação. Em cumprimento à Lei nº 4.320/1964 os débitos e os créditos serão escriturados com individualização do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada.

Os atos da administração com potencial de modificar o patrimônio da entidade devem estar evidenciados nas contas de compensação do Balanço Patrimonial, em cumprimento ao § 5º do art. 105 da Lei 4.320/1964:

“§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.”

Esses atos serão devidamente registrados em Contas de Natureza de Controle.

Exemplo:

Registro de Contrato de Fornecimento de Bens:		
Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratuais	1.200.000
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de obrigações contratuais	1.200.000
Brasília, 12 de abril de 20X2.		
Registro do Contrato de Fornecimento de Bens, conforme processo licitatório nº 12500.000124/20X1-X11. Aquisição de materiais de expediente do Fornecedor Rápido de Marte. Nota de Empenho nº 20X2NE90012X11.		

Nota:

A NBC T 2.8 estabelece critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica e a sua certificação digital, sua validação perante terceiros, manutenção dos arquivos e responsabilidade de contabilista.

Os registros contábeis devem ser efetuados de forma analítica, refletindo a transação constante em documento hábil, em consonância com os Princípios de Contabilidade.

Os registros contábeis devem ser validados por contabilistas, com base em documentação hábil e em conformidade às normas e às técnicas contábeis.

Os registros extemporâneos devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso.

É importante observar o disposto no art. 9º da Portaria MF nº 548, de 2010:

“O SISTEMA deverá conter rotinas para a realização de correções ou anulações por meio de novos registros, assegurando a inalterabilidade das informações originais incluídas após sua contabilização, de forma a preservar o registro histórico de todos os atos.”

04.06.00 COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

O patrimônio público compõe-se dos seguintes títulos:

- a) **Ativos** - são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;
- b) **Passivos** – são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços; e
- c) **Patrimônio Líquido, Saldo Patrimonial ou Situação Líquida Patrimonial** – é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade, conforme disposto na Lei nº 6.404/1976, viabilizando a utilização da classificação patrimonial pelas empresas estatais.

04.06.01 ATIVO

Os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a) Estiverem disponíveis para realização imediata; ou
- b) Tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

04.06.02 PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a) Corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte;

- b) Corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

O patrimônio líquido compreende o valor residual positivo entre o valor do Ativo e do Passivo.

Quando o valor do passivo for maior que o valor do ativo, o resultado é denominado passivo a descoberto.

No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

Integram o Patrimônio Líquido: patrimônio social/capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações ou cotas em tesouraria, resultados acumulados e outros desdobramentos do saldo patrimonial.

04.06.03 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

04.06.03.01 Conceito e Classificação

Variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.

Assim, todas as alterações ocorridas no patrimônio são denominadas Variações Patrimoniais e podem ser classificadas em:

- Quantitativas; e
- Qualitativas.

As variações quantitativas decorrem de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, correspondendo aos fenômenos modificativos patrimoniais e subdividindo-se em:

- Variações Patrimoniais Aumentativas – quando aumentam o patrimônio líquido;
- Variações Patrimoniais Diminutivas – quando diminuem o patrimônio líquido.

As variações qualitativas alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido, determinando modificações apenas na composição específica dos elementos patrimoniais. Correspondem à materialização dos fenômenos permutativos patrimoniais.

Existem variações que, simultaneamente, alteram a composição qualitativa e a expressão quantitativa dos elementos patrimoniais e são conhecidas como variações mistas ou compostas.



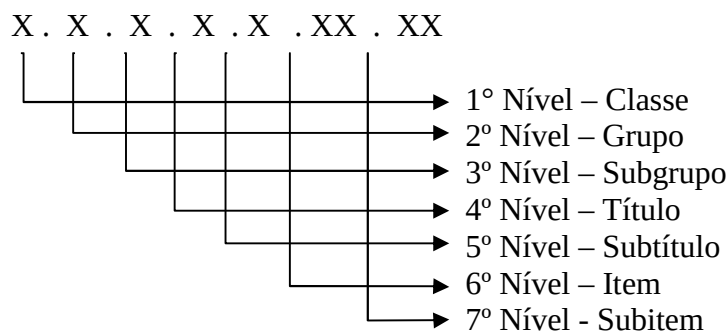
04.06.03.02 Resultado Patrimonial

A variação do patrimônio público é mensurada por meio da apuração do resultado patrimonial a cada exercício.

As variações patrimoniais aumentativas e variações patrimoniais diminutivas decorrem de transações que aumentem ou diminuam o patrimônio líquido, respectivamente.

04.07.00 ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

O Plano de Contas Aplicado ao Setor público está estruturado por níveis de desdobramento, sendo estes classificados e codificados como segue:



Os entes da Federação podem ter mais níveis de desdobramento além desses.

As classes apresentam a seguinte estrutura:

1. Ativo;
2. Passivo e Patrimônio Líquido;
3. Variações Patrimoniais Diminutivas;
4. Variações Patrimoniais Aumentativas;
5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;
6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;
7. Controles Devedores; e
8. Controles Credores.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público possui a seguinte estrutura básica, em nível de classe/grupo:

1 – Ativo 1.1 - Ativo Circulante 1.2 - Ativo Não Circulante 3 – Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 - Pessoal e Encargos 3.2 - Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 - Uso De Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.4 - Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras 3.5 - Transferências Concedidas 3.6 - Desvalorização e Perda De Ativos 3.7 - Tributárias 3.9 - Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	2 - Passivo 2.1 - Passivo Circulante 2.2 - Passivo Não Circulante 2.3 - Patrimônio Líquido 4 – Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 - Contribuições 4.3 - Exploração e venda de bens, serviços e direitos 4.4 - Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras 4.5 - Transferências Recebidas 4.6 - Valorização e Ganhos Com Ativos 4.9 - Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 - Planejamento Aprovado 5.2 - Orçamento Aprovado 5.3 - Inscrição de Restos a Pagar	6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1 - Execução do Planejamento 6.2 - Execução do Orçamento 6.3 - Execução de Restos a Pagar
7 – Controles Devedores 7.1 - Atos Potenciais 7.2 - Administração Financeira 7.3 - Dívida Ativa 7.4 - Riscos Fiscais 7.8 - Custos 7.9 - Outros Controles	8 – Controles Credores 8.1 - Execução dos Atos Potenciais 8.2 - Execução da Administração Financeira 8.3 - Execução da Dívida Ativa 8.4 - Execução dos Riscos Fiscais 8.8 - Apuração de Custos 8.9 - Outros Controles

O PCASP é composto por:

- Tabela de atributos da conta contábil;
- Relação de contas; e
- Estrutura Padronizada de Lançamentos.

04.07.01 ATRIBUTOS DA CONTA CONTÁBIL

Atributos da conta contábil é o conjunto de características próprias que a individualizam, distinguindo-a de outra conta pertencente ao plano de contas. Os atributos podem ser definidos por conceitos teóricos, força legal ou por características operacionais do sistema utilizado.

- a) Título – palavra ou designação que identifica o objeto de uma conta, ou seja, a razão para a qual foi aberta e a classe de valores que registra;

- b) Função – descrição da natureza dos atos e fatos registráveis na conta, explicando de forma clara e objetiva o papel desempenhado pela conta na escrituração;
- c) Funcionamento (quando debita e quando credita) – descrição da relação de uma conta específica com as demais, demonstrando quando se debita a conta, e quando se credita;
- d) Natureza do Saldo – identifica se a conta tem saldo credor, devedor ou mista;
- e) Código – conjunto ordenado de números que permite a identificação de cada uma das contas que compõem o Plano de Contas de uma entidade;
- f) Encerramento – indica a condição de permanência do saldo em uma conta, conforme sua natureza;
- g) Indicador para cálculo do Superávit Financeiro – atributo utilizado para informar se as contas do Ativo e Passivo são classificadas como Ativo/Passivo Financeiro ou Ativo/Passivo Permanente, conforme definições do art. 105 da Lei nº 4.320/1964. Nesse Manual esse indicador será dado pelas letras “P” e “F”, entre parênteses, ao lado das contas de Ativo e Passivo. Quando a natureza da conta puder constar saldos com atributo “P” e “F”, constará na descrição da conta do PCASP a letra “X”. Os Entes poderão identificar tal atributo na própria conta contábil ou ainda por meio do detalhamento variável desta conta (conta corrente).

04.07.02 RELAÇÃO DE CONTAS

A relação ou elenco de contas é a disposição ordenada dos códigos e títulos das contas.

A estrutura básica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, aplicável a toda a Federação, é a seguinte:

Legenda dos níveis de desdobramento:

	1º Nível – Classe
	2º Nível – Grupo
	3º Nível – Subgrupo
	4º Nível – Título
	5º Nível – Subtítulo
	6º Nível – Item
	7º Nível - Subitem

As contas poderão conter mais níveis do que os dispostos acima.

Os planos de contas dos entes da Federação somente poderão ser detalhados nos níveis posteriores ao nível detalhado na relação de contas abaixo.

CONTA	TÍTULO	O/F ¹²⁰
1.0.0.0.00.00	ATIVO	O
1.1.0.0.00.00	ATIVO CIRCULANTE	O
1.1.1.0.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	O
1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL	O
1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.1.1.2.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL - INTRA OFSS	O
1.1.1.2.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA ESTRANGEIRA	O
1.1.1.2.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA ESTRANGEIRA - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.2.0.00.00	CRÉDITOS A CURTO PRAZO	O
1.1.2.1.00.00	CLIENTES	O
1.1.2.1.1.00.00	CLIENTES- CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.2.1.2.00.00	CLIENTES-INTRA OFSS	O
1.1.2.1.3.00.00	CLIENTES INTER-OFSS	O
1.1.2.2.00.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER	O
1.1.2.2.1.00.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.2.2.2.00.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER - INTRA OFSS	O
1.1.2.2.3.00.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER - INTER OFSS	O
1.1.2.3.00.00	DIVIDA ATIVA TRIBUTARIA	O
1.1.2.3.1.00.00	DIVIDA ATIVA TRIBUTARIA - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.2.3.2.00.00	DIVIDA ATIVA TRIBUTARIA - INTRA OFSS	O

¹²⁰ O atributo O/F tem como objetivo indicar se, ocorrendo uma transação ou evento, o seu registro contábil é obrigatório ou facultativo.

1.1.2.3.3.00.00	DIVIDA ATIVA TRIBUTARIA - INTER OFSS	O
1.1.2.4.0.00.00	DIVIDA ATIVA NÃO TRIBUTARIA - CLIENTES	O
1.1.2.4.1.00.00	DIVIDA ATIVA NÃO TRIBUTARIA - CLIENTES - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.2.4.2.00.00	DIVIDA ATIVA NÃO TRIBUTARIA - CLIENTES - INTRA OFSS	O
1.1.2.4.3.00.00	DIVIDA ATIVA NÃO TRIBUTARIA - CLIENTES - INTER OFSS	O
1.1.2.5.0.00.00	CRÉDITOS DE TRANSFERÊNCIAS A RECEBER	O
1.1.2.5.3.00.00	CRÉDITOS DE TRANSFERÊNCIAS A RECEBER - INTER OFSS	O
1.1.2.6.0.00.00	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	O
1.1.2.6.1.00.00	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS-CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.2.6.2.00.00	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS - INTRA OFSS	O
1.1.2.6.3.00.00	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS-INTER OFSS	O
1.1.2.9.0.00.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS A CURTO PRAZO	O
1.1.2.9.1.00.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS A CURTO PRAZO-CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.2.9.2.00.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS A CURTO PRAZO - INTRA OFSS	O
1.1.2.9.3.00.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS A CURTO PRAZO - INTER OFSS	O
1.1.3.0.0.00.00	DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A CURTO PRAZO	O
1.1.3.1.0.00.00	ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS A PESSOAL E A TERCEIROS	O
1.1.3.1.1.00.00	ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS A PESSOAL E A TERCEIROS - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.3.1.2.00.00	ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS A PESSOAL E A TERCEIROS - INTRA OFSS	O
1.1.3.1.3.00.00	ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS A PESSOAL E A TERCEIROS - INTER OFSS	O
1.1.3.2.0.00.00	TRIBUTOS A RECUPERAR / COMPENSAR	O
1.1.3.2.1.00.00	TRIBUTOS A RECUPERAR / COMPENSAR - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.3.2.2.00.00	TRIBUTOS A RECUPERAR / COMPENSAR - INTRA OFSS	O

1.1.3.2.3.00.00	TRIBUTOS A RECUPERAR / COMPENSAR- INTER OFSS	O
1.1.3.3.0.00.00	CRÉDITOS A RECEBER POR DESCENTRALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS	O
1.1.3.3.1.00.00	CRÉDITOS A RECEBER POR DESCENTRALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.3.4.0.00.00	CRÉDITOS POR DANOS AO PATRIMÔNIO	O
1.1.3.4.1.00.00	CRÉDITOS POR DANOS AO PATRIMONIO- CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.3.4.2.00.00	CRÉDITOS POR DANOS AO PATRIMONIO-INTRA OFSS	O
1.1.3.4.3.00.00	CRÉDITOS POR DANOS AO PATRIMONIO-INTER OFSS	O
1.1.3.5.0.00.00	DEPÓSITOS RESTITUÍVEIS E VALORES VINCULADOS	O
1.1.3.5.1.00.00	DEPÓSITOS RESTITUÍVEIS E VALORES VINCULADOS-CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.3.5.2.00.00	DEPÓSITOS RESTITUÍVEIS E VALORES VINCULADOS-INTRA OFSS	O
1.1.3.5.3.00.00	DEPÓSITOS RESTITUÍVEIS E VALORES VINCULADOS-INTER OFSS	O
1.1.3.6.0.00.00	DIVIDA ATIVA NÃO TRIBUTARIA - DEMAIS CRÉDITOS	O
1.1.3.6.1.00.00	DIVIDA ATIVA NÃO TRIBUTARIA - DEMAIS CRÉDITOS - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.3.6.2.00.00	DIVIDA ATIVA NÃO TRIBUTARIA - DEMAIS CRÉDITOS - INTRA OFSS	O
1.1.3.6.3.00.00	DIVIDA ATIVA NÃO TRIBUTARIA - DEMAIS CRÉDITOS - INTER OFSS	O
1.1.3.8.0.00.00	OUTROS CRÉDITOS A RECEBER E VALORES A CURTO PRAZO	O
1.1.3.8.1.00.00	OUTROS CRÉDITOS A RECEBER E VALORES A CURTO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.3.8.2.00.00	OUTROS CRÉDITOS A RECEBER E VALORES A CURTO PRAZO-INTRA OFSS	O
1.1.3.8.3.00.00	OUTROS CRÉDITOS A RECEBER E VALORES A CURTO PRAZO - INTER OFSS	O
1.1.3.9.0.00.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A CURTO PRAZO	O
1.1.3.9.1.00.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A CURTO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.3.9.2.00.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A CURTO PRAZO-INTRA OFSS	O
1.1.3.9.3.00.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A CURTO PRAZO-INTER OFSS	O

1.1.4.0.0.00.00	INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO	O
1.1.4.1.0.00.00	TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS	O
1.1.4.1.1.00.00	TÍTULOS E VALORES MOBILIARIOS- CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.4.2.0.00.00	APLICAÇÃO TEMPORÁRIA EM METAIS PRECIOSOS	O
1.1.4.2.1.00.00	APLICAÇÃO TEMPORÁRIA EM METAIS PRECIOSOS-CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.4.9.0.00.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS	O
1.1.4.9.1.00.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.5.0.0.00.00	ESTOQUES	O
1.1.5.1.0.00.00	MERCADORIAS PARA REVENDA	O
1.1.5.1.1.00.00	MERCADORIAS PARA REVENDA - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.5.2.0.00.00	PRODUTOS E SERVIÇOS ACABADOS	O
1.1.5.2.1.00.00	PRODUTOS E SERVIÇOS ACABADOS - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.5.3.0.00.00	PRODUTOS E SERVIÇOS EM ELABORAÇÃO	O
1.1.5.3.1.00.00	PRODUTOS E SERVIÇOS EM ELABORAÇÃO - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.5.4.0.00.00	MATÉRIAS-PRIMAS	O
1.1.5.4.1.00.00	MATÉRIAS-PRIMAS - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.5.5.0.00.00	MATÉRIAS EM TRANSITO	O
1.1.5.5.1.00.00	MATÉRIAS EM TRANSITO - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.5.6.0.00.00	ALMOXARIFADO	O
1.1.5.6.1.00.00	ALMOXARIFADO - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.5.7.0.00.00	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES	O
1.1.5.7.1.00.00	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.5.8.0.00.00	OUTROS ESTOQUES	O

1.1.5.8.1.00.00	OUTROS ESTOQUES - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.5.9.0.00.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE ESTOQUES	O
1.1.5.9.1.00.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE ESTOQUES - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.9.0.0.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS PAGAS ANTECIPADAMENTE	O
1.1.9.1.0.00.00	PRÊMIOS DE SEGUROS A APROPRIAR	O
1.1.9.1.1.00.00	PRÊMIOS DE SEGUROS A APROPRIAR - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.9.2.0.00.00	VPD FINANCEIRAS A APROPRIAR	
1.1.9.2.1.00.00	VPD FINANCEIRAS A APROPRIAR - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.9.2.2.00.00	VPD FINANCEIRAS A APROPRIAR - INTRA OFSS	O
1.1.9.2.3.00.00	VPD FINANCEIRAS A APROPRIAR - INTER OFSS	O
1.1.9.3.0.00.00	ASSINATURAS E ANUIDADES A APROPRIAR	O
1.1.9.3.1.00.00	ASSINATURAS E ANUIDADES A APROPRIAR - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.9.3.2.00.00	ASSINATURAS E ANUIDADES A APROPRIAR - INTRA OFSS	O
1.1.9.3.3.00.00	ASSINATURAS E ANUIDADES A APROPRIAR - INTER OFSS	O
1.1.9.4.0.00.00	ALUGUEIS PAGOS A APROPRIAR	O
1.1.9.4.1.00.00	ALUGUEIS PAGOS A APROPRIAR - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.9.4.2.00.00	ALUGUEIS PAGOS A APROPRIAR - INTRA OFSS	O
1.1.9.4.3.00.00	ALUGUEIS PAGOS A APROPRIAR - INTER OFSS	O
1.1.9.5.0.00.00	TRIBUTOS PAGOS A APROPRIAR	O
1.1.9.5.1.00.00	TRIBUTOS PAGOS A APROPRIAR - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.9.5.2.00.00	TRIBUTOS PAGOS A APROPRIAR - INTRA OFSS	O
1.1.9.5.3.00.00	TRIBUTOS PAGOS A APROPRIAR - INTER OFSS	O
1.1.9.6.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES CONFEDERATIVAS A APROPRIAR	O

1.1.9.6.1.00.00	CONTRIBUIÇÕES CONFEDERATIVAS A APROPRIAR - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.9.7.0.00.00	BENEFÍCIOS A PESSOAL A APROPRIAR	O
1.1.9.7.1.00.00	BENEFÍCIOS A PESSOAL A APROPRIAR - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.9.9.0.00.00	DEMAIS VPD A APROPRIAR	O
1.1.9.9.1.00.00	DEMAIS VPD A APROPRIAR - CONSOLIDAÇÃO	O
1.1.9.9.2.00.00	DEMAIS VPD A APROPRIAR - INTRA OFSS	O
1.1.9.9.3.00.00	DEMAIS VPD A APROPRIAR - INTER OFSS	O
1.2.0.0.0.00.00	ATIVO NAO-CIRCULANTE	O
1.2.1.0.0.00.00	ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	O
1.2.1.1.0.00.00	CRÉDITOS A LONGO PRAZO	O
1.2.1.1.1.00.00	CRÉDITOS A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.1.1.1.01.00	CLIENTES	O
1.2.1.1.1.02.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER	O
1.2.1.1.1.03.00	DIVIDA ATIVA TRIBUTARIA	O
1.2.1.1.1.04.00	DIVIDA ATIVA NÃO TRIBUTARIA - CLIENTES	O
1.2.1.1.1.05.00	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	O
1.2.1.1.1.99.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS A LONGO PRAZO	O
1.2.1.1.2.00.00	CRÉDITOS A LONGO PRAZO - INTRA OFSS	O
1.2.1.1.2.01.00	CLIENTES	O
1.2.1.1.2.02.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER	O
1.2.1.1.2.03.00	DIVIDA ATIVA TRIBUTARIA	O
1.2.1.1.2.04.00	DIVIDA ATIVA NÃO TRIBUTARIA - CLIENTES	O
1.2.1.1.2.05.00	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	O

1.2.1.1.2.99.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS A LONGO PRAZO	O
1.2.1.1.3.00.00	CRÉDITOS A LONGO PRAZO - INTER OFSS	O
1.2.1.1.3.01.00	CLIENTES	O
1.2.1.1.3.02.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER	O
1.2.1.1.3.03.00	DIVIDA ATIVA TRIBUTARIA	O
1.2.1.1.3.04.00	DIVIDA ATIVA NÃO TRIBUTARIA - CLIENTES	O
1.2.1.1.3.05.00	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	O
1.2.1.1.3.99.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS A LONGO PRAZO	O
1.2.1.2.0.00.00	DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A LONGO PRAZO	O
1.2.1.2.1.00.00	DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.1.2.1.01.00	ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS A PESSOAL E A TERCEIROS	O
1.2.1.2.1.02.00	TRIBUTOS A RECUPERAR / COMPENSAR	O
1.2.1.2.1.03.00	CRÉDITOS A RECEBER POR DESCENTRALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS	O
1.2.1.2.1.04.00	CRÉDITOS POR DANOS AO PATRIMÔNIO PROVENIENTES DE CRÉDITOS ADMINISTRATIVOS	O
1.2.1.2.1.05.00	CRÉDITOS POR DANOS AO PATRIMÔNIO APURADOS EM TOMADA DE CONTAS ESPECIAL	O
1.2.1.2.1.06.00	DEPÓSITOS RESTITUÍVEIS E VALORES VINCULADOS	O
1.2.1.2.1.07.00	DIVIDA ATIVA NÃO TRIBUTARIA - DEMAIS CRÉDITOS	O
1.2.1.2.1.98.00	OUTROS CRÉDITOS A RECEBER E VALORES A LONGO PRAZO	O
1.2.1.2.1.99.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A LONGO PRAZO	O
1.2.1.2.2.00.00	DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A LONGO PRAZO-INTRA OFSS	O
1.2.1.2.2.01.00	ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS A PESSOAL E A TERCEIROS	O
1.2.1.2.2.02.00	TRIBUTOS A RECUPERAR / COMPENSAR	O
1.2.1.2.2.04.00	CRÉDITOS POR DANOS AO PATRIMÔNIO PROVENIENTES DE CRÉDITOS ADMINISTRATIVOS	O

1.2.1.2.2.05.00	CRÉDITOS POR DANOS AO PATRIMÔNIO APURADOS EM TOMADA DE CONTAS ESPECIAL	O
1.2.1.2.2.06.00	DEPÓSITOS RESTITUÍVEIS E VALORES VINCULADOS	O
1.2.1.2.2.07.00	DIVIDA ATIVA NÃO TRIBUTARIA - DEMAIS CRÉDITOS	O
1.2.1.2.2.98.00	OUTROS CRÉDITOS A RECEBER E VALORES A LONGO PRAZO	O
1.2.1.2.2.99.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A LONGO PRAZO	O
1.2.1.2.3.00.00	DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A LONGO PRAZO-INTER OFSS	O
1.2.1.2.3.01.00	ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS A PESSOAL E A TERCEIROS	O
1.2.1.2.3.02.00	TRIBUTOS A RECUPERAR / COMPENSAR	O
1.2.1.2.3.04.00	CRÉDITOS POR DANOS AO PATRIMÔNIO PROVENIENTES DE CRÉDITOS ADMINISTRATIVOS	O
1.2.1.2.3.05.00	CRÉDITOS POR DANOS AO PATRIMÔNIO APURADOS EM TOMADA DE CONTAS ESPECIAL	O
1.2.1.2.3.06.00	DEPÓSITOS RESTITUÍVEIS E VALORES VINCULADOS	O
1.2.1.2.3.07.00	DIVIDA ATIVA NÃO TRIBUTARIA - DEMAIS CRÉDITOS	O
1.2.1.2.3.98.00	OUTROS CRÉDITOS A RECEBER E VALORES A LONGO PRAZO	O
1.2.1.2.3.99.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A LONGO PRAZO	O
1.2.1.3.0.00.00	INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A LONGO PRAZO	O
1.2.1.3.1.00.00	INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.1.3.1.01.00	TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS	O
1.2.1.3.1.02.00	APLICAÇÃO TEMPORÁRIA EM METAIS PRECIOSOS	O
1.2.1.3.1.03.00	APLICAÇÕES EM SEGMENTO DE IMÓVEIS	O
1.2.1.3.1.99.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A LONGO PRAZO	O
1.2.1.4.0.00.00	ESTOQUES	O
1.2.1.4.1.00.00	ESTOQUES - CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.1.4.1.01.00	MERCADORIAS PARA REVENDA	O

1.2.1.4.1.02.00	PRODUTOS E SERVIÇOS ACABADOS	O
1.2.1.4.1.03.00	PRODUTOS E SERVIÇOS EM ELABORAÇÃO	O
1.2.1.4.1.04.00	MATÉRIAS-PRIMAS	O
1.2.1.4.1.05.00	MATÉRIAS EM TRANSITO	O
1.2.1.4.1.06.00	ALMOXARIFADO	O
1.2.1.4.1.07.00	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES	O
1.2.1.4.1.98.00	OUTROS ESTOQUES	O
1.2.1.4.1.99.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE ESTOQUES	O
1.2.1.9.0.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS PAGAS ANTECIPADAMENTE	O
1.2.1.9.1.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS PAGAS ANTECIPADAMENTE- CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.1.9.1.01.00	PRÊMIOS DE SEGUROS A APROPRIAR	O
1.2.1.9.1.02.00	VPD FINANCEIRAS A APROPRIAR	O
1.2.1.9.1.03.00	ASSINATURAS E ANUIDADES A APROPRIAR	O
1.2.1.9.1.04.00	ALUGUEIS PAGOS A APROPRIAR	O
1.2.1.9.1.05.00	TRIBUTOS PAGOS A APROPRIAR	O
1.2.1.9.1.06.00	CONTRIBUIÇÕES CONFEDERATIVAS A APROPRIAR	O
1.2.1.9.1.07.00	BENEFÍCIOS A APROPRIAR	O
1.2.1.9.1.99.00	DEMAIS VPD A APROPRIAR	O
1.2.1.9.2.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS PAGAS ANTECIPADAMENTE- INTRA OFSS	O
1.2.1.9.2.02.00	VPD FINANCEIRAS A APROPRIAR	O
1.2.1.9.2.03.00	ASSINATURAS E ANUIDADES A APROPRIAR	O
1.2.1.9.2.04.00	ALUGUEIS PAGOS A APROPRIAR	O
1.2.1.9.2.05.00	TRIBUTOS PAGOS A APROPRIAR	O

1.2.1.9.2.99.00	DEMAIS VPD A APROPRIAR	O
1.2.1.9.3.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS PAGAS ANTECIPADAMENTE- INTER OFSS	O
1.2.1.9.3.02.00	VPD FINANCEIRAS A APROPRIAR	O
1.2.1.9.3.03.00	ASSINATURAS E ANUIDADES A APROPRIAR	O
1.2.1.9.3.04.00	ALUGUEIS PAGOS A APROPRIAR	O
1.2.1.9.3.05.00	TRIBUTOS PAGOS A APROPRIAR	O
1.2.1.9.3.99.00	DEMAIS VPD A APROPRIAR	O
1.2.2.0.0.00.00	INVESTIMENTOS	O
1.2.2.1.0.00.00	PARTICIPAÇÕES PERMANENTES	O
1.2.2.1.1.00.00	PARTICIPAÇÕES PERMANENTES - CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.2.1.1.01.00	PARTICIPAÇÕES AVALIADAS PELO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	O
1.2.2.1.1.02.00	PARTICIPAÇÕES AVALIADAS PELO MÉTODO DE CUSTO	O
1.2.2.1.2.00.00	PARTICIPAÇÕES PERMANENTES - INTRA OFSS	O
1.2.2.1.2.01.00	PARTICIPAÇÕES AVALIADAS PELO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	O
1.2.2.1.2.02.00	PARTICIPAÇÕES AVALIADAS PELO MÉTODO DE CUSTO	O
1.2.2.1.3.00.00	PARTICIPAÇÕES PERMANENTES - INTER OFSS	O
1.2.2.1.3.01.00	PARTICIPAÇÕES AVALIADAS PELO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	O
1.2.2.1.3.02.00	PARTICIPAÇÕES AVALIADAS PELO MÉTODO DE CUSTO	O
1.2.2.2.0.00.00	PROPRIEDADES PARA INVESTIMENTO	O
1.2.2.8.0.00.00	DEMAIS INVESTIMENTOS PERMANENTES	O
1.2.2.8.1.00.00	DEMAIS INVESTIMENTOS PERMANENTES - CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.2.8.2.00.00	DEMAIS INVESTIMENTOS PERMANENTES - INTRA OFSS	O
1.2.2.8.3.00.00	DEMAIS INVESTIMENTOS PERMANENTES - INTER OFSS	O

1.2.2.9.0.00.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS	O
1.2.2.9.1.00.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.2.9.1.01.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS - PARTICIPAÇÕES PERMANENTES	O
1.2.2.9.1.02.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS - DEMAIS INVESTIMENTOS PERMANENTES	O
1.2.2.9.2.00.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS- INTRA OFSS	O
1.2.2.9.2.01.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS - PARTICIPAÇÕES PERMANENTES	O
1.2.2.9.2.02.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS - DEMAIS INVESTIMENTOS PERMANENTES	O
1.2.2.9.3.00.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS- INTER OFSS	O
1.2.2.9.3.01.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS - PARTICIPAÇÕES PERMANENTES	O
1.2.2.9.3.02.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS - DEMAIS INVESTIMENTOS PERMANENTES	O
1.2.3.0.0.00.00	IMOBILIZADO	O
1.2.3.1.0.00.00	BENS MOVEIS	O
1.2.3.1.1.00.00	BENS MOVEIS- CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.3.2.0.00.00	BENS IMÓVEIS	O
1.2.3.2.1.00.00	BENS IMOVEIS- CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.3.8.0.00.00	(-) DEPRECIAÇÃO, EXAUSTÃO E AMORTIZAÇÃO ACUMULADAS	O
1.2.3.8.1.00.00	(-) DEPRECIAÇÃO, EXAUSTÃO E AMORTIZAÇÃO ACUMULADAS - CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.3.8.1.01.00	(-) DEPRECIAÇÃO ACUMULADA	O
1.2.3.8.1.02.00	(-) EXAUSTÃO ACUMULADA	O
1.2.3.8.1.03.00	(-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA	O
1.2.3.9.0.00.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE IMOBILIZADO	O
1.2.3.9.1.00.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE IMOBILIZADO - CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.3.9.1.01.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE IMOBILIZADO - BENS MOVEIS	O

1.2.3.9.1.02.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE IMOBILIZADO - BENS IMÓVEIS	O
1.2.4.0.0.00.00	INTANGÍVEL	O
1.2.4.1.0.00.00	SOFTWARES	O
1.2.4.1.1.00.00	SOFTWARES- CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.4.2.0.00.00	MARCAS, DIREITOS E PATENTES INDUSTRIAIS	O
1.2.4.2.1.00.00	MARCAS, DIREITOS E PATENTES INDUSTRIAIS- CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.4.3.0.00.00	DIREITO DE USO DE IMÓVEIS	O
1.2.4.3.1.00.00	DIREITO DE USO DE IMOVEIS- CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.4.8.0.00.00	(-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA	O
1.2.4.8.1.00.00	(-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA- CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.4.8.1.01.00	(-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA - SOFTWARES	O
1.2.4.8.1.02.00	(-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA - MARCAS, DIREITOS E PATENTES	O
1.2.4.8.1.03.00	(-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA - DIREITO DE USO DE IMÓVEIS	O
1.2.4.9.0.00.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INTANGÍVEL	O
1.2.4.9.1.00.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INTANGÍVEL - CONSOLIDAÇÃO	O
1.2.4.9.1.01.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INTANGÍVEL - SOFTWARES	O
1.2.4.9.1.02.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INTANGÍVEL - MARCAS, DIREITOS E PATENTES	O
1.2.4.9.1.03.00	(-) REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE INTANGÍVEL- DIREITO DE USO	O
2.0.0.0.0.00.00	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	O
2.1.0.0.0.00.00	PASSIVO CIRCULANTE	O
2.1.1.0.0.00.00	OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS, PREVIDENCIÁRIAS E ASSISTENCIAIS A PAGAR A CURTO PRAZO	O
2.1.1.1.0.00.00	PESSOAL A PAGAR	O
2.1.1.1.1.00.00	PESSOAL A PAGAR - CONSOLIDAÇÃO	O

2.1.1.1.2.00.00	PESSOAL A PAGAR - INTRA OFSS	O
2.1.1.1.3.00.00	PESSOAL A PAGAR-INTER OFSS	O
2.1.1.2.0.00.00	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS A PAGAR	O
2.1.1.2.1.00.00	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS A PAGAR- CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.1.2.2.00.00	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS A PAGAR-INTRA OFSS	O
2.1.1.2.3.00.00	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS A PAGAR-INTER OFSS	O
2.1.1.3.0.00.00	BENEFÍCIOS ASSISTENCIAIS A PAGAR	O
2.1.1.3.1.00.00	BENEFÍCIOS ASSISTENCIAIS A PAGAR - CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.1.4.0.00.00	ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR	O
2.1.1.4.1.00.00	ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR- CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.1.4.2.00.00	ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR-INTRA OFSS	O
2.1.1.4.3.00.00	ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR-INTER OFSS	O
2.1.2.0.0.00.00	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO	O
2.1.2.1.0.00.00	PARCELA A CURTO PRAZO DOS EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	O
2.1.2.1.1.00.00	PARCELA A CURTO PRAZO DOS EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.2.1.2.00.00	PARCELA A CURTO PRAZO DOS EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS-INTRA OFSS	O
2.1.2.1.3.00.00	PARCELA A CURTO PRAZO DOS EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS-INTER OFSS	O
2.1.2.2.0.00.00	EMPRÉSTIMOS A CURTO PRAZO	O
2.1.2.2.1.00.00	EMPRÉSTIMOS A CURTO PRAZO- CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.2.2.2.00.00	EMPRÉSTIMOS A CURTO PRAZO-INTRA OFSS	O
2.1.2.2.3.00.00	EMPRÉSTIMOS A CURTO PRAZO-INTER OFSS	O
2.1.2.3.0.00.00	FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO	O
2.1.2.3.1.00.00	FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO- CONSOLIDAÇÃO	O

2.1.2.3.2.00.00	FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO-INTRA OFSS	O
2.1.2.3.3.00.00	FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO-INTER OFSS	O
2.1.2.4.0.00.00	FINANCIAMENTOS POR ARRENDAMENTO FINANCEIRO A CURTO PRAZO	O
2.1.2.4.1.00.00	FINANCIAMENTOS POR ARRENDAMENTO FINANCEIRO A CURTO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.2.4.2.00.00	FINANCIAMENTOS POR ARRENDAMENTO FINANCEIRO A CURTO PRAZO - INTRA OFSS	O
2.1.2.4.3.00.00	FINANCIAMENTOS POR ARRENDAMENTO FINANCEIRO A CURTO PRAZO - INTER OFSS	O
2.1.2.5.0.00.00	JUROS E ENCARGOS A PAGAR DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO	O
2.1.2.5.1.00.00	JUROS E ENCARGOS A PAGAR DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.2.5.2.00.00	JUROS E ENCARGOS A PAGAR DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO-INTRA OFSS	O
2.1.2.5.3.00.00	JUROS E ENCARGOS A PAGAR DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO-INTER OFSS	O
2.1.2.9.0.00.00	(-) ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR	O
2.1.2.9.1.00.00	(-) ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR- CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.2.9.2.00.00	(-) ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR-INTRA OFSS	O
2.1.2.9.3.00.00	(-) ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR-INTER OFSS	O
2.1.3.0.0.00.00	FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR A CURTO PRAZO	O
2.1.3.1.0.00.00	FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR NACIONAIS A CURTO PRAZO	O
2.1.3.1.1.00.00	FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR NACIONAIS A CURTO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.3.1.2.00.00	FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR NACIONAIS A CURTO PRAZO - INTRA OFSS	O
2.1.3.1.3.00.00	FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR NACIONAIS A CURTO PRAZO - INTER OFSS	O
2.1.3.2.0.00.00	FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR ESTRANGEIROS A CURTO PRAZO	O
2.1.3.2.1.00.00	FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR ESTRANGEIROS A CURTO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.4.0.0.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO	O
2.1.4.1.0.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO COM A UNIÃO	O

2.1.4.1.1.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO COM A UNIÃO-CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.4.1.2.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO COM A UNIÃO - INTRA OFSS	O
2.1.4.1.3.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO COM A UNIÃO - INTER OFSS	O
2.1.4.2.0.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO COM OS ESTADOS	O
2.1.4.2.1.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO COM OS ESTADOS-CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.4.2.2.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO COM OS ESTADOS - INTRA OFSS	O
2.1.4.2.3.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO COM OS ESTADOS - INTER OFSS	O
2.1.4.3.0.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO COM OS MUNICÍPIOS	O
2.1.4.3.1.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO COM OS MUNICÍPIOS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.4.3.2.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO COM OS MUNICÍPIOS-INTRA OFSS	O
2.1.4.3.3.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO COM OS MUNICÍPIOS-INTER OFSS	O
2.1.5.0.0.00.00	OBRIGAÇÕES DE REPARTIÇÃO A OUTROS ENTES	O
2.1.5.0.3.00.00	OBRIGAÇÕES DE REPARTIÇÃO A OUTROS ENTES - INTER OFSS	O
2.1.7.0.0.00.00	PROVISÕES A CURTO PRAZO	O
2.1.7.1.0.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS TRABALHISTAS A CURTO PRAZO	O
2.1.7.1.1.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS TRABALHISTAS A CURTO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.7.3.0.00.00	PROVISÕES PARA RISCOS FISCAIS A CURTO PRAZO	O
2.1.7.3.1.00.00	PROVISÕES PARA RISCOS FISCAIS A CURTO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.7.4.0.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS CÍVEIS A CURTO PRAZO	O
2.1.7.4.1.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS CÍVEIS A CURTO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.7.4.2.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS CÍVEIS A CURTO PRAZO - INTRA OFSS	O
2.1.7.4.3.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS CÍVEIS A CURTO PRAZO-INTER OFSS	O
2.1.7.5.0.00.00	PROVISÃO PARA REPARTIÇÃO DE CRÉDITOS A CURTO PRAZO	O

2.1.7.5.3.00.00	PROVISÃO PARA REPARTIÇÃO DE CRÉDITOS A CURTO PRAZO - INTER OFSS	O
2.1.7.6.0.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS DECORRENTES DE CONTRATOS DE PPP A CURTO PRAZO	O
2.1.7.6.1.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS DECORRENTES DE CONTRATOS DE PPP A CURTO PRAZO- CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.7.9.0.00.00	OUTRAS PROVISÕES A CURTO PRAZO	O
2.1.7.9.1.00.00	OUTRAS PROVISÕES A CURTO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.7.9.2.00.00	OUTRAS PROVISÕES A CURTO PRAZO - INTRA OFSS	O
2.1.7.9.3.00.00	OUTRAS PROVISÕES A CURTO PRAZO - INTER OFSS	O
2.1.8.0.0.00.00	DEMAIS OBRIGAÇÕES A CURTO PRAZO	O
2.1.8.1.0.00.00	ADIANTAMENTOS DE CLIENTES	O
2.1.8.1.1.00.00	ADIANTAMENTOS DE CLIENTES- CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.8.1.2.00.00	ADIANTAMENTOS DE CLIENTES-INTRA OFSS	O
2.1.8.1.3.00.00	ADIANTAMENTOS DE CLIENTES - INTER OFSS	O
2.1.8.2.0.00.00	OBRIGAÇÕES POR DANOS A TERCEIROS	O
2.1.8.2.1.00.00	OBRIGAÇÕES POR DANOS A TERCEIROS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.8.2.2.00.00	OBRIGAÇÕES POR DANOS A TERCEIROS - INTRA OFSS	O
2.1.8.2.3.00.00	OBRIGAÇÕES POR DANOS A TERCEIROS - INTER OFSS	O
2.1.8.3.0.00.00	ARRENDAMENTO OPERACIONAL A PAGAR	O
2.1.8.3.1.00.00	ARRENDAMENTO OPERACIONAL A PAGAR- CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.8.3.2.00.00	ARRENDAMENTO OPERACIONAL A PAGAR-INTRA OFSS	O
2.1.8.3.3.00.00	ARRENDAMENTO OPERACIONAL A PAGAR-INTER OFSS	O
2.1.8.4.0.00.00	DEBÊNTURES E OUTROS TÍTULOS DE DÍVIDA A CURTO PRAZO	O
2.1.8.4.1.00.00	DEBÊNTURES E OUTROS TÍTULOS DE DÍVIDA A CURTO PRAZO-CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.8.5.0.00.00	DIVIDENDOS A PAGAR	O

2.1.8.5.1.00.00	DIVIDENDOS A PAGAR- CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.8.5.2.00.00	DIVIDENDOS A PAGAR-INTRA OFSS	O
2.1.8.5.3.00.00	DIVIDENDOS A PAGAR-INTER OFSS	O
2.1.8.8.0.00.00	VALORES RESTITUÍVEIS	O
2.1.8.8.1.00.00	VALORES RESTITUÍVEIS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.8.8.2.00.00	VALORES RESTITUÍVEIS - INTRA OFSS	O
2.1.8.8.3.00.00	VALORES RESTITUÍVEIS - INTER OFSS	O
2.1.8.9.0.00.00	OUTRAS OBRIGAÇÕES A CURTO PRAZO	O
2.1.8.9.1.00.00	OUTRAS OBRIGAÇÕES A CURTO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.1.8.9.2.00.00	OUTRAS OBRIGAÇÕES A CURTO PRAZO-INTRA OFSS	O
2.1.8.9.3.00.00	OUTRAS OBRIGAÇÕES A CURTO PRAZO-INTER OFSS	O
2.2.0.0.0.00.00	PASSIVO NAO-CIRCULANTE	O
2.2.1.0.0.00.00	OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS, PREVIDENCIÁRIAS E ASSISTENCIAIS A PAGAR A LONGO PRAZO	O
2.2.1.1.0.00.00	PESSOAL A PAGAR	O
2.2.1.1.1.00.00	PESSOAL A PAGAR- CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.1.2.0.00.00	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS A PAGAR	O
2.2.1.2.1.00.00	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS A PAGAR - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.1.3.0.00.00	BENEFÍCIOS ASSISTENCIAIS A PAGAR	O
2.2.1.3.1.00.00	BENEFÍCIOS ASSISTENCIAIS A PAGAR - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.1.4.0.00.00	ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR	O
2.2.1.4.1.00.00	ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR- CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.1.4.2.00.00	ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR-INTRA OFSS	O
2.2.1.4.3.00.00	ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR-INTER OFSS	O

2.2.2.0.0.00.00	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO	O
2.2.2.1.0.00.00	EMPRÉSTIMOS A LONGO PRAZO	O
2.2.2.1.1.00.00	EMPRÉSTIMOS A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.2.1.2.00.00	EMPRÉSTIMOS A LONGO PRAZO - INTRA OFSS	O
2.2.2.1.3.00.00	EMPRÉSTIMOS A LONGO PRAZO - INTER OFSS	O
2.2.2.2.0.00.00	FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO	O
2.2.2.2.1.00.00	FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.2.2.2.00.00	FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO - INTRA OFSS	O
2.2.2.2.3.00.00	FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO - INTER OFSS	O
2.2.2.3.0.00.00	FINANCIAMENTOS POR ARRENDAMENTO FINANCEIRO A LONGO PRAZO	O
2.2.2.3.1.00.00	FINANCIAMENTOS POR ARRENDAMENTO FINANCEIRO A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.2.3.2.00.00	FINANCIAMENTOS POR ARRENDAMENTO FINANCEIRO A LONGO PRAZO - INTRA OFSS	O
2.2.2.3.3.00.00	FINANCIAMENTOS POR ARRENDAMENTO FINANCEIRO A LONGO PRAZO - INTER OFSS	O
2.2.2.4.0.00.00	JUROS E ENCARGOS A PAGAR DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO	O
2.2.2.4.1.00.00	JUROS E ENCARGOS A PAGAR DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.2.4.2.00.00	JUROS E ENCARGOS A PAGAR DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO - INTRA OFSS	O
2.2.2.4.3.00.00	JUROS E ENCARGOS A PAGAR DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO - INTER OFSS	O
2.2.2.9.0.00.00	(-) ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR	O
2.2.2.9.1.00.00	(-) ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.2.9.2.00.00	(-) ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR - INTRA OFSS	O
2.2.2.9.3.00.00	(-) ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR - INTER OFSS	O
2.2.3.0.0.00.00	FORNECEDORES A LONGO PRAZO	O
2.2.3.1.0.00.00	FORNECEDORES NACIONAIS A LONGO PRAZO	O

2.2.3.1.1.00.00	FORNECEDORES NACIONAIS A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.3.1.2.00.00	FORNECEDORES NACIONAIS A LONGO PRAZO - INTRA OFSS	O
2.2.3.1.3.00.00	FORNECEDORES NACIONAIS A LONGO PRAZO - INTER OFSS	O
2.2.3.2.0.00.00	FORNECEDORES ESTRANGEIROS A LONGO PRAZO	O
2.2.3.2.1.00.00	FORNECEDORES ESTRANGEIROS A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.4.0.0.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO	O
2.2.4.1.0.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO COM A UNIÃO	O
2.2.4.1.1.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO COM A UNIÃO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.4.1.2.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO COM A UNIÃO - INTRA OFSS	O
2.2.4.1.3.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO COM A UNIÃO - INTER OFSS	O
2.2.4.2.0.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO COM OS ESTADOS	O
2.2.4.2.1.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO COM OS ESTADOS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.4.2.2.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO COM OS ESTADOS - INTRA OFSS	O
2.2.4.2.3.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO COM OS ESTADOS - INTER OFSS	O
2.2.4.3.0.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO COM OS MUNICÍPIOS	O
2.2.4.3.1.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO COM OS MUNICÍPIOS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.4.3.2.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO COM OS MUNICÍPIOS- INTRA OFSS	O
2.2.4.3.3.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO COM OS MUNICÍPIOS- INTER OFSS	O
2.2.7.0.0.00.00	PROVISÕES A LONGO PRAZO	O
2.2.7.1.0.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS TRABALHISTAS A LONGO PRAZO	O
2.2.7.1.1.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS TRABALHISTAS A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.7.2.0.00.00	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS A LONGO PRAZO	O
2.2.7.2.1.00.00	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O

2.2.7.2.1.01.00	PLANO FINANCEIRO - PROVISÕES DE BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	O
2.2.7.2.1.02.00	PLANO FINANCEIRO - PROVISÕES DE BENEFÍCIOS A CONCEDER	O
2.2.7.2.1.03.00	PLANO PREVIDENCIÁRIO - PROVISÕES DE BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	O
2.2.7.2.1.04.00	PLANO PREVIDENCIÁRIO - PROVISÕES DE BENEFÍCIOS A CONCEDER	O
2.2.7.2.1.05.00	PLANO PREVIDENCIÁRIO - PLANO DE AMORTIZAÇÃO	O
2.2.7.2.1.06.00	PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTES DO PLANO FINANCEIRO	O
2.2.7.2.1.07.00	PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTES DO PLANO PREVIDENCIÁRIO	O
2.2.7.3.0.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS FISCAIS A LONGO PRAZO	O
2.2.7.3.1.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS FISCAIS A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.7.4.0.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS CÍVEIS A LONGO PRAZO	O
2.2.7.4.1.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS CÍVEIS A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.7.4.2.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS CÍVEIS A LONGO PRAZO - INTRA OFSS	O
2.2.7.4.3.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS CÍVEIS A LONGO PRAZO - INTER OFSS	O
2.2.7.5.0.00.00	PROVISÃO PARA REPARTIÇÃO DE CRÉDITOS A LONGO PRAZO	O
2.2.7.5.3.00.00	PROVISÃO PARA REPARTIÇÃO DE CRÉDITOS A LONGO PRAZO - INTER OFSS	O
2.2.7.6.0.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS DECORRENTES DE CONTRATOS DE PPP A LONGO PRAZO	O
2.2.7.6.1.00.00	PROVISÃO PARA RISCOS DECORRENTES DE CONTRATOS DE PPP A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO OFSS	O
2.2.7.9.0.00.00	OUTRAS PROVISÕES A LONGO PRAZO	O
2.2.7.9.1.00.00	OUTRAS PROVISÕES A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.7.9.2.00.00	OUTRAS PROVISÕES A LONGO PRAZO - INTRA OFSS	O
2.2.7.9.3.00.00	OUTRAS PROVISÕES A LONGO PRAZO - INTER OFSS	O
2.2.8.0.0.00.00	DEMAIS OBRIGAÇÕES A LONGO PRAZO	O
2.2.8.1.0.00.00	ADIANTAMENTOS DE CLIENTES A LONGO PRAZO	O

2.2.8.1.1.00.00	ADIANTAMENTOS DE CLIENTES A LONGO PRAZO-CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.8.1.2.00.00	ADIANTAMENTOS DE CLIENTES A LONGO PRAZO-INTRA OFSS	O
2.2.8.1.3.00.00	ADIANTAMENTOS DE CLIENTES A LONGO PRAZO-INTER OFSS	O
2.2.8.2.0.00.00	OBRIGAÇÕES POR DANOS A TERCEIROS A LONGO PRAZO	O
2.2.8.2.1.00.00	OBRIGAÇÕES POR DANOS A TERCEIROS A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.8.2.2.00.00	OBRIGAÇÕES POR DANOS A TERCEIROS A LONGO PRAZO -INTRA OFSS	O
2.2.8.2.3.00.00	OBRIGAÇÕES POR DANOS A TERCEIROS A LONGO PRAZO -INTER OFSS	O
2.2.8.3.0.00.00	DEBÊNTURES E OUTROS TÍTULOS DE DIVIDA A LONGO PRAZO	O
2.2.8.3.1.00.00	DEBÊNTURES E OUTROS TÍTULOS DE DIVIDA A LONGO PRAZO-CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.8.4.0.00.00	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL	O
2.2.8.4.1.00.00	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.8.4.2.00.00	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL -INTRA OFSS	O
2.2.8.4.3.00.00	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL -INTER OFSS	O
2.2.8.9.0.00.00	OUTRAS OBRIGAÇÕES A LONGO PRAZO	O
2.2.8.9.1.00.00	OUTRAS OBRIGAÇÕES A LONGO PRAZO- CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.8.9.2.00.00	OUTRAS OBRIGAÇÕES A LONGO PRAZO-INTRA OFSS	O
2.2.8.9.3.00.00	OUTRAS OBRIGAÇÕES A LONGO PRAZO-INTER OFSS	O
2.2.9.0.0.00.00	RESULTADO DIFERIDO	O
2.2.9.1.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA (VPA) DIFERIDA	O
2.2.9.1.1.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA DIFERIDA - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.9.1.2.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA DIFERIDA - INTRA OFSS	O
2.2.9.1.3.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA DIFERIDA - INTER OFSS	O
2.2.9.2.0.00.00	(-) CUSTO DIFERIDO	O

2.2.9.2.1.00.00	(-) CUSTO DIFERIDO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.2.9.2.2.00.00	(-) CUSTO DIFERIDO - INTRA OFSS	O
2.2.9.2.3.00.00	(-) CUSTO DIFERIDO - INTER OFSS	O
2.3.0.0.0.00.00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	O
2.3.1.0.0.00.00	PATRIMÔNIO SOCIAL E CAPITAL SOCIAL	O
2.3.1.1.0.00.00	PATRIMÔNIO SOCIAL	O
2.3.1.1.1.00.00	PATRIMÔNIO SOCIAL - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.1.2.0.00.00	CAPITAL SOCIAL REALIZADO	O
2.3.1.2.1.00.00	CAPITAL SOCIAL REALIZADO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.1.2.2.00.00	CAPITAL SOCIAL REALIZADO - INTRA OFSS	O
2.3.1.2.3.00.00	CAPITAL SOCIAL REALIZADO - INTER OFSS	O
2.3.2.0.0.00.00	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL	O
2.3.2.0.1.00.00	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.2.0.2.00.00	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - INTRA OFSS	O
2.3.2.0.3.00.00	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - INTER OFSS	O
2.3.3.0.0.00.00	RESERVAS DE CAPITAL	O
2.3.3.1.0.00.00	ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES	O
2.3.3.1.1.00.00	ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.3.1.2.00.00	ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES - INTRA OFSS	O
2.3.3.1.3.00.00	ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES - INTER OFSS	O
2.3.3.2.0.00.00	ALIENAÇÃO DE PARTES BENEFICIARIAS	O
2.3.3.2.1.00.00	ALIENAÇÃO DE PARTES BENEFICIARIAS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.3.2.2.00.00	ALIENAÇÃO DE PARTES BENEFICIARIAS - INTRA OFSS	O

2.3.3.2.3.00.00	ALIENAÇÃO DE PARTES BENEFICIARIAS - INTER OFSS	O
2.3.3.3.0.00.00	ALIENAÇÃO DE BÔNUS DE SUBSCRIÇÃO	O
2.3.3.3.1.00.00	ALIENAÇÃO DE BÔNUS DE SUBSCRIÇÃO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.3.3.2.00.00	ALIENAÇÃO DE BÔNUS DE SUBSCRIÇÃO - INTRA OFSS	O
2.3.3.3.3.00.00	ALIENAÇÃO DE BÔNUS DE SUBSCRIÇÃO - INTER OFSS	O
2.3.3.4.0.00.00	CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL REALIZADO	O
2.3.3.4.1.00.00	CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL REALIZADO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.3.4.2.00.00	CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL REALIZADO - INTRA OFSS	O
2.3.3.4.3.00.00	CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL REALIZADO - INTER OFSS	O
2.3.3.9.0.00.00	OUTRAS RESERVAS DE CAPITAL	O
2.3.3.9.1.00.00	OUTRAS RESERVAS DE CAPITAL - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.3.9.2.00.00	OUTRAS RESERVAS DE CAPITAL - INTRA OFSS	O
2.3.3.9.3.00.00	OUTRAS RESERVAS DE CAPITAL - INTER OFSS	O
2.3.4.0.0.00.00	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	O
2.3.4.1.0.00.00	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL DE ATIVOS	O
2.3.4.1.1.00.00	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL DE ATIVOS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.4.2.0.00.00	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL DE PASSIVOS	O
2.3.4.2.1.00.00	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL DE PASSIVOS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.5.0.0.00.00	RESERVAS DE LUCROS	O
2.3.5.1.0.00.00	RESERVA LEGAL	O
2.3.5.1.1.00.00	RESERVA LEGAL- CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.5.1.2.00.00	RESERVA LEGAL- INTRA OFSS	O
2.3.5.1.3.00.00	RESERVA LEGAL- INTER OFSS	O

2.3.5.2.0.00.00	RESERVAS ESTATUTÁRIAS	O
2.3.5.2.1.00.00	RESERVAS ESTATUTÁRIAS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.5.2.2.00.00	RESERVAS ESTATUTÁRIAS - INTRA OFSS	O
2.3.5.2.3.00.00	RESERVAS ESTATUTÁRIAS - INTER OFSS	O
2.3.5.3.0.00.00	RESERVA PARA CONTINGENCIAS	O
2.3.5.3.1.00.00	RESERVA PARA CONTINGENCIAS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.5.3.2.00.00	RESERVA PARA CONTINGENCIAS - INTRA OFSS	O
2.3.5.3.3.00.00	RESERVA PARA CONTINGENCIAS - INTER OFSS	O
2.3.5.4.0.00.00	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	O
2.3.5.4.1.00.00	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.5.4.2.00.00	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS - INTRA OFSS	O
2.3.5.4.3.00.00	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS - INTER OFSS	O
2.3.5.5.0.00.00	RESERVAS DE LUCROS PARA EXPANSÃO	O
2.3.5.5.1.00.00	RESERVAS DE LUCROS PARA EXPANSÃO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.5.5.2.00.00	RESERVAS DE LUCROS PARA EXPANSÃO - INTRA OFSS	O
2.3.5.5.3.00.00	RESERVAS DE LUCROS PARA EXPANSÃO - INTER OFSS	O
2.3.5.6.0.00.00	RESERVA DE LUCROS A REALIZAR	O
2.3.5.6.1.00.00	RESERVA DE LUCROS A REALIZAR- CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.5.6.2.00.00	RESERVA DE LUCROS A REALIZAR- INTRA OFSS	O
2.3.5.6.3.00.00	RESERVA DE LUCROS A REALIZAR- INTER OFSS	O
2.3.5.7.0.00.00	RESERVA DE RETENÇÃO DE PREMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES	O
2.3.5.7.1.00.00	RESERVA DE RETENÇÃO DE PREMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES- CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.5.7.2.00.00	RESERVA DE RETENÇÃO DE PREMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES- INTRA OFSS	O

2.3.5.7.3.00.00	RESERVA DE RETENÇÃO DE PREMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES- INTER OFSS	O
2.3.5.9.0.00.00	OUTRAS RESERVAS DE LUCRO	O
2.3.5.9.1.00.00	OUTRAS RESERVAS DE LUCRO - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.5.9.2.00.00	OUTRAS RESERVAS DE LUCRO - INTRA OFSS	O
2.3.5.9.3.00.00	OUTRAS RESERVAS DE LUCRO - INTER OFSS	O
2.3.6.0.0.00.00	DEMAIS RESERVAS	O
2.3.6.1.0.00.00	RESERVA DE REAVALIAÇÃO	F
2.3.6.1.1.00.00	RESERVA DE REAVALIAÇÃO - CONSOLIDAÇÃO	F
2.3.6.1.2.00.00	RESERVA DE REAVALIAÇÃO - INTRA OFSS	F
2.3.6.1.3.00.00	RESERVA DE REAVALIAÇÃO - INTER OFSS	F
2.3.6.9.0.00.00	OUTRAS RESERVAS	O
2.3.6.9.1.00.00	OUTRAS RESERVAS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.6.9.2.00.00	OUTRAS RESERVAS - INTRA OFSS	O
2.3.6.9.3.00.00	OUTRAS RESERVAS - INTER OFSS	O
2.3.7.0.0.00.00	RESULTADOS ACUMULADOS	O
2.3.7.1.0.00.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS	O
2.3.7.1.1.00.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.7.1.1.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO	O
2.3.7.1.1.02.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES E AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	O
2.3.7.1.1.02.01	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	O
2.3.7.1.1.02.02	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	O
2.3.7.1.1.03.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS RESULTANTES DE EXTINÇÃO, FUSÃO E CISÃO	O
2.3.7.1.2.00.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS - INTRA OFSS	O

2.3.7.1.2.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO	O
2.3.7.1.2.02.00	SUPERAVITS OU DEFICITS DE EXERCICIOS ANTERIORES E AJUSTES DE EXERCICIOS ANTERIORES	O
2.3.7.1.2.02.01	SUPERAVITS OU DEFICITS ACUMULADOS DE EXERCICIOS ANTERIORES	O
2.3.7.1.2.02.02	AJUSTES DE EXERCICIOS ANTERIORES	O
2.3.7.1.2.03.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS RESULTANTES DE EXTINÇÃO, FUSÃO E CISÃO	O
2.3.7.1.3.00.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS - INTER OFSS	O
2.3.7.1.3.01.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS DO EXERCÍCIO	O
2.3.7.1.3.02.00	SUPERAVITS OU DEFICITS DE EXERCICIOS ANTERIORES E AJUSTES DE EXERCICIOS ANTERIORES	O
2.3.7.1.3.02.01	SUPERAVITS OU DEFICITS ACUMULADOS DE EXERCICIOS ANTERIORES	O
2.3.7.1.3.02.02	AJUSTES DE EXERCICIOS ANTERIORES	O
2.3.7.1.3.03.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS RESULTANTES DE EXTINÇÃO, FUSÃO E CISÃO	O
2.3.7.2.0.00.00	LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS	O
2.3.7.2.1.00.00	LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.7.2.1.01.00	LUCROS E PREJUÍZOS DO EXERCÍCIO	O
2.3.7.2.1.02.00	LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS E AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	O
2.3.7.2.1.02.01	LUCROS E PREJUIZOS ACUMULADOS NOS EXERCICIOS ANTERIORES	O
2.3.7.2.1.02.02	AJUSTES DE EXERCICIOS ANTERIORES	O
2.3.7.2.1.03.00	LUCROS A DESTINAR DO EXERCÍCIO	O
2.3.7.2.1.04.00	LUCROS A DESTINAR DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	O
2.3.7.2.1.05.00	RESULTADOS APURADOS POR EXTINÇÃO, FUSÃO E CISÃO	O
2.3.7.2.2.00.00	LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS - INTRA OFSS	O
2.3.7.2.2.01.00	LUCROS E PREJUÍZOS DO EXERCÍCIO	O
2.3.7.2.2.02.00	LUCROS/PREJUIZOS ACUMULADOS E AJUSTES DE EXERCICIOS ANTERIORES	O

2.3.7.2.2.02.01	LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS NOS EXERCÍCIOS ANTERIORES	O
2.3.7.2.2.02.02	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	O
2.3.7.2.2.03.00	LUCROS A DESTINAR DO EXERCÍCIO	O
2.3.7.2.2.04.00	LUCROS A DESTINAR DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	O
2.3.7.2.2.05.00	RESULTADOS APURADOS POR EXTINÇÃO, FUSÃO E CISÃO	O
2.3.7.2.3.00.00	LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS - INTER OFSS	O
2.3.7.2.3.01.00	LUCROS E PREJUÍZOS DO EXERCÍCIO	O
2.3.7.2.3.02.00	LUCROS/PREJUÍZOS ACUMULADOS E AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	O
2.3.7.2.3.02.01	LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS NOS EXERCÍCIOS ANTERIORES	O
2.3.7.2.3.02.02	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	O
2.3.7.2.3.03.00	LUCROS A DESTINAR DO EXERCÍCIO	O
2.3.7.2.3.04.00	LUCROS A DESTINAR DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	O
2.3.7.2.3.05.00	RESULTADOS APURADOS POR EXTINÇÃO, FUSÃO E CISÃO	O
2.3.9.0.0.00.00	(-) AÇÕES / COTAS EM TESOURARIA	O
2.3.9.1.0.00.00	(-) AÇÕES EM TESOURARIA	O
2.3.9.1.1.00.00	(-) AÇÕES EM TESOURARIA - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.9.1.2.00.00	(-) AÇÕES EM TESOURARIA - INTRA OFSS	O
2.3.9.1.3.00.00	(-) AÇÕES EM TESOURARIA - INTER OFSS	O
2.3.9.2.0.00.00	(-) COTAS EM TESOURARIA	O
2.3.9.2.1.00.00	(-) COTAS EM TESOURARIA - CONSOLIDAÇÃO	O
2.3.9.2.2.00.00	(-) COTAS EM TESOURARIA - INTRA OFSS	O
2.3.9.2.3.00.00	(-) COTAS EM TESOURARIA - INTER OFSS	O
3.0.0.0.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	O

3.1.0.0.0.00.00	PESSOAL E ENCARGOS	O
3.1.1.0.0.00.00	REMUNERAÇÃO A PESSOAL	O
3.1.1.1.0.00.00	REMUNERAÇÃO A PESSOAL - RPPS	O
3.1.1.1.1.00.00	REMUNERAÇÃO A PESSOAL - RPPS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.1.2.0.00.00	REMUNERAÇÃO A PESSOAL - RGPS	O
3.1.1.2.1.00.00	REMUNERAÇÃO A PESSOAL - RGPS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.1.3.0.00.00	REMUNERAÇÃO A PESSOAL - REGIME PRÓPRIO DOS MILITARES	O
3.1.1.3.1.00.00	REMUNERAÇÃO A PESSOAL - REGIME PRÓPRIO DOS MILITARES - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.2.0.0.00.00	ENCARGOS PATRONAIS	O
3.1.2.1.0.00.00	ENCARGOS PATRONAIS - RPPS	O
3.1.2.1.2.00.00	ENCARGOS PATRONAIS - RPPS - INTRA OFSS	O
3.1.2.1.3.00.00	ENCARGOS PATRONAIS - RPPS - INTER OFSS	O
3.1.2.2.0.00.00	ENCARGOS PATRONAIS - RGPS	O
3.1.2.2.1.00.00	ENCARGOS PATRONAIS - RGPS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.2.2.2.00.00	ENCARGOS PATRONAIS - RGPS - INTRA OFSS	O
3.1.2.2.3.00.00	ENCARGOS PATRONAIS - RGPS - INTER OFSS	O
3.1.2.3.0.00.00	ENCARGOS PATRONAIS - FGTS	O
3.1.2.3.1.00.00	ENCARGOS PATRONAIS - FGTS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.2.4.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS	O
3.1.2.4.1.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.2.5.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES A ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA	O
3.1.2.5.1.00.00	CONTRIBUIÇÕES A ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.2.9.0.00.00	OUTROS ENCARGOS PATRONAIS	O

3.1.2.9.1.00.00	OUTROS ENCARGOS PATRONAIS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.2.9.2.00.00	OUTROS ENCARGOS PATRONAIS - INTRA OFSS	O
3.1.2.9.3.00.00	OUTROS ENCARGOS PATRONAIS - INTER OFSS	O
3.1.3.0.0.00.00	BENEFÍCIOS A PESSOAL	O
3.1.3.1.0.00.00	BENEFÍCIOS A PESSOAL - RPPS	O
3.1.3.1.1.00.00	BENEFÍCIOS A PESSOAL - RPPS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.3.2.0.00.00	BENEFÍCIOS A PESSOAL - RGPS	O
3.1.3.2.1.00.00	BENEFÍCIOS A PESSOAL - RGPS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.3.3.0.00.00	BENEFÍCIOS A PESSOAL - MILITAR	O
3.1.3.3.1.00.00	BENEFÍCIOS A PESSOAL - MILITAR - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.8.0.0.00.00	CUSTO DE PESSOAL E ENCARGOS	O
3.1.8.1.0.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS – PESSOAL E ENCARGOS	O
3.1.8.1.1.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS – PESSOAL E ENCARGOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.8.1.2.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS – PESSOAL E ENCARGOS - INTRA OFSS	O
3.1.8.1.3.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS – PESSOAL E ENCARGOS - INTER OFSS	O
3.1.8.2.0.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS – PESSOAL E ENCARGOS	O
3.1.8.2.1.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS – PESSOAL E ENCARGOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.8.2.2.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS – PESSOAL E ENCARGOS - INTRA OFSS	O
3.1.8.2.3.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS – PESSOAL E ENCARGOS - INTER OFSS	O
3.1.8.3.0.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS – PESSOAL E ENCARGOS	O
3.1.8.3.1.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS – PESSOAL E ENCARGOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.8.3.2.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS – PESSOAL E ENCARGOS - INTRA OFSS	O
3.1.8.3.3.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS – PESSOAL E ENCARGOS - INTER OFSS	O

3.1.9.0.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS - PESSOAL E ENCARGOS	O
3.1.9.1.0.00.00	INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES TRABALHISTAS	O
3.1.9.1.1.00.00	INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES TRABALHISTAS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.9.2.0.00.00	PESSOAL REQUISITADO DE OUTROS ORGAOS	O
3.1.9.2.1.00.00	PESSOAL REQUISITADO DE OUTROS ORGAOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.9.9.0.00.00	OUTRAS VPD DE PESSOAL E ENCARGOS	O
3.1.9.9.1.00.00	OUTRAS VPD DE PESSOAL E ENCARGOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.1.9.9.2.00.00	OUTRAS VPD DE PESSOAL E ENCARGOS - INTRA OFSS	O
3.1.9.9.3.00.00	OUTRAS VPD DE PESSOAL E ENCARGOS - INTER OFSS	O
3.2.0.0.0.00.00	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	O
3.2.1.0.0.00.00	APOSENTADORIAS E REFORMAS	O
3.2.1.1.0.00.00	APOSENTADORIAS - RPPS	O
3.2.1.1.1.00.00	APOSENTADORIAS - RPPS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.1.2.0.00.00	APOSENTADORIAS - RGPS	O
3.2.1.2.1.00.00	APOSENTADORIAS - RGPS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.1.3.0.00.00	RESERVA REMUNERADA E REFORMAS - MILITAR	O
3.2.1.3.1.00.00	RESERVA REMUNERADA E REFORMAS - MILITAR - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.1.9.0.00.00	OUTRAS APOSENTADORIAS	O
3.2.1.9.1.00.00	OUTRAS APOSENTADORIAS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.2.0.0.00.00	PENSÕES	O
3.2.2.1.0.00.00	PENSÕES - RPPS	O
3.2.2.1.1.00.00	PENSÕES - RPPS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.2.2.0.00.00	PENSÕES - RGPS	O

3.2.2.2.1.00.00	PENSÕES - RGPS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.2.3.0.00.00	PENSÕES - MILITAR	O
3.2.2.3.1.00.00	PENSÕES - MILITAR - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.2.9.0.00.00	OUTRAS PENSÕES	O
3.2.2.9.1.00.00	OUTRAS PENSÕES - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.3.0.0.00.00	BENEFÍCIOS DE PRESTAÇÃO CONTINUADA	O
3.2.3.1.0.00.00	BENEFÍCIOS DE PRESTAÇÃO CONTINUADA AO IDOSO	O
3.2.3.1.1.00.00	BENEFÍCIOS DE PRESTAÇÃO CONTINUADA AO IDOSO - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.3.2.0.00.00	BENEFÍCIOS DE PRESTAÇÃO CONTINUADA AO PORTADOR DE DEFICIÊNCIA	O
3.2.3.2.1.00.00	BENEFÍCIOS DE PRESTAÇÃO CONTINUADA AO PORTADOR DE DEFICIÊNCIA - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.3.9.0.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS DE PRESTAÇÃO CONTINUADA	O
3.2.3.9.1.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS DE PRESTAÇÃO CONTINUADA - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.4.0.0.00.00	BENEFÍCIOS EVENTUAIS	O
3.2.4.1.0.00.00	AUXÍLIO POR NATALIDADE	O
3.2.4.1.1.00.00	AUXÍLIO POR NATALIDADE - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.4.2.0.00.00	AUXÍLIO POR MORTE	O
3.2.4.2.1.00.00	AUXÍLIO POR MORTE - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.4.3.0.00.00	BENEFÍCIOS EVENTUAIS POR SITUAÇÕES DE VULNERABILIDADE TEMPORÁRIA	O
3.2.4.3.1.00.00	BENEFÍCIOS EVENTUAIS POR SITUAÇÕES DE VULNERABILIDADE TEMPORÁRIA - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.4.4.0.00.00	BENEFÍCIOS EVENTUAIS EM CASO DE CALAMIDADE PÚBLICA	O
3.2.4.4.1.00.00	BENEFÍCIOS EVENTUAIS EM CASO DE CALAMIDADE PÚBLICA - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.4.9.0.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS EVENTUAIS	O
3.2.4.9.1.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS EVENTUAIS - CONSOLIDAÇÃO	O

3.2.5.0.0.00.00	POLÍTICAS PUBLICAS DE TRANSFERÊNCIA DE RENDA	O
3.2.5.0.1.00.00	POLÍTICAS PUBLICAS DE TRANSFERÊNCIA DE RENDA - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.9.0.0.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	O
3.2.9.1.0.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS - RPPS	O
3.2.9.1.1.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS - RPPS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.9.2.0.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS - RGPS	O
3.2.9.2.1.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS - RGPS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.9.3.0.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS - MILITAR	O
3.2.9.3.1.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS - MILITAR - CONSOLIDAÇÃO	O
3.2.9.9.0.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	O
3.2.9.9.1.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.3.0.0.0.00.00	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	O
3.3.1.0.0.00.00	USO DE MATERIAL DE CONSUMO	O
3.3.1.1.0.00.00	CONSUMO DE MATERIAL	O
3.3.1.1.1.00.00	CONSUMO DE MATERIAL - CONSOLIDAÇÃO	O
3.3.1.2.0.00.00	DISTRIBUIÇÃO DE MATERIAL GRATUITO	O
3.3.1.2.1.00.00	DISTRIBUIÇÃO DE MATERIAL GRATUITO - CONSOLIDAÇÃO	O
3.3.1.2.2.00.00	DISTRIBUIÇÃO DE MATERIAL GRATUITO - INTRA OFSS	O
3.3.1.2.3.00.00	DISTRIBUIÇÃO DE MATERIAL GRATUITO - INTER OFSS	O
3.3.2.0.0.00.00	SERVIÇOS	O
3.3.2.1.0.00.00	DIÁRIAS	O
3.3.2.1.1.00.00	DIÁRIAS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.3.2.2.0.00.00	SERVIÇOS TERCEIROS - PF	O

3.3.2.2.1.00.00	SERVIÇOS TERCEIROS - PF - CONSOLIDAÇÃO	O
3.3.2.3.0.00.00	SERVIÇOS TERCEIROS - PJ	O
3.3.2.3.1.00.00	SERVIÇOS TERCEIROS - PJ - CONSOLIDAÇÃO	O
3.3.2.3.2.00.00	SERVIÇOS TERCEIROS - PJ - INTRA OFSS	O
3.3.2.3.3.00.00	SERVIÇOS TERCEIROS - PJ - INTER OFSS	O
3.3.2.4.0.00.00	CONTRATO DE TERCEIRIZAÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO DE MÃO DE OBRA – ART. 18 § 1, LC 101/00	O
3.3.2.4.1.00.00	CONTRATO DE TERCEIRIZAÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO DE MÃO DE OBRA - ART. 18 § 1, LC 101/00 - CONSOLIDAÇÃO	O
3.3.3.0.0.00.00	DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO	O
3.3.3.1.0.00.00	DEPRECIAÇÃO	O
3.3.3.1.1.00.00	DEPRECIAÇÃO - CONSOLIDAÇÃO	O
3.3.3.2.0.00.00	AMORTIZAÇÃO	O
3.3.3.2.1.00.00	AMORTIZAÇÃO - CONSOLIDAÇÃO	O
3.3.3.3.0.00.00	EXAUSTÃO	O
3.3.3.3.1.00.00	EXAUSTÃO - CONSOLIDAÇÃO	O
3.3.8.0.0.00.00	CUSTO DE MATERIAIS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	O
3.3.8.1.0.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS – MATERIAIS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	O
3.3.8.1.1.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS – MATERIAIS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO - CONSOLIDAÇÃO	O
3.3.8.1.2.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS – MATERIAIS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO - INTRA OFSS	O
3.3.8.1.3.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS – MATERIAIS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO - INTER OFSS	O
3.3.8.2.0.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS – MATERIAIS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	O
3.3.8.2.1.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS – MATERIAIS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO - CONSOLIDAÇÃO	O
3.3.8.2.2.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS – MATERIAIS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO - INTRA OFSS	O
3.3.8.2.3.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS – MATERIAIS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO - INTER OFSS	O

3.3.8.3.0.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS – MATERIAIS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	O
3.3.8.3.1.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS – MATERIAIS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO - CONSOLIDAÇÃO	O
3.3.8.3.2.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS – MATERIAIS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO - INTRA OFSS	O
3.3.8.3.3.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS – MATERIAIS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO - INTER OFSS	O
3.4.0.0.0.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	O
3.4.1.0.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS OBTIDOS	O
3.4.1.1.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA CONTRATUAL	O
3.4.1.1.1.00.00	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA CONTRATUAL - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.1.1.2.00.00	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA CONTRATUAL - INTRA OFSS	O
3.4.1.1.3.00.00	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA CONTRATUAL - INTER OFSS	O
3.4.1.2.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA MOBILIÁRIA	O
3.4.1.2.1.00.00	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA MOBILIÁRIA - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.1.3.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS POR ANTECIPAÇÃO DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA	O
3.4.1.3.1.00.00	JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS POR ANTECIPAÇÃO DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.1.9.0.00.00	OUTROS JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	O
3.4.1.9.1.00.00	OUTROS JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.1.9.2.00.00	OUTROS JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS - INTRA OFSS	O
3.4.1.9.3.00.00	OUTROS JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS - INTER OFSS	O
3.4.2.0.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA	O
3.4.2.1.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS OBTIDOS	O
3.4.2.1.1.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS OBTIDOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.2.1.2.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS OBTIDOS - INTRA OFSS	O
3.4.2.1.3.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS OBTIDOS - INTER OFSS	O

3.4.2.2.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA DE AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS	O
3.4.2.2.1.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA DE AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.2.2.2.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA DE AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS - INTRA OFSS	O
3.4.2.2.3.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA DE AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS - INTER OFSS	O
3.4.2.3.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA DE OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS	O
3.4.2.3.1.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA DE OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.2.3.2.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA DE OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS - INTRA OFSS	O
3.4.2.3.3.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA DE OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS - INTER OFSS	O
3.4.2.9.0.00.00	OUTROS JUROS E ENCARGOS DE MORA	O
3.4.2.9.1.00.00	OUTROS JUROS E ENCARGOS DE MORA - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.2.9.2.00.00	OUTROS JUROS E ENCARGOS DE MORA - INTRA OFSS	O
3.4.2.9.3.00.00	OUTROS JUROS E ENCARGOS DE MORA - INTER OFSS	O
3.4.3.0.0.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS	O
3.4.3.1.0.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DE DIVIDA CONTRATUAL	O
3.4.3.1.1.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DE DIVIDA CONTRATUAL - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.3.1.2.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DE DIVIDA CONTRATUAL - INTRA OFSS	O
3.4.3.1.3.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DE DIVIDA CONTRATUAL - INTER OFSS	O
3.4.3.2.0.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DE DIVIDA MOBILIARIA	O
3.4.3.2.1.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DE DIVIDA MOBILIARIA - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.3.9.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS	O
3.4.3.9.1.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.3.9.2.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS - INTRA OFSS	O
3.4.3.9.3.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS - INTER OFSS	O

3.4.4.0.0.00.00	DESCONTOS FINANCEIROS CONCEDIDOS	O
3.4.4.0.1.00.00	DESCONTOS FINANCEIROS CONCEDIDOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.4.0.2.00.00	DESCONTOS FINANCEIROS CONCEDIDOS - INTRA OFSS	O
3.4.4.0.3.00.00	DESCONTOS FINANCEIROS CONCEDIDOS - INTER OFSS	O
3.4.9.0.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS - FINANCEIRAS	O
3.4.9.1.0.00.00	JUROS E ENCARGOS EM SENTENÇAS JUDICIAIS	O
3.4.9.1.1.00.00	JUROS E ENCARGOS EM SENTENÇAS JUDICIAIS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.9.1.2.00.00	JUROS E ENCARGOS EM SENTENÇAS JUDICIAIS - INTRA OFSS	O
3.4.9.1.3.00.00	JUROS E ENCARGOS EM SENTENÇAS JUDICIAIS - INTER OFSS	O
3.4.9.2.0.00.00	JUROS E ENCARGOS EM INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	O
3.4.9.2.1.00.00	JUROS E ENCARGOS EM INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.9.2.2.00.00	JUROS E ENCARGOS EM INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES - INTRA OFSS	O
3.4.9.2.3.00.00	JUROS E ENCARGOS EM INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES - INTER OFSS	O
3.4.9.9.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	O
3.4.9.9.1.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.4.9.9.2.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS - INTRA OFSS	O
3.4.9.9.3.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS - INTER OFSS	O
3.5.0.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS	O
3.5.1.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS	O
3.5.1.0.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.5.1.0.2.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS - INTRA OFSS	O
3.5.2.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTER GOVERNAMENTAIS	O
3.5.2.0.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTER GOVERNAMENTAIS - CONSOLIDAÇÃO	O

3.5.2.0.3.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTER GOVERNAMENTAIS - INTER OFSS	O
3.5.3.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS	O
3.5.3.1.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS	O
3.5.3.1.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.5.3.2.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS COM FINS LUCRATIVOS	O
3.5.3.2.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS COM FINS LUCRATIVOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.5.4.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES MULTIGOVERNAMENTAIS	O
3.5.4.0.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES MULTIGOVERNAMENTAIS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.5.5.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS A CONSÓRCIOS PÚBLICOS	O
3.5.5.0.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS A CONSÓRCIOS PÚBLICOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.5.6.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS AO EXTERIOR	O
3.5.6.0.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS AO EXTERIOR - CONSOLIDAÇÃO	O
3.6.0.0.0.00.00	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS	O
3.6.1.0.0.00.00	REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL E AJUSTE PARA PERDAS	O
3.6.1.1.0.00.00	REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS	O
3.6.1.1.1.00.00	REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.6.1.1.2.00.00	REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS - INTRA OFSS	O
3.6.1.1.3.00.00	REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INVESTIMENTOS - INTER OFSS	O
3.6.1.2.0.00.00	REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE IMOBILIZADO	O
3.6.1.2.1.00.00	REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE IMOBILIZADO - CONSOLIDAÇÃO	O
3.6.1.3.0.00.00	REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INTANGÍVEIS	O
3.6.1.3.1.00.00	REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE INTANGÍVEIS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.6.1.4.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA COM AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS	O

3.6.1.4.1.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA COM AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.6.1.4.2.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA COM AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS - INTRA OFSS	O
3.6.1.4.3.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA COM AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS - INTER OFSS	O
3.6.1.5.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA COM AJUSTE DE PERDAS DE ESTOQUES	O
3.6.1.5.1.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA COM AJUSTE DE PERDAS DE ESTOQUES - CONSOLIDAÇÃO	O
3.6.2.0.0.00.00	PERDAS COM ALIENAÇÃO	O
3.6.2.1.0.00.00	PERDAS COM ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS	O
3.6.2.1.1.00.00	PERDAS COM ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.6.2.2.0.00.00	PERDAS COM ALIENAÇÃO DE IMOBILIZADO	O
3.6.2.2.1.00.00	PERDAS COM ALIENAÇÃO DE IMOBILIZADO - CONSOLIDAÇÃO	O
3.6.2.3.0.00.00	PERDAS COM ALIENAÇÃO DE INTANGÍVEIS	O
3.6.2.3.1.00.00	PERDAS COM ALIENAÇÃO DE INTANGÍVEIS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.6.3.0.0.00.00	PERDAS INVOLUNTÁRIAS	O
3.6.3.1.0.00.00	PERDAS INVOLUNTÁRIAS COM IMOBILIZADO	O
3.6.3.1.1.00.00	PERDAS INVOLUNTÁRIAS COM IMOBILIZADO - CONSOLIDAÇÃO	O
3.6.3.2.0.00.00	PERDAS INVOLUNTÁRIAS COM INTANGÍVEIS	O
3.6.3.2.1.00.00	PERDAS INVOLUNTÁRIAS COM INTANGÍVEIS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.6.3.3.0.00.00	PERDAS INVOLUNTÁRIAS COM ESTOQUES	O
3.6.3.3.1.00.00	PERDAS INVOLUNTÁRIAS COM ESTOQUES - CONSOLIDAÇÃO	O
3.6.3.9.0.00.00	OUTRAS PERDAS INVOLUNTÁRIAS	O
3.6.3.9.1.00.00	OUTRAS PERDAS INVOLUNTÁRIAS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.7.0.0.0.00.00	TRIBUTARIAS	O
3.7.1.0.0.00.00	IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	O

3.7.1.1.0.00.00	IMPOSTOS	O
3.7.1.1.1.00.00	IMPOSTOS- CONSOLIDAÇÃO	O
3.7.1.1.2.00.00	IMPOSTOS - INTRA OFSS	O
3.7.1.1.3.00.00	IMPOSTOS - INTER OFSS	O
3.7.1.2.0.00.00	TAXAS	O
3.7.1.2.1.00.00	TAXAS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.7.1.2.2.00.00	TAXAS - INTRA OFSS	O
3.7.1.2.3.00.00	TAXAS - INTER OFSS	O
3.7.1.3.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	O
3.7.1.3.1.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA - CONSOLIDAÇÃO	O
3.7.1.3.2.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA - INTRA OFSS	O
3.7.1.3.3.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA - INTER OFSS	O
3.7.2.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES	O
3.7.2.1.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	O
3.7.2.1.1.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.7.2.1.2.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - INTRA OFSS	O
3.7.2.1.3.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - INTER OFSS	O
3.7.2.2.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	O
3.7.2.2.1.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CONSOLIDAÇÃO	O
3.7.2.2.2.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - INTRA OFSS	O
3.7.2.2.3.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - INTER OFSS	O
3.7.2.3.0.00.00	CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP	O
3.7.2.3.1.00.00	CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP - CONSOLIDAÇÃO	O

3.7.2.3.2.00.00	CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP- INTRA OFSS	O
3.7.2.3.3.00.00	CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP - INTER OFSS	O
3.7.2.9.0.00.00	OUTRAS CONTRIBUIÇÕES	O
3.7.2.9.1.00.00	OUTRAS CONTRIBUIÇÕES - CONSOLIDAÇÃO	O
3.7.2.9.2.00.00	OUTRAS CONTRIBUIÇÕES - INTRA OFSS	O
3.7.2.9.3.00.00	OUTRAS CONTRIBUIÇÕES - INTER OFSS	O
3.7.8.0.0.00.00	CUSTO COM TRIBUTOS	O
3.7.8.1.0.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS - TRIBUTOS	O
3.7.8.1.1.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS - TRIBUTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.7.8.1.2.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS - TRIBUTOS - INTRA OFSS	O
3.7.8.1.3.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS - TRIBUTOS - INTER OFSS	O
3.7.8.2.0.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS-TRIBUTOS	O
3.7.8.2.1.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS-TRIBUTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.7.8.2.2.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS-TRIBUTOS - INTRA OFSS	O
3.7.8.2.3.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS-TRIBUTOS - INTER OFSS	O
3.7.8.3.0.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS-TRIBUTOS	O
3.7.8.3.1.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS -TRIBUTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.7.8.3.2.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS -TRIBUTOS -INTRA OFSS	O
3.7.8.3.3.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS-TRIBUTOS - INTER OFSS	O
3.9.0.0.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	O
3.9.1.0.0.00.00	PREMIAÇÕES	O
3.9.1.1.0.00.00	PREMIAÇÕES CULTURAIS	O
3.9.1.1.1.00.00	PREMIAÇÕES CULTURAIS - CONSOLIDAÇÃO	O

3.9.1.1.2.00.00	PREMIAÇÕES CULTURAIS - INTRA OFSS	O
3.9.1.1.3.00.00	PREMIAÇÕES CULTURAIS - INTER OFSS	O
3.9.1.2.0.00.00	PREMIAÇÕES ARTÍSTICAS	O
3.9.1.2.1.00.00	PREMIAÇÕES ARTÍSTICAS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.1.2.2.00.00	PREMIAÇÕES ARTÍSTICAS - INTRA OFSS	O
3.9.1.2.3.00.00	PREMIAÇÕES ARTÍSTICAS - INTER OFSS	O
3.9.1.3.0.00.00	PREMIAÇÕES CIENTÍFICAS	O
3.9.1.3.1.00.00	PREMIAÇÕES CIENTÍFICAS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.1.3.2.00.00	PREMIAÇÕES CIENTÍFICAS - INTRA OFSS	O
3.9.1.3.3.00.00	PREMIAÇÕES CIENTÍFICAS - INTER OFSS	O
3.9.1.4.0.00.00	PREMIAÇÕES DESPORTIVAS	O
3.9.1.4.1.00.00	PREMIAÇÕES DESPORTIVAS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.1.4.2.00.00	PREMIAÇÕES DESPORTIVAS - INTRA OFSS	O
3.9.1.4.3.00.00	PREMIAÇÕES DESPORTIVAS - INTER OFSS	O
3.9.1.5.0.00.00	ORDENS HONORÍFICAS	O
3.9.1.5.1.00.00	ORDENS HONORÍFICAS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.1.5.2.00.00	ORDENS HONORÍFICAS - INTRA OFSS	O
3.9.1.5.3.00.00	ORDENS HONORÍFICAS - INTER OFSS	O
3.9.1.9.0.00.00	OUTRAS PREMIAÇÕES	O
3.9.1.9.1.00.00	OUTRAS PREMIAÇÕES - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.1.9.2.00.00	OUTRAS PREMIAÇÕES - INTRA OFSS	O
3.9.1.9.3.00.00	OUTRAS PREMIAÇÕES - INTER OFSS	O
3.9.2.0.0.00.00	RESULTADO NEGATIVO DE PARTICIPAÇÕES	O

3.9.2.1.0.00.00	RESULTADO NEGATIVO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	O
3.9.2.1.1.00.00	RESULTADO NEGATIVO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.2.1.2.00.00	RESULTADO NEGATIVO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - INTRA OFSS	O
3.9.2.1.3.00.00	RESULTADO NEGATIVO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - INTER OFSS	O
3.9.3.0.0.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS	O
3.9.3.0.1.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.3.0.2.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS - INTRA OFSS	O
3.9.3.0.3.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS - INTER OFSS	O
3.9.4.0.0.00.00	INCENTIVOS	O
3.9.4.1.0.00.00	INCENTIVOS A EDUCAÇÃO	O
3.9.4.1.1.00.00	INCENTIVOS A EDUCAÇÃO - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.4.2.0.00.00	INCENTIVOS A CIÊNCIA	O
3.9.4.2.1.00.00	INCENTIVOS A CIÊNCIA - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.4.3.0.00.00	INCENTIVOS A CULTURA	O
3.9.4.3.1.00.00	INCENTIVOS A CULTURA - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.4.3.2.00.00	INCENTIVOS A CULTURA - INTRA OFSS	O
3.9.4.3.3.00.00	INCENTIVOS A CULTURA - INTER OFSS	O
3.9.4.4.0.00.00	INCENTIVOS AO ESPORTE	O
3.9.4.4.1.00.00	INCENTIVOS AO ESPORTE - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.4.4.2.00.00	INCENTIVOS AO ESPORTE - INTRA OFSS	O
3.9.4.4.3.00.00	INCENTIVOS AO ESPORTE - INTER OFSS	O
3.9.4.9.0.00.00	OUTROS INCENTIVOS	O
3.9.4.9.1.00.00	OUTROS INCENTIVOS - CONSOLIDAÇÃO	O

3.9.4.9.2.00.00	OUTROS INCENTIVOS - INTRA OFSS	O
3.9.4.9.3.00.00	OUTROS INCENTIVOS - INTER OFSS	O
3.9.5.0.0.00.00	SUBVENÇÕES ECONÔMICAS	O
3.9.5.0.1.00.00	SUBVENÇÕES ECONÔMICAS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.6.0.0.00.00	PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES	O
3.9.6.1.0.00.00	PARTICIPAÇÕES DE DEBÊNTURES	O
3.9.6.1.1.00.00	PARTICIPAÇÕES DE DEBÊNTURES - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.6.1.2.00.00	PARTICIPAÇÕES DE DEBÊNTURES - INTRA OFSS	O
3.9.6.1.3.00.00	PARTICIPAÇÕES DE DEBÊNTURES - INTER OFSS	O
3.9.6.2.0.00.00	PARTICIPAÇÕES DE EMPREGADOS	O
3.9.6.2.1.00.00	PARTICIPAÇÕES DE EMPREGADOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.6.3.0.00.00	PARTICIPAÇÕES DE ADMINISTRADORES	O
3.9.6.3.1.00.00	PARTICIPAÇÕES DE ADMINISTRADORES - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.6.4.0.00.00	PARTICIPAÇÕES DE PARTES BENEFICIARIAS	O
3.9.6.4.1.00.00	PARTICIPAÇÕES DE PARTES BENEFICIARIAS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.6.4.2.00.00	PARTICIPAÇÕES DE PARTES BENEFICIARIAS - INTRA OFSS	O
3.9.6.4.3.00.00	PARTICIPAÇÕES DE PARTES BENEFICIARIAS - INTER OFSS	O
3.9.6.5.0.00.00	PARTICIPAÇÕES DE INSTITUIÇÕES OU FUNDOS DE ASSISTÊNCIA OU PREVIDÊNCIA DE EMPREGADOS	O
3.9.6.5.1.00.00	PARTICIPAÇÕES DE INSTITUIÇÕES OU FUNDOS DE ASSISTÊNCIA OU PREVIDÊNCIA DE EMPREGADOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.6.5.2.00.00	PARTICIPAÇÕES DE INSTITUIÇÕES OU FUNDOS DE ASSISTÊNCIA OU PREVIDÊNCIA DE EMPREGADOS - INTRA OFSS	O
3.9.6.5.3.00.00	PARTICIPAÇÕES DE INSTITUIÇÕES OU FUNDOS DE ASSISTÊNCIA OU PREVIDÊNCIA DE EMPREGADOS INTER OFSS	O
3.9.8.0.0.00.00	CUSTO DE OUTRAS VPD	O
3.9.8.1.0.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS – OUTRAS VPD	O

3.9.8.1.1.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS – OUTRAS VPD - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.8.1.2.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS – OUTRAS VPD - INTRA OFSS	O
3.9.8.1.3.00.00	CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS – OUTRAS VPD - INTER OFSS	O
3.9.8.2.0.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS – OUTRAS VPD	O
3.9.8.2.1.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS – OUTRAS VPD - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.8.2.2.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS – OUTRAS VPD - INTRA OFSS	O
3.9.8.2.3.00.00	CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS – OUTRAS VPD - INTER OFSS	O
3.9.8.3.0.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS – OUTRAS VPD	O
3.9.8.3.1.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS – OUTRAS VPD - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.8.3.2.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS – OUTRAS VPD - INTRA OFSS	O
3.9.8.3.3.00.00	CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS – OUTRAS VPD - INTER OFSS	O
3.9.9.0.0.00.00	DIVERSAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	O
3.9.9.1.0.00.00	COMPENSAÇÃO FINANCEIRA ENTRE RGPS/RPPS	O
3.9.9.1.2.00.00	COMPENSAÇÃO FINANCEIRA ENTRE RGPS/RPPS - INTRA OFSS	O
3.9.9.1.3.00.00	COMPENSAÇÃO FINANCEIRA ENTRE RGPS/RPPS - INTER OFSS	O
3.9.9.2.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA COM BONIFICAÇÕES	O
3.9.9.2.1.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA COM BONIFICAÇÕES - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.9.2.2.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA COM BONIFICAÇÕES - INTRA OFSS	O
3.9.9.2.3.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA COM BONIFICAÇÕES - INTER OFSS	O
3.9.9.3.0.00.00	AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM INVESTIMENTOS	O
3.9.9.3.1.00.00	AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM INVESTIMENTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.9.3.2.00.00	AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM INVESTIMENTOS - INTRA OFSS	O
3.9.9.3.3.00.00	AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM INVESTIMENTOS - INTER OFSS	O

3.9.9.9.0.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS DECORRENTES DE FATOS GERADORES DIVERSOS	O
3.9.9.9.1.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS DECORRENTES DE FATOS GERADORES DIVERSOS - CONSOLIDAÇÃO	O
3.9.9.9.2.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS DECORRENTES DE FATOS GERADORES DIVERSOS - INTRA OFSS	O
3.9.9.9.3.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS DECORRENTES DE FATOS GERADORES DIVERSOS - INTER OFSS	O
4.0.0.0.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA	O
4.1.0.0.0.00.00	IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	O
4.1.1.0.0.00.00	IMPOSTOS	O
4.1.1.1.0.00.00	IMPOSTOS SOBRE COMERCIO EXTERIOR	O
4.1.1.1.1.00.00	IMPOSTOS SOBRE COMERCIO EXTERIOR - CONSOLIDAÇÃO	O
4.1.1.1.2.00.00	IMPOSTOS SOBRE COMERCIO EXTERIOR - INTRA OFSS	O
4.1.1.1.3.00.00	IMPOSTOS SOBRE COMERCIO EXTERIOR - INTER OFSS	O
4.1.1.2.0.00.00	IMPOSTOS SOBRE PATRIMÔNIO E A RENDA	O
4.1.1.2.1.00.00	IMPOSTOS SOBRE PATRIMÔNIO E A RENDA - CONSOLIDAÇÃO	O
4.1.1.2.2.00.00	IMPOSTOS SOBRE PATRIMÔNIO E A RENDA - INTRA OFSS	O
4.1.1.2.3.00.00	IMPOSTOS SOBRE PATRIMÔNIO E A RENDA - INTER OFSS	O
4.1.1.3.0.00.00	IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO	O
4.1.1.3.1.00.00	IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO - CONSOLIDAÇÃO	O
4.1.1.3.2.00.00	IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO -INTRA OFSS	O
4.1.1.3.3.00.00	IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO -INTER OFSS	O
4.1.1.4.0.00.00	IMPOSTOS EXTRAORDINÁRIOS	O
4.1.1.4.1.00.00	IMPOSTOS EXTRAORDINÁRIOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.1.1.4.2.00.00	IMPOSTOS EXTRAORDINÁRIOS - INTRA OFSS	O
4.1.1.4.3.00.00	IMPOSTOS EXTRAORDINÁRIOS - INTER OFSS	O

4.1.1.9.0.00.00	OUTROS IMPOSTOS	O
4.1.1.9.1.00.00	OUTROS IMPOSTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.1.1.9.2.00.00	OUTROS IMPOSTOS - INTRA OFSS	O
4.1.1.9.3.00.00	OUTROS IMPOSTOS - INTER OFSS	O
4.1.2.0.0.00.00	TAXAS	O
4.1.2.1.0.00.00	TAXAS PELO EXERCÍCIO DO PODER DE POLICIA	O
4.1.2.1.1.00.00	TAXAS PELO EXERCÍCIO DO PODER DE POLICIA - CONSOLIDAÇÃO	O
4.1.2.1.2.00.00	TAXAS PELO EXERCÍCIO DO PODER DE POLICIA - INTRA OFSS	O
4.1.2.1.3.00.00	TAXAS PELO EXERCÍCIO DO PODER DE POLICIA - INTER OFSS	O
4.1.2.2.0.00.00	TAXAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	O
4.1.2.2.1.00.00	TAXAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.1.2.2.2.00.00	TAXAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - INTRA OFSS	O
4.1.2.2.3.00.00	TAXAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - INTER OFSS	O
4.1.3.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	O
4.1.3.1.0.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA EXPANSÃO DA REDE DE ÁGUA POTÁVEL E ESGOTO SANITÁRIO	O
4.1.3.1.1.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA EXPANSÃO DA REDE DE ÁGUA POTÁVEL E ESGOTO SANITÁRIO - CONSOLIDAÇÃO	O
4.1.3.1.2.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA EXPANSÃO DA REDE DE ÁGUA POTÁVEL E ESGOTO SANITÁRIO - INTRA OFSS	O
4.1.3.1.3.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA EXPANSÃO DA REDE DE ÁGUA POTÁVEL E ESGOTO SANITÁRIO - INTER OFSS	O
4.1.3.2.0.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA EXPANSÃO DA REDE DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA NA CIDADE	O
4.1.3.2.1.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA EXPANSÃO DA REDE DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA NA CIDADE - CONSOLIDAÇÃO	O
4.1.3.2.2.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA EXPANSÃO DA REDE DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA NA CIDADE – INTRA OFSS	O
4.1.3.2.3.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA EXPANSÃO DA REDE DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA NA CIDADE – INTER OFSS	O
4.1.3.3.0.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA EXPANSÃO DE REDE DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA RURAL	O

4.1.3.3.1.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA EXPANSÃO DE REDE DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA RURAL - CONSOLIDAÇÃO	O
4.1.3.3.2.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA EXPANSÃO DE REDE DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA RURAL - INTRA OFSS	O
4.1.3.3.3.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA EXPANSÃO DE REDE DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA RURAL - INTER OFSS	O
4.1.3.4.0.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA PAVIMENTAÇÃO E OBRAS COMPLEMENTARES	O
4.1.3.4.1.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA PAVIMENTAÇÃO E OBRAS COMPLEMENTARES - CONSOLIDAÇÃO	O
4.1.3.4.2.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA PAVIMENTAÇÃO E OBRAS COMPLEMENTARES - INTRA OFSS	O
4.1.3.4.3.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PELA PAVIMENTAÇÃO E OBRAS COMPLEMENTARES - INTER OFSS	O
4.1.3.9.0.00.00	OUTRAS CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	O
4.1.3.9.1.00.00	OUTRAS CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA - CONSOLIDAÇÃO	O
4.1.3.9.2.00.00	OUTRAS CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA - INTRA OFSS	O
4.1.3.9.3.00.00	OUTRAS CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA - INTER OFSS	O
4.2.0.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES	O
4.2.1.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	O
4.2.1.1.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - RPPS	O
4.2.1.1.1.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - RPPS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.2.1.1.2.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - RPPS - INTRA OFSS	O
4.2.1.1.3.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - RPPS - INTER OFSS	O
4.2.1.2.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - RGPS	O
4.2.1.2.1.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - RGPS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.2.1.2.2.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - RGPS - INTRA OFSS	O
4.2.1.2.3.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - RGPS - INTER OFSS	O
4.2.1.3.0.00.00	CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA OU O FATURAMENTO	O
4.2.1.3.1.00.00	CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA OU O FATURAMENTO - CONSOLIDAÇÃO	O

4.2.1.3.2.00.00	CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA OU O FATURAMENTO - INTRA OFSS	O
4.2.1.3.3.00.00	CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA OU O FATURAMENTO - INTER OFSS	O
4.2.1.4.0.00.00	CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO	O
4.2.1.4.1.00.00	CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO - CONSOLIDAÇÃO	O
4.2.1.4.2.00.00	CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO - INTRA OFSS	O
4.2.1.4.3.00.00	CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO - INTER OFSS	O
4.2.1.5.0.00.00	CONTRIBUIÇÃO SOBRE RECEITA DE CONCURSO DE PROGNOSTICO	O
4.2.1.5.1.00.00	CONTRIBUIÇÃO SOBRE RECEITA DE CONCURSO DE PROGNOSTICO - CONSOLIDAÇÃO	O
4.2.1.6.0.00.00	CONTRIBUIÇÃO DO IMPORTADOR DE BENS OU SERVIÇOS DO EXTERIOR	O
4.2.1.6.1.00.00	CONTRIBUIÇÃO DO IMPORTADOR DE BENS OU SERVIÇOS DO EXTERIOR - CONSOLIDAÇÃO	O
4.2.1.6.2.00.00	CONTRIBUIÇÃO DO IMPORTADOR DE BENS OU SERVIÇOS DO EXTERIOR - INTRA OFSS	O
4.2.1.6.3.00.00	CONTRIBUIÇÃO DO IMPORTADOR DE BENS OU SERVIÇOS DO EXTERIOR - INTER OFSS	O
4.2.1.9.0.00.00	OUTRAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	O
4.2.1.9.1.00.00	OUTRAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.2.1.9.2.00.00	OUTRAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - INTRA OFSS	O
4.2.1.9.3.00.00	OUTRAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - INTER OFSS	O
4.2.2.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	O
4.2.2.0.1.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CONSOLIDAÇÃO	O
4.2.2.0.2.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - INTRA OFSS	O
4.2.2.0.3.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - INTER OFSS	O
4.2.3.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA	O
4.2.3.0.1.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - CONSOLIDAÇÃO	O
4.2.3.0.2.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - INTRA OFSS	O

4.2.3.0.3.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - INTER OFSS	O
4.2.4.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGÓRIAS PROFISSIONAIS	O
4.2.4.0.1.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGÓRIAS PROFISSIONAIS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.2.4.0.2.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGÓRIAS PROFISSIONAIS - INTRA OFSS	O
4.2.4.0.3.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGÓRIAS PROFISSIONAIS - INTER OFSS	O
4.3.0.0.0.00.00	EXPLORAÇÃO E VENDA DE BENS, SERVIÇOS E DIREITOS	O
4.3.1.0.0.00.00	VENDA DE MERCADORIAS	O
4.3.1.1.0.00.00	VENDA BRUTA DE MERCADORIAS	O
4.3.1.1.1.00.00	VENDA BRUTA DE MERCADORIAS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.3.1.1.2.00.00	VENDA BRUTA DE MERCADORIAS - INTRA OFSS	O
4.3.1.1.3.00.00	VENDA BRUTA DE MERCADORIAS - INTER OFSS	O
4.3.1.9.0.00.00	(-) DEDUÇÕES DA VENDA BRUTA DE MERCADORIAS	O
4.3.1.9.1.00.00	(-) DEDUÇÕES DA VENDA BRUTA DE MERCADORIAS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.3.1.9.2.00.00	(-) DEDUÇÕES DA VENDA BRUTA DE MERCADORIAS - INTRA OFSS	O
4.3.1.9.3.00.00	(-) DEDUÇÕES DA VENDA BRUTA DE MERCADORIAS - INTER OFSS	O
4.3.2.0.0.00.00	VENDA DE PRODUTOS	O
4.3.2.1.0.00.00	VENDA BRUTA DE PRODUTOS	O
4.3.2.1.1.00.00	VENDA BRUTA DE PRODUTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.3.2.1.2.00.00	VENDA BRUTA DE PRODUTOS - INTRA OFSS	O
4.3.2.1.3.00.00	VENDA BRUTA DE PRODUTOS - INTER OFSS	O
4.3.2.9.0.00.00	(-) DEDUÇÕES DE VENDA BRUTA DE PRODUTOS	O
4.3.2.9.1.00.00	(-) DEDUÇÕES DA VENDA BRUTA DE PRODUTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.3.2.9.2.00.00	(-) DEDUÇÕES DA VENDA BRUTA DE PRODUTOS - INTRA OFSS	O

4.3.2.9.3.00.00	(-) DEDUÇÕES DA VENDA BRUTA DE PRODUTOS - INTER OFSS	O
4.3.3.0.0.00.00	EXPLORAÇÃO DE BENS E DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	O
4.3.3.1.0.00.00	VALOR BRUTO DE EXPLORAÇÃO DE BENS E DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	O
4.3.3.1.1.00.00	VALOR BRUTO DE EXPLORAÇÃO DE BENS, DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.3.3.1.2.00.00	VALOR BRUTO DE EXPLORAÇÃO DE BENS, DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - INTRA OFSS	O
4.3.3.1.3.00.00	VALOR BRUTO DE EXPLORAÇÃO DE BENS, DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - INTER OFSS	O
4.3.3.9.0.00.00	(-) DEDUÇÕES DO VALOR BRUTO DE EXPLORAÇÃO DE BENS, DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	O
4.3.3.9.1.00.00	(-) DEDUÇÕES DO VALOR BRUTO DE EXPLORAÇÃO DE BENS, DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.3.3.9.2.00.00	(-) DEDUÇÕES DO VALOR BRUTO DE EXPLORAÇÃO DE BENS, DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - INTRA OFSS	O
4.3.3.9.3.00.00	(-) DEDUÇÕES DO VALOR BRUTO DE EXPLORAÇÃO DE BENS, DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - INTER OFSS	O
4.4.0.0.0.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS FINANCEIRAS	O
4.4.1.0.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	O
4.4.1.1.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS	O
4.4.1.1.1.00.00	JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.4.1.1.2.00.00	JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS - INTRA OFSS	O
4.4.1.1.3.00.00	JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS - INTER OFSS	O
4.4.1.2.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	O
4.4.1.2.1.00.00	JUROS E ENCARGOS DE FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.4.1.2.2.00.00	JUROS E ENCARGOS DE FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS - INTRA OFSS	O
4.4.1.2.3.00.00	JUROS E ENCARGOS DE FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS - INTER OFSS	O
4.4.2.0.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA	O
4.4.2.1.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA SOBRE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	O
4.4.2.1.1.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA SOBRE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS - CONSOLIDAÇÃO	O

4.4.2.1.2.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA SOBRE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS - INTRA OFSS	O
4.4.2.1.3.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA SOBRE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS - INTER OFSS	O
4.4.2.2.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA SOBRE FORNECIMENTOS DE BENS E SERVIÇOS	O
4.4.2.2.1.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA SOBRE FORNECIMENTOS DE BENS E SERVIÇOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.4.2.2.2.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA SOBRE FORNECIMENTOS DE BENS E SERVIÇOS - INTRA OFSS	O
4.4.2.2.3.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA SOBRE FORNECIMENTOS DE BENS E SERVIÇOS - INTER OFSS	O
4.4.2.3.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA SOBRE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	O
4.4.2.3.1.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA SOBRE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.4.2.3.2.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA SOBRE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS - INTRA OFSS	O
4.4.2.3.3.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA SOBRE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS - INTER OFSS	O
4.4.2.9.0.00.00	OUTROS JUROS E ENCARGOS DE MORA	O
4.4.2.9.1.00.00	OUTROS JUROS E ENCARGOS DE MORA - CONSOLIDAÇÃO	O
4.4.2.9.2.00.00	OUTROS JUROS E ENCARGOS DE MORA - INTRA OFSS	O
4.4.2.9.3.00.00	OUTROS JUROS E ENCARGOS DE MORA - INTER OFSS	O
4.4.3.0.0.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS	O
4.4.3.1.0.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DE EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS	O
4.4.3.1.1.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DE EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.4.3.1.2.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DE EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS - INTRA OFSS	O
4.4.3.1.3.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DE EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS - INTER OFSS	O
4.4.3.2.0.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DE FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	O
4.4.3.2.1.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DE FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.4.3.2.2.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DE FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS - INTRA OFSS	O
4.4.3.2.3.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DE FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS - INTER OFSS	O

4.4.3.9.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS	O
4.4.3.9.1.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.4.3.9.2.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS - INTRA OFSS	O
4.4.3.9.3.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS - INTER OFSS	O
4.4.4.0.0.00.00	DESCONTOS FINANCEIROS OBTIDOS	O
4.4.4.0.1.00.00	DESCONTOS FINANCEIROS OBTIDOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.4.4.0.2.00.00	DESCONTOS FINANCEIROS OBTIDOS - INTRA OFSS	O
4.4.4.0.3.00.00	DESCONTOS FINANCEIROS OBTIDOS - INTER OFSS	O
4.4.5.0.0.00.00	REMUNERAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS E APLICAÇÕES FINANCEIRAS	O
4.4.5.1.0.00.00	REMUNERAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS	O
4.4.5.1.1.00.00	REMUNERAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.4.5.2.0.00.00	REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS	O
4.4.5.2.1.00.00	REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.4.9.0.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS FINANCEIRAS	O
4.4.9.0.1.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS FINANCEIRAS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.4.9.0.2.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS FINANCEIRAS - INTRA OFSS	O
4.4.9.0.3.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS FINANCEIRAS - INTER OFSS	O
4.5.0.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS	O
4.5.1.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS	O
4.5.1.0.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.5.1.0.2.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS - INTRA OFSS	O
4.5.2.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTER GOVERNAMENTAIS	O
4.5.2.0.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTER GOVERNAMENTAIS - CONSOLIDAÇÃO	O

4.5.2.0.3.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTER GOVERNAMENTAIS - INTER OFSS	O
4.5.3.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS DAS INSTITUIÇÕES PRIVADAS	O
4.5.3.1.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS DAS INSTITUIÇÕES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS	O
4.5.3.1.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS DAS INSTITUIÇÕES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.5.3.2.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS DAS INSTITUIÇÕES PRIVADAS COM FINS LUCRATIVOS	O
4.5.3.2.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS DAS INSTITUIÇÕES PRIVADAS COM FINS LUCRATIVOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.5.4.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS DAS INSTITUIÇÕES MULTIGOVERNAMENTAIS	O
4.5.4.0.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS DAS INSTITUIÇÕES MULTIGOVERNAMENTAIS - INTER OFSS	O
4.5.5.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS	O
4.5.5.0.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.5.6.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS DO EXTERIOR	O
4.5.6.0.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS DO EXTERIOR - CONSOLIDAÇÃO	O
4.5.7.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS DE PESSOAS FÍSICAS	O
4.5.7.0.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS DE PESSOAS FÍSICAS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.6.0.0.0.00.00	VALORIZAÇÃO E GANHOS COM ATIVOS	O
4.6.1.0.0.00.00	REAVALIAÇÃO DE ATIVOS	O
4.6.1.1.0.00.00	REAVALIAÇÃO DE IMOBILIZADO	O
4.6.1.1.1.00.00	REAVALIAÇÃO DE IMOBILIZADO - CONSOLIDAÇÃO	O
4.6.1.2.0.00.00	REAVALIAÇÃO DE INTANGÍVEIS	O
4.6.1.2.1.00.00	REAVALIAÇÃO DE INTANGÍVEIS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.6.1.9.0.00.00	REAVALIAÇÃO DE OUTROS ATIVOS	O
4.6.1.9.1.00.00	REAVALIAÇÃO DE OUTROS ATIVOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.6.2.0.0.00.00	GANHOS COM ALIENAÇÃO	O

4.6.2.1.0.00.00	GANHOS COM ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS	O
4.6.2.1.1.00.00	GANHOS COM ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.6.2.2.0.00.00	GANHOS COM ALIENAÇÃO DE IMOBILIZADO	O
4.6.2.2.1.00.00	GANHOS COM ALIENAÇÃO DE IMOBILIZADO - CONSOLIDAÇÃO	O
4.6.2.3.0.00.00	GANHOS COM ALIENAÇÃO DE INTANGÍVEIS	O
4.6.2.3.1.00.00	GANHOS COM ALIENAÇÃO DE INTANGÍVEIS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.6.3.0.0.00.00	GANHOS COM INCORPORAÇÃO DE ATIVOS	O
4.6.3.1.0.00.00	GANHOS COM INCORPORAÇÃO DE ATIVOS POR DESCOBERTAS	O
4.6.3.1.1.00.00	GANHOS COM INCORPORAÇÃO DE ATIVOS POR DESCOBERTAS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.6.3.2.0.00.00	GANHOS COM INCORPORAÇÃO DE ATIVOS POR NASCIMENTOS	O
4.6.3.2.1.00.00	GANHOS COM INCORPORAÇÃO DE ATIVOS POR NASCIMENTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.6.3.3.0.00.00	GANHOS COM INCORPORAÇÃO DE VALORES APREENDIDOS	O
4.6.3.3.1.00.00	GANHOS COM INCORPORAÇÃO DE ATIVOS APREENDIDOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.6.3.9.0.00.00	OUTROS GANHOS COM INCORPORAÇÃO DE ATIVOS	O
4.6.3.9.1.00.00	OUTROS GANHOS COM INCORPORAÇÃO DE ATIVOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.9.0.0.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	O
4.9.1.0.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA A CLASSIFICAR	O
4.9.1.0.1.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA A CLASSIFICAR - CONSOLIDAÇÃO	O
4.9.1.0.2.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA A CLASSIFICAR - INTRA OFSS	O
4.9.1.0.3.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA A CLASSIFICAR - INTER OFSS	O
4.9.2.0.0.00.00	RESULTADO POSITIVO DE PARTICIPAÇÕES	O
4.9.2.1.0.00.00	RESULTADO POSITIVO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	O
4.9.2.1.1.00.00	RESULTADO POSITIVO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - CONSOLIDAÇÃO	O

4.9.2.1.2.00.00	RESULTADO POSITIVO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - INTRA OFSS	O
4.9.2.1.3.00.00	RESULTADO POSITIVO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - INTER OFSS	O
4.9.2.2.0.00.00	DIVIDENDOS E RENDIMENTOS DE OUTROS INVESTIMENTOS	O
4.9.2.2.1.00.00	DIVIDENDOS E RENDIMENTOS DE OUTROS INVESTIMENTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.9.2.2.2.00.00	DIVIDENDOS E RENDIMENTOS DE OUTROS INVESTIMENTOS - INTRA OFSS	O
4.9.2.2.3.00.00	DIVIDENDOS E RENDIMENTOS DE OUTROS INVESTIMENTOS - INTER OFSS	O
4.9.9.0.0.00.00	DIVERSAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	O
4.9.9.1.0.00.00	COMPENSAÇÃO FINANCEIRA ENTRE RGPS/RPPS	O
4.9.9.1.2.00.00	COMPENSAÇÃO FINANCEIRA ENTRE RGPS/RPPS - INTRA OFSS	O
4.9.9.1.3.00.00	COMPENSAÇÃO FINANCEIRA ENTRE RGPS/RPPS - INTER OFSS	O
4.9.9.2.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA COM BONIFICAÇÕES	O
4.9.9.2.1.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA COM BONIFICAÇÕES - CONSOLIDAÇÃO	O
4.9.9.2.2.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA COM BONIFICAÇÕES - INTRA OFSS	O
4.9.9.2.3.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA COM BONIFICAÇÕES - INTER OFSS	O
4.9.9.3.0.00.00	AMORTIZAÇÃO DE DESÁGIO EM INVESTIMENTOS	O
4.9.9.3.1.00.00	AMORTIZAÇÃO DE DESÁGIO EM INVESTIMENTOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.9.9.3.2.00.00	AMORTIZAÇÃO DE DESÁGIO EM INVESTIMENTOS - INTRA OFSS	O
4.9.9.3.3.00.00	AMORTIZAÇÃO DE DESÁGIO EM INVESTIMENTOS - INTER OFSS	O
4.9.9.4.0.00.00	MULTAS ADMINISTRATIVAS	O
4.9.9.4.1.00.00	MULTAS ADMINISTRATIVAS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.9.9.4.2.00.00	MULTAS ADMINISTRATIVAS - INTRA OFSS	O
4.9.9.4.3.00.00	MULTAS ADMINISTRATIVAS - INTER OFSS	O
4.9.9.5.0.00.00	INDENIZAÇÕES	O

4.9.9.5.1.00.00	INDENIZAÇÕES - CONSOLIDAÇÃO	O
4.9.9.5.2.00.00	INDENIZAÇÕES - INTRA OFSS	O
4.9.9.5.3.00.00	INDENIZAÇÕES - INTER OFSS	O
4.9.9.6.0.00.00	VPA DECORRENTE ALIENAÇÃO BENS APREENDIDOS	O
4.9.9.6.1.00.00	VPA DECORRENTE ALIENAÇÃO BENS APREENDIDOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.9.9.7.0.00.00	REVERSÃO DE PROVISÕES E AJUSTES DE PERDAS	O
4.9.9.7.1.00.00	REVERSÃO DE PROVISÕES - CONSOLIDAÇÃO	O
4.9.9.9.0.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS DECORRENTES DE FATOS GERADORES DIVERSOS	O
4.9.9.9.1.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS DECORRENTES DE FATOS GERADORES DIVERSOS - CONSOLIDAÇÃO	O
4.9.9.9.2.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS DECORRENTES DE FATOS GERADORES DIVERSOS - INTRA OFSS	O
4.9.9.9.3.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS DECORRENTES DE FATOS GERADORES DIVERSOS - INTER OFSS	O
5.0.0.0.0.00.00	CONTROLES DA APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	O
5.1.0.0.0.00.00	PLANEJAMENTO APROVADO	F
5.1.1.0.0.00.00	PPA - APROVADO	F
5.1.2.0.0.00.00	PLOA	F
5.2.0.0.0.00.00	ORÇAMENTO APROVADO	O
5.2.1.0.0.00.00	PREVISÃO DA RECEITA	O
5.2.1.1.0.00.00	PREVISÃO INICIAL DA RECEITA	O
5.2.1.2.0.00.00	ALTERAÇÃO DA PREVISÃO DA RECEITA	O
5.2.1.2.1.00.00	PREVISÃO ADICIONAL DA RECEITA	O
5.2.1.2.9.00.00	(-) ANULAÇÃO DA PREVISÃO DA RECEITA	O
5.2.2.0.0.00.00	FIXAÇÃO DA DESPESA	O
5.2.2.1.0.00.00	DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	O

5.2.2.1.1.00.00	DOTAÇÃO INICIAL	O
5.2.2.1.2.00.00	DOTAÇÃO ADICIONAL POR TIPO DE CREDITO	O
5.2.2.1.2.01.00	CREDITO ADICIONAL – SUPLEMENTAR	O
5.2.2.1.2.02.00	CREDITO ADICIONAL - ESPECIAL	O
5.2.2.1.2.02.01	CRÉDITOS ESPECIAIS ABERTOS	O
5.2.2.1.2.02.02	CRÉDITOS ESPECIAIS REABERTOS	O
5.2.2.1.2.02.03	CRÉDITOS ESPECIAIS REABERTOS - SUPLEMENTAÇÃO	O
5.2.2.1.2.03.00	CREDITO ADICIONAL – EXTRAORDINÁRIO	O
5.2.2.1.2.03.01	CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS ABERTOS	O
5.2.2.1.2.03.02	CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS REABERTOS	O
5.2.2.1.2.03.03	CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS REABERTOS - SUPLEMENTAÇÃO	O
5.2.2.1.3.00.00	DOTAÇÃO ADICIONAL POR FONTE	F
5.2.2.1.9.00.00	CANCELAMENTO/REMANEJAMENTO DE DOTAÇÃO	F
5.2.2.2.0.00.00	MOVIMENTAÇÃO DE CRÉDITOS RECEBIDOS	O
5.2.2.2.1.00.00	DESCENTRALIZAÇÃO INTERNA DE CRÉDITOS - PROVISÃO	O
5.2.2.2.2.00.00	DESCENTRALIZAÇÃO EXTERNA DE CRÉDITOS - DESTAQUE	O
5.2.2.2.9.00.00	OUTRAS DESCENTRALIZAÇÕES DE CRÉDITOS	O
5.2.2.3.0.00.00	DETALHAMENTO DE CREDITO	F
5.2.2.9.0.00.00	OUTROS CONTROLES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA	F
5.3.0.0.0.00.00	INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR	O
5.3.1.0.0.00.00	INSCRIÇÃO DE RP NÃO PROCESSADOS	O
5.3.1.1.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS INSCRITOS	O
5.3.1.2.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS - EXERCÍCIOS ANTERIORES	O

5.3.1.3.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS RESTABELECIDOS	O
5.3.1.6.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS RECEBIDOS POR TRANSFERÊNCIA	O
5.3.1.7.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO	O
5.3.2.0.0.00.00	INSCRIÇÃO DE RP PROCESSADOS	O
5.3.2.1.0.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRITOS	O
5.3.2.2.0.00.00	RP PROCESSADOS - EXERCÍCIOS ANTERIORES	O
5.3.2.6.0.00.00	RP PROCESSADOS RECEBIDOS POR TRANSFERÊNCIA	O
5.3.2.7.0.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO	F
6.0.0.0.0.00.00	CONTROLES DA EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	O
6.1.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO	F
6.1.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO PPA	F
6.1.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO PLOA	F
6.2.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO	O
6.2.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA RECEITA	O
6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	O
6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	O
6.2.1.3.0.00.00	(-) DEDUÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	O
6.2.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA DESPESA	O
6.2.2.1.0.00.00	DISPONIBILIDADES DE CREDITO	O
6.2.2.1.1.00.00	CREDITO DISPONÍVEL	O
6.2.2.1.2.00.00	CREDITO INDISPONÍVEL	O
6.2.2.1.3.00.00	CREDITO UTILIZADO	O
6.2.2.1.3.01.00	CREDITO EMPENHADO A LIQUIDAR	O

6.2.2.1.3.02.00	CREDITO EMPENHADO EM LIQUIDAÇÃO	O
6.2.2.1.3.03.00	CREDITO EMPENHADO LIQUIDADO A PAGAR	O
6.2.2.1.3.04.00	CREDITO EMPENHADO PAGO	O
6.2.2.1.3.99.00	(-) OUTROS CRÉDITOS UTILIZADOS	O
6.2.2.2.0.00.00	MOVIMENTAÇÃO DE CRÉDITOS CONCEDIDOS	F
6.2.2.2.1.00.00	DESCENTRALIZAÇÃO INTERNA DE CRÉDITOS - PROVISÃO	F
6.2.2.2.2.00.00	DESCENTRALIZAÇÃO EXTERNA DE CRÉDITOS - DESTAQUE	F
6.2.2.2.9.00.00	OUTRAS DESCENTRALIZAÇÕES DE CRÉDITOS	F
6.2.2.3.0.00.00	DETALHAMENTO DE CREDITO	F
6.2.2.9.0.00.00	OUTROS CONTROLES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA	F
6.3.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR	O
6.3.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DE RP NÃO PROCESSADOS	O
6.3.1.1.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR	O
6.3.1.2.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS EM LIQUIDAÇÃO	O
6.3.1.3.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS A PAGAR	O
6.3.1.4.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS PAGOS	O
6.3.1.5.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR BLOQUEADOS	O
6.3.1.6.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS TRANSFERIDOS	O
6.3.1.7.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO	O
6.3.1.9.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS CANCELADOS	O
6.3.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DE RP PROCESSADOS	O
6.3.2.1.0.00.00	RP PROCESSADOS A PAGAR	O
6.3.2.2.0.00.00	RP PROCESSADOS PAGOS	O

6.3.2.6.0.00.00	RP PROCESSADOS TRANSFERIDOS	O
6.3.2.7.0.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO	F
6.3.2.9.0.00.00	RP PROCESSADOS CANCELADOS	O
7.0.0.0.0.00.00	CONTROLES DEVEDORES	O
7.1.0.0.0.00.00	ATOS POTENCIAIS	O
7.1.1.0.0.00.00	ATOS POTENCIAIS ATIVOS	O
7.1.1.1.0.00.00	GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS	O
7.1.1.2.0.00.00	DIREITOS CONVENIADOS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES	O
7.1.1.3.0.00.00	DIREITOS CONTRATUAIS	O
7.1.1.9.0.00.00	OUTROS ATOS POTENCIAIS ATIVOS	O
7.1.2.0.0.00.00	ATOS POTENCIAIS PASSIVOS	O
7.1.2.1.0.00.00	GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS	O
7.1.2.2.0.00.00	OBRIGAÇÕES CONVENIADAS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES	O
7.1.2.3.0.00.00	OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS	O
7.1.2.9.0.00.00	OUTROS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS	O
7.2.0.0.0.00.00	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	O
7.2.1.0.0.00.00	DISPONIBILIDADES POR DESTINAÇÃO	O
7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	O
7.2.1.2.0.00.00	LIMITE DE RESTOS A PAGAR POR DESTINAÇÃO	F
7.2.1.3.0.00.00	RECURSO DIFERIDO POR DESTINAÇÃO	F
7.2.2.0.0.00.00	PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA	F
7.2.3.0.0.00.00	INSCRIÇÃO DO LIMITE ORÇAMENTÁRIO	F
7.2.4.0.0.00.00	CONTROLES DA ARRECADAÇÃO	F

7.3.0.0.0.00.00	DIVIDA ATIVA	O
7.3.1.0.0.00.00	CONTROLE DO ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA INSCRIÇÃO EM DIVIDA ATIVA	F
7.3.2.0.0.00.00	CONTROLE DA INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DIVIDA ATIVA	O
7.4.0.0.0.00.00	RISCOS FISCAIS	F
7.4.1.0.0.00.00	CONTROLE DE PASSIVOS CONTINGENTES	F
7.4.2.0.0.00.00	CONTROLE DOS DEMAIS RISCOS FISCAIS	F
7.8.0.0.0.00.00	CUSTOS	F
7.9.0.0.0.00.00	OUTROS CONTROLES	F
8.0.0.0.0.00.00	CONTROLES CREDORES	O
8.1.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS	O
8.1.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS	O
8.1.1.1.0.00.00	EXECUÇÃO DE GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS	O
8.1.1.2.0.00.00	EXECUÇÃO DE DIREITOS CONVENIADOS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES	O
8.1.1.3.0.00.00	EXECUÇÃO DE DIREITOS CONTRATUAIS	O
8.1.1.9.0.00.00	EXECUÇÃO DE OUTROS ATOS POTENCIAIS ATIVOS	O
8.1.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS	O
8.1.2.1.0.00.00	EXECUÇÃO DE GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS	O
8.1.2.2.0.00.00	EXECUÇÃO DE OBRIGAÇÕES CONVENIADAS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES	O
8.1.2.3.0.00.00	EXECUÇÃO DE OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS	O
8.1.2.9.0.00.00	EXECUÇÃO DE OUTROS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS	O
8.2.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	O
8.2.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DAS DISPONIBILIDADES POR DESTINAÇÃO	O
8.2.1.1.0.00.00	EXECUÇÃO DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	O

8.2.1.1.1.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	O
8.2.1.1.2.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO	O
8.2.1.1.3.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO E ENTRADAS COMPENSATÓRIAS	F
8.2.1.1.4.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS UTILIZADA	O
8.2.1.2.0.00.00	EXECUÇÃO FINANCEIRA DO LIMITE DE RESTOS A PAGAR	F
8.2.1.3.0.00.00	EXECUÇÃO DO RECURSO DIFERIDO POR DESTINAÇÃO	F
8.2.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA	F
8.2.3.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO LIMITE ORÇAMENTÁRIO	F
8.2.4.0.0.00.00	CONTROLES DA ARRECADAÇÃO	F
8.3.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA DIVIDA ATIVA	O
8.3.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA INSCRIÇÃO EM DIVIDA ATIVA	F
8.3.1.1.0.00.00	CRÉDITOS A ENCAMINHAR PARA A DIVIDA ATIVA	F
8.3.1.2.0.00.00	CRÉDITOS ENCAMINHADOS PARA A DIVIDA ATIVA	F
8.3.1.3.0.00.00	CANCELAMENTO DE CRÉDITOS ENCAMINHADOS PARA A DIVIDA ATIVA	F
8.3.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DIVIDA ATIVA	O
8.3.2.1.0.00.00	CRÉDITOS A INSCREVER EM DIVIDA ATIVA	O
8.3.2.2.0.00.00	CRÉDITOS A INSCREVER EM DIVIDA ATIVA DEVOLVIDOS	O
8.3.2.3.0.00.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DIVIDA ATIVA A RECEBER	O
8.3.2.4.0.00.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DIVIDA ATIVA RECEBIDOS	O
8.3.2.5.0.00.00	BAIXA DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DIVIDA ATIVA	O
8.4.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DOS RISCOS FISCAIS	F
8.4.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DE PASSIVOS CONTINGENTES	F
8.4.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DOS DEMAIS RISCOS FISCAIS	F

8.8.0.0.00.00	APURAÇÃO DE CUSTOS	F
8.9.0.0.00.00	OUTROS CONTROLES	F

04.07.03 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS PADRONIZADOS E CONJUNTO DE LANÇAMENTOS PADRONIZADOS

Na dinâmica de registro contábil, várias operações rotineiras podem ser simplificadas de modo a facilitar a operação contábil dos entes públicos. Para tal, faz-se necessário o uso de um instrumento de simplificação da forma de registro, e este corresponde à tabela de Lançamentos Contábeis Padronizados (LCP) e ao Conjunto de Lançamentos Padronizados (CLP).

Os Lançamentos Contábeis Padronizados correspondem a uma codificação que representa os lançamentos contábeis de forma simplificada, facilitando a operação rotineira, sobretudo para os não contadores. Os Conjuntos de Lançamentos Padronizados, por sua vez, englobam os fenômenos contábeis típicos dos entes públicos e encapsulam os LCP. Correspondem, assim, a agrupamentos de lançamentos padronizados que guardem relação, sejam em seus aspectos patrimoniais, orçamentários ou de controle, com um mesmo fenômeno.

As formas de codificação de ambos e sua estrutura lógica serão apresentados a seguir.

04.07.03.01 Lançamentos Contábeis Padronizados (LCP)

Na estrutura de Plano de Contas definida, os lançamentos fecham-se dentro de uma mesma natureza de informação. Desta forma, identificam-se padrões conforme as contas da partida dobrada nos lançamentos de 1ª fórmula. Tais padrões foram listados nos quadros a seguir e têm sido mapeados em eventos de forma a facilitar suas identificações.

Os lançamentos de natureza patrimonial fecham-se dentro das classes 1, 2, 3, e 4, respectivamente Ativo, Passivo (Exigível e Não-Exigível), VPD e VPA. As possíveis combinações entre eles são as seguintes:

		1	2	3	4
		ATIVO	PASSIVO	VPD	VPA
1	ATIVO	11 Permutação entre	12 Permutação entre Ativo e Passivo	13 Cancelamento de VPD	14 Criação ou

		elementos do Ativo.	com aumento de ambos.	correspondente a aumento de ativo.	aumento de Ativo por VPA.
2	PASSIVO	21 Permutação entre Passivo e Ativo com redução de ambos.	22 Permutativo entre elementos do Passivo.	23 Cancelamento de VPD correspondente à baixa de Passivo.	24 Baixa de Passivo por VPA.
3	VPD	31 VPD em contas de Ativo – registro em conta retificadora de ativo ou pagamento à vista.	32 VPD correspondente à assunção de obrigação.	33 Reclassificação de VPD.	34 -
4	VPA	41 Cancelamento de VPA concomitante à redução do Ativo.	42 Cancelamento de VPA concomitante a aumento do passivo	43 -	44 Reclassificação de VPA.

Os lançamentos de natureza orçamentária fecham-se dentro das classes 5 e 6, respectivamente “Controle da Aprovação do Planejamento e Orçamento” e “Controle da Execução do Planejamento e Orçamento”. A tabela com as prováveis combinações relacionadas a essas classes é apresentada abaixo:

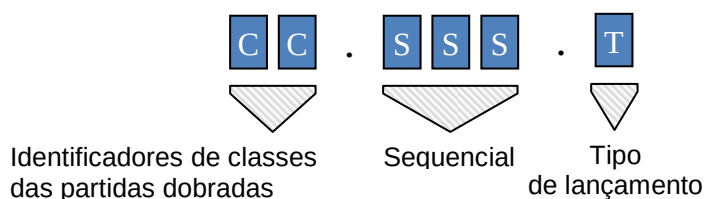
		5	6
		CAPO	CEPO
5	CAPO	55 Controles Orçamentários Específicos	56 Aprovação ou Fixação do Planejamento ou Orçamento.
6	CEPO	65 Cancelamento da Aprovação ou Fixação do Planejamento ou Orçamento.	66 Execução orçamentária.

Os lançamentos de natureza de controle fecham-se dentro das classes 7 e 8, respectivamente “Controles Devedores” e “Controles Credores”. A tabela com as prováveis combinações relacionadas a essas classes é apresentada abaixo:

		7	8
		CONTROLES CREDITORES (CC)	CONTROLES DEVEDORES (CD)
7	CC	77 -	78 Registro de controles ou encerramento dos mesmos.
8	CD	87 Cancelamento dos controles ou encerramento do exercício.	88 Execução dos controles devedores.

A tabela de Lançamentos Contábeis Padronizados é o instrumento que engloba os lançamentos em códigos padronizados que facilitam o registro dos fenômenos patrimoniais, orçamentários e de controle.

Os códigos dos LCP estão estruturados da seguinte forma:



Onde:

C – identificador da classe da conta.

S – identificador que, em seu conjunto, compõe o sequencial do código do lançamento padronizado.

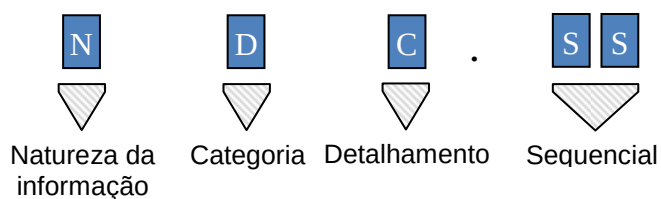
T – identificador que pode simbolizar um lançamento normal (“N”) ou de estorno (“E”).

A listagem dos LCP válidos com base na estrutura do PCASP e uma relação dos LCP aplicada aos Lançamentos Típicos do Setor Público é apresentada no anexo XI do volume de anexos do MCASP.

04.07.03.02 Conjunto de Lançamentos Padronizados

Uma transação ou evento qualquer da administração pública pode guardar relação com mais de uma natureza de informação ou mesmo com mais de um registro dentro de uma mesma natureza de informação. Com o objetivo de simplificar a representação destes fenômenos, foi desenvolvida a tabela de Conjunto de Lançamentos Padronizados (CLP). Desta forma, os CLP correspondem a agrupamentos de LCP para a representação de uma transação típica da administração pública.

Os códigos dos CLP são estruturados da seguinte forma:



Onde:

N – identificador da natureza de informação (Orçamentária, Patrimonial ou de Controle).

D – identificador do detalhamento da natureza de informação, que guarda relação com o código anterior.

C – identificador que evidencia a categoria da classificação vinculada ao detalhamento da natureza de informação.

S – identificador do sequencial do CLP que diferencia os fenômenos de mesma codificação anterior.

Os códigos dos CLP são compostos pelos identificadores apresentados na tabela a seguir:

Natureza da Informação	Categoria	Detalhamento	Código
Orçamentário	Planejamento	PPA	OPP
		LOA	OPL
	Receita (enfoque orçamentário)	Previsão	ORP
		Arrecadação	ORA
	Despesa (enfoque orçamentário)	Fixação	ODF
		Movimentação de Créditos	ODM
		Execução	ODE
	Restos a PaGar	Inscrição	OGI
		Execução	OGE
Patrimonial	AuMentativa	-	PAM
	DiMinutiva		PDM
	PerMutativa		PPM
Controle	Atos Potenciais	Ativo	CAA
		Passivo	CAP
	Financeira	Programação Financeira	CFP
		DDR	CFD
	Dívida Ativa	Inscrição	CDI
		Encaminhamento	CDE
	Riscos Fiscais	Passivos Contingentes	CRP
		Outros	CRF
	CuStos	-	CCS
	OuTros	-	COT

A montagem dos códigos dos CLP obedece a uma ordem de precedência. A natureza de informação orçamentária tem precedência sobre a patrimonial e esta, por sua vez, tem precedência sobre a de controle. Deste modo, fenômenos que possuam algum LCP de natureza de informação orçamentária, independentemente de possuírem LCP de outra natureza de informação, são iniciados sempre com o código de natureza de informação “O”. De modo semelhante, fenômenos que possuam apenas LCP patrimoniais e/ou de controle serão iniciados pelo dígito “P”. Já fenômenos que possuam apenas LCP de controle serão iniciados pelo dígito “C”.

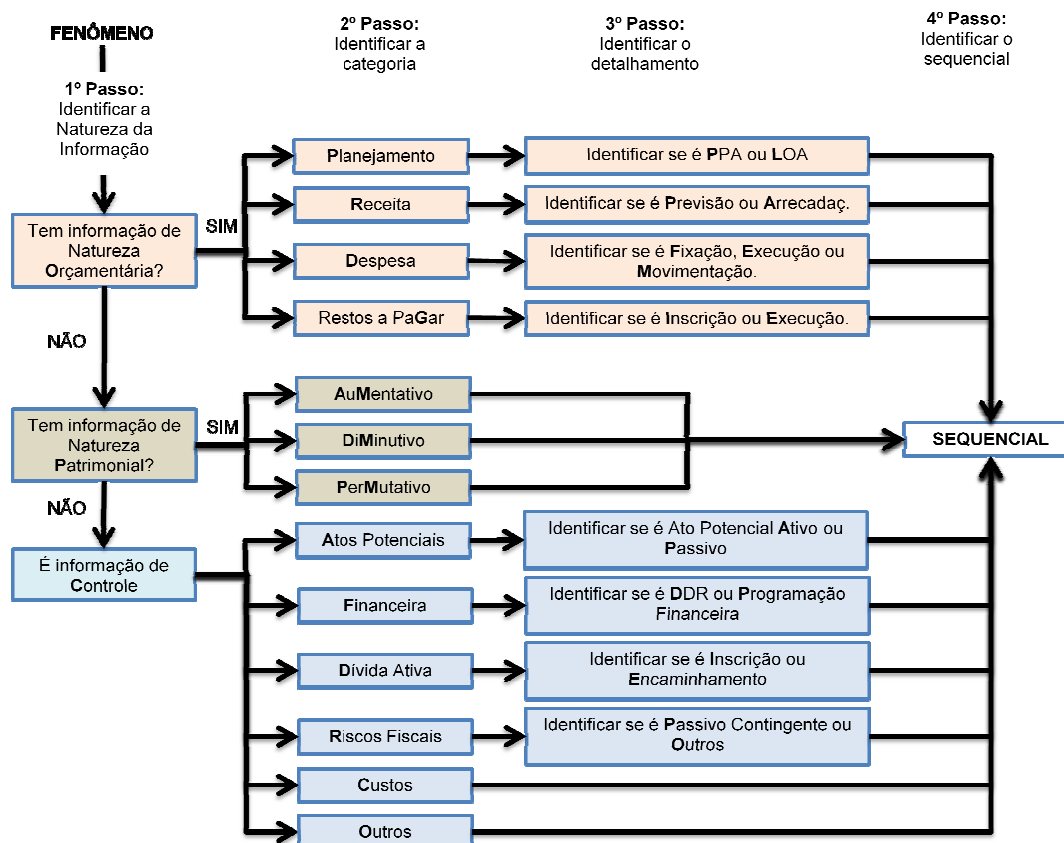
Definida a natureza de informação, faz-se necessário identificar a categoria. Esta guarda relação com a natureza e o fenômeno representado. Assim, caso a natureza seja orçamentária e o fenômeno guarde relação com a receita sob o enfoque orçamentário, a categoria terá o código “R” - Receita (enfoque orçamentário).

De modo semelhante, uma vez definidas a natureza de informação e a categoria, faz-se necessário determinar o detalhamento. Este guarda relação com os códigos anteriores.

Por fim, há de se identificar o sequencial do CLP, que possui dois dígitos e pode ser consultado na tabela apresentada no volume de anexos do MCASP.

Uma exceção à regra de formação dos CLP corresponde aos códigos patrimoniais e de controle que, por não possuírem detalhamento, tem o segundo e terceiros identificadores apresentados no nível da categoria.

O esquema de montagem dos códigos dos CLP é apresentado a seguir:



Uma relação dos CLP aplicada aos Lançamentos Típicos do Setor Público é apresentada no anexo XII do volume de anexos do MCASP.

04.07.03.03 Relação entre os LCP e CLP

Conforme anteriormente apresentado, os lançamentos contábeis são encapsulados pelos LCP. Estes podem ser agrupados de forma a refletir um fenômeno completo, constituindo um Conjunto de Lançamentos Padronizados (CLP). Assim, um fenômeno qualquer, como “Reconhecimento e Empenho de Despesa de Pessoal”, que envolve execução patrimonial, orçamentária e de controle, será representado por meio da combinação entre LCP orçamentários, de controle e patrimoniais. Os exemplos a seguir, com identificadores dos LCP e CLP, ilustram tal situação.

Exemplo 1: Transação de reconhecimento de receita sob o enfoque patrimonial (VPA) por competência.

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)
C 4.1.1.x.x.xx.xx	Exploração de bens e direitos e prestação de serviços

Código do LCP: 14.010.N

Código do CLP para reconhecimento da receita sob enfoque patrimonial: PAM.01

Exemplo 2: Transação de arrecadação da receita anterior:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa (F)
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)

Código do LCP: 11.001.N

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

Código do LCP: 66.003.N

Código da Conta	Título da Conta
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

Código do LCP: 78.003.N

Código do CLP para realização da receita sob enfoque orçamentário: ORA.04

Exemplo 3: Transação de empenho para pagamento de despesa de pessoal com obrigação patrimonial já existente.

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar

Código do LCP: 66.005.N

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Código do LCP: 66.007.N

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Pessoal a pagar (P)
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Pessoal a pagar (F)

Código do LCP: 22.001.N

Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para empenho de despesa de pessoal: ODE.02

Exemplo 4: Transação de registro de um contrato de serviços junto a um fornecedor.

Código da Conta	Título da Conta
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratuais
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de obrigações contratuais

Código do LCP: 78.002.N

Código do CLP para registro de contrato junto a fornecedor: CAP.01

Desta forma, os CLP são formados por um ou mais LCP e representam fenômenos mais genéricos.

04.07.04 REGRAS DE INTEGRIDADE DO PCASP

Com a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), é necessário observar algumas regras que garantam a integridade dos procedimentos, bem como a qualidade, consistência e transparência das informações geradas. Nesse sentido, algumas regras com o intuito de fortalecer o processo de implantação do PCASP são apresentadas neste Manual.

04.07.04.01 Regra 1 – Lançamentos Contábeis

Os lançamentos contábeis só podem ser realizados utilizando contas de uma mesma natureza de informação, conforme detalhamento a seguir:

1º opção: lançamentos de natureza patrimonial (entre as classes 1 a 4)

2º opção: lançamentos de natureza orçamentária (entre as classes 5 e 6)

3º opção: lançamentos de natureza de controle (entre as classes 7 e 8)

Tal regramento impede que ocorra, por exemplo, o lançamento de uma conta de natureza patrimonial (p. ex. clientes) em contrapartida a uma conta de natureza orçamentária (p. ex. receita realizada). Nessa hipótese, apesar de ser utilizado o método das partidas dobradas e de os valores totais lançados a débito e a crédito, apresentados no balancete contábil, não apresentarem diferença, observa-se uma inconsistência na informação gerada. O aumento de um ativo deve impactar positivamente no resultado do exercício (classe 4 – VPA) e posteriormente, com o encerramento do exercício, no patrimônio líquido (classe 2). Da mesma forma, a execução orçamentária deve ser registrada apenas nas classes 5 e 6 e os outros controles devem ser registrados utilizando apenas as classes 7 e 8.

Uma rotina importante é a de observar se os totais lançados a débito e crédito em contas de mesma natureza de informação estão apresentando valores iguais.

É necessário, ainda, restringir mais os lançamentos possíveis, uma vez que o desdobramento das respectivas contas traz uma natureza específica, vinculando alguns lançamentos contábeis, a depender do fato. Tal recurso pode ser importante para auxiliar no controle sistêmico de conformidade das informações geradas, ou seja, um fato relativo à fixação da despesa, conforme lei orçamentária anual, por exemplo, só poderá ser lançado na seguinte classificação:

Código da Conta	Título da Conta
D 5.2.2.1.1.xx.xx	Dotação Inicial
C 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível

Com o intuito de minimizar possíveis erros de escrituração e, conseqüentemente, a geração de informações inconsistentes, sugere-se o uso das tabelas abaixo para conferência dos saldos das contas listadas. As tabelas apresentam contas de natureza devedora e suas respectivas contas de natureza credora, as quais devem sempre apresentar os mesmos saldos contábeis.

CONTAS DE NATUREZA ORÇAMENTÁRIA PARA CONFERÊNCIA DE SALDOS

CONTA DE NATUREZA DEVEDORA	TÍTULO	FUNÇÃO		CONTA DE NATUREZA CREDORA	TÍTULO	FUNÇÃO
50000.00.00	CONTROLES DA APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO O E ORÇAMENTO	Compreende as contas com função de registrar os atos e fatos ligados à execução orçamentária.	=	60000.00.00	CONTROLES DA EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO O E ORÇAMENTO	Compreende as contas com função de registrar os atos e fatos ligados à execução orçamentária.
51000.00.00	PLANEJAMENTO O APROVADO	Compreende o somatório dos valores monetários previstos para execução dos programas e ações (projetos, atividades e operações especiais) estabelecidos no plano plurianual e projeto de lei orçamentária anual.	=	61000.00.00	EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO O	Compreende o somatório dos valores monetários relativos à execução dos programas e ações (projetos, atividades e operações especiais) estabelecidos no plano plurianual e projeto de lei orçamentária anual.
51100.00.00	PPA - APROVADO	Compreende o somatório dos valores monetários previstos para a execução dos programas e ações (projetos, atividades e operações especiais) estabelecidos no plano plurianual.	=	61100.00.00	EXECUÇÃO DO PPA	Compreende o somatório dos valores monetários relativos à execução dos programas e ações (projetos, atividades e operações especiais) estabelecidos no plano plurianual.
51200.00.00	PLOA	Compreende o somatório dos valores monetários previstos para a execução dos programas e ações	=	61200.00.00	EXECUÇÃO DO PLOA	Compreende o somatório dos valores monetários de receitas e despesas previstos no projeto de lei

		(projetos, atividades e operações especiais) estabelecidos no projeto de lei orçamentária anual.				orçamentária durante as suas fases de tramitação.
52000.00.00	ORÇAMENTO APROVADO	Compreende o somatório dos valores relativos à previsão da receita, fixação da despesa e suas alterações no orçamento geral da união durante o exercício financeiro.	=	62000.00.00	EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO	Compreende o somatório dos valores relativos à realização da receita, execução da despesa e suas alterações no orçamento geral da união durante o exercício financeiro.
52100.00.00	PREVISÃO DA RECEITA	Compreende o somatório dos valores relativos à previsão da receita pública aprovada pela lei orçamentária anual e suas alterações.	=	62100.00.00	EXECUÇÃO DA RECEITA	Compreende o somatório dos valores relativos à realização da receita pública aprovada pela lei orçamentária anual e suas alterações.
52200.00.00	FIXAÇÃO DA DESPESA	Compreende o somatório dos valores relativos à fixação da despesa pública aprovada pela lei orçamentária e suas alterações.	=	62200.00.00	EXECUÇÃO DA DESPESA	Compreende o somatório da disponibilidade de crédito orçamentário e da execução da despesa em suas diversas etapas.
53170.00.00	RP NÃO PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO	Registra o valor das despesas empenhadas inscritas no exercício como restos a pagar não processados, a ser transferido no exercício seguinte para a conta 531100000.	=	63170.00.00	RP NÃO PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO	Registra o valor das despesas empenhadas inscritas no exercício como restos a pagar não processados, a ser transferido no exercício seguinte para a conta 631100000 e 631200000.
53270.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO	Registra o valor das despesas empenhadas inscritas no exercício como restos a pagar processados, a ser transferido no exercício seguinte para a conta 532100000.	=	63270.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO	Registra o valor das despesas empenhadas inscritas no exercício como restos a pagar processados, a ser transferido no exercício seguinte para a conta 632100000.

CONTAS DE NATUREZA DE CONTROLE PARA CONFERÊNCIA DE SALDOS

CONTA DE NATUREZA DEVEDORA	TÍTULO	FUNÇÃO		CONTA DE NATUREZA CREDORA	TÍTULO	FUNÇÃO
70000.00.00	CONTROLES DEVEDORES	Compreende as contas em que são registrados atos potenciais e controles específicos	=	80000.00.00	CONTROLES CREDITORES	Compreende as contas em que são registradas a execução de atos potenciais e controles específicos
71000.00.00	ATOS POTENCIAIS	Compreende contas relacionadas às situações não compreendidas no	=	81000.00.00	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS	Compreende contas relacionadas à execução de situações não compreendidas

		patrimônio, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, exclusive as que dizem respeito a atos e fatos ligados à execução orçamentária e financeira e às contas com função precípua de controle.				no patrimônio, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, exclusive as que dizem respeito a atos e fatos ligados à execução orçamentária e financeira e às contas com função precípua de controle.
71100.00.00	ATOS POTENCIAIS ATIVOS	Registra os atos e fatos que possam vir a aumentar o ativo da entidade governamental.	=	81100.00.00	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS	Registra a execução dos atos e fatos que possa vir a afetar o ativo da entidade governamental.
71110.00.00	GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS	Compreende contas relacionadas ao registro de avais, fianças e hipotecas recebidas nos pais e no exterior, bem como emolumentos consulares e outras garantias e contragarantias.	=	81110.00.00	EXECUÇÃO DE GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS	Compreende as contas relacionadas ao registro da execução de avais, fianças e hipotecas recebidos nos pais e no exterior, bem como emolumentos consulares e outras garantias e contragarantias.
71120.00.00	DIREITOS CONVENIADOS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES	Compreende contas relacionadas ao registro, no conveniente, dos convênios firmados entre entidades, objetivando o cumprimento de finalidades comuns.	=	81120.00.00	EXECUÇÃO DE DIREITOS CONVENIADOS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES	Compreende contas relacionadas ao registro, no conveniente, da execução dos convênios firmados entre entidades, objetivando o cumprimento de finalidades comuns.
71130.00.00	DIREITOS CONTRATUAIS	Compreende contas relacionadas ao registro dos valores de direitos contratuais, quando a administração pública participa como contratada.	=	81130.00.00	EXECUÇÃO DE DIREITOS CONTRATUAIS	Compreende contas relacionadas ao registro da execução dos valores de direitos contratuais, quando a administração pública participa como contratada.
71190.00.00	OUTROS ATOS POTENCIAIS ATIVOS	Compreende os atos potenciais ativos não contemplados em contas específicas.	=	81190.00.00	EXECUÇÃO DE OUTROS ATOS POTENCIAIS ATIVOS	Compreende a execução dos atos potenciais ativos não contemplados em contas específicas.
71200.00.00	ATOS POTENCIAIS PASSIVOS	Registra os atos e fatos que possam vir a aumentar o passivo ou diminuir o ativo da entidade governamental.	=	81200.00.00	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS	Registra a execução dos atos e fatos que possa vir a afetar o passivo da entidade governamental
71210.00.00	GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS	Compreende contas relacionadas ao registro de avais, fianças e hipotecas concedidas nos pais e no exterior, bem como emolumentos consulares e outras garantias e contragarantias.	=	81210.00.00	EXECUÇÃO DE GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS	Compreende contas relacionadas ao registro da execução de avais, fianças e hipotecas concedidas nos pais e no exterior, bem como emolumentos consulares e outras garantias e contragarantias.

71220.00.00	OBRIGAÇÕES CONVENIADAS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES	Compreende contas relacionadas ao registro, no concedente, do valor dos convênios firmados entre entidades, objetivando o cumprimento de finalidades comuns.	=	81220.00.00	EXECUÇÃO DE OBRIGAÇÕES CONVENIADAS E OUTROS INSTRUMENTOS CONGÊNERES	Compreende contas relacionadas ao registro, no concedente, da execução do valor dos convênios, termos de coopera; firmados entre entidades, objetivando o cumprimento de finalidades comuns.
71230.00.00	OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS	Compreende contas relacionadas ao registro dos valores de obrigações contratuais, quando a administração pública participa como contratante.	=	81230.00.00	EXECUÇÃO DE OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS	Compreende contas relacionadas ao registro da execução dos valores de obrigações contratuais, quando a administração pública participa como contratante.
71290.00.00	OUTROS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS	Compreende os atos potenciais passivos não contemplados em contas específicas.	=	81290.00.00	EXECUÇÃO DE OUTROS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS	Compreende a execução dos atos potenciais passivos não contemplados em contas específicas.
72000.00.00	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	Compreende as contas de registro da programação financeira e de controle das disponibilidades	=	82000.00.00	EXECUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	Compreende as contas de registro da execução da programação financeira e de controle das disponibilidades
72100.00.00	PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA	Compreende as contas que registram as cotas, repasses e sub- repasses para atender a despesas orçamentárias, restos a pagar autorizados e demais dispêndios extra- orçamentários	=	82100.00.00	EXECUÇÃO DA PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA	Compreende as contas que registram a execução das cotas, repasses e sub- repasses para atender a despesas orçamentárias, restos a pagar autorizados e demais dispêndios extra-orçamentários
72200.00.00	DISPONIBILIDADE S POR DESTINAÇÃO	Compreende as contas que registram os controles sobre as disponibilidades por destinação de recursos	=	82200.00.00	EXECUÇÃO DAS DISPONIBILIDADE S POR DESTINAÇÃO	Compreende as contas que registram a execução dos controles das disponibilidades por destinação de recursos
72300.00.00	INSCRIÇÃO DO LIMITE ORÇAMENTÁRIO	Compreende as contas que controlam o limite de empenho e movimentação de créditos orçamentários, conforme estabelecidos em ato próprio dos poderes e do Ministério Público.	=	82300.00.00	EXECUÇÃO DO LIMITE ORÇAMENTÁRIO	Compreende as contas que controlam a execução do limite de empenho e movimentação de créditos orçamentários, conforme estabelecidos em ato próprio dos poderes e do Ministério Público.
72400.00.00	CONTROLES DA ARRECADAÇÃO	Compreende as contas que registram o valor da arrecadação líquida da receita orçamentária, por meio de documentos de arrecadação como DARF, GRU, DAR, entre outros.	=	82400.00.00	CONTROLES DA ARRECADAÇÃO	Compreende as contas que registram os valores discriminados da arrecadação da receita orçamentária, por meio de documentos de arrecadação como DARF, GRU, DAR, entre outros.

73000.00.00	DÍVIDA ATIVA	Registra o controle dos créditos a serem inscritos em dívida ativa, dos que se encontram em processamento. Compreende as contas que controlam os créditos passíveis de serem encaminhados e inscritos em dívida ativa e o processo de inscrição e a tramitação dos créditos inscritos.	=	83000.00.00	EXECUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA	Compreende as contas que controlam a execução dos créditos passíveis de serem encaminhados e inscritos em dívida ativa
73100.00.00	CONTROLE DO ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA	Registra os valores passíveis de serem encaminhados e inscritos em dívida ativa.	=	83100.00.00	EXECUÇÃO DO ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA	Compreende as contas que registram os valores a serem encaminhados e os já encaminhados para o órgão competente em inscrever em dívida ativa.
73200.00.00	CONTROLE DA INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIDA ATIVA	Compreende as contas que controlam os créditos passíveis de serem inscritos em dívida ativa pelo órgão responsável pela inscrição em dívida ativa.	=	83200.00.00	EXECUÇÃO DA INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIDA ATIVA	Compreende as contas que registram os valores a serem inscritos em dívida ativa pelo órgão competente em inscrever em dívida ativa.
74000.00.00	RISCOS FISCAIS	Compreende as contas que controlam os riscos fiscais que não preencham os requisitos para reconhecimento como passivo, conforme identificados no anexo de riscos fiscais da lei de diretrizes orçamentárias.	=	84000.00.00	EXECUÇÃO DOS RISCOS FISCAIS	Compreende as contas que controlam a execução dos riscos fiscais que não preencham os requisitos para reconhecimento como passivo, conforme identificados no anexo de riscos fiscais da lei de diretrizes orçamentárias.
74100.00.00	CONTROLE DE PASSIVOS CONTINGENTES	Compreende as contas que registram o controle dos riscos fiscais que não preencham os requisitos para reconhecimento como passivo, classificados como passivos contingentes, conforme identificados no anexo de riscos fiscais da lei de diretrizes orçamentárias	=	84100.00.00	EXECUÇÃO DE PASSIVOS CONTINGENTES	Compreende as contas que controlam a execução dos riscos fiscais que não preencham os requisitos para reconhecimento como passivo, classificados como passivos contingentes, conforme identificados no anexo de riscos fiscais da lei de diretrizes orçamentárias
74200.00.00	CONTROLE DOS DEMAIS RISCOS FISCAIS	Compreende as contas que registram os riscos fiscais que não preencham os requisitos para reconhecimento como passivo, não	=	84200.00.00	EXECUÇÃO DOS DEMAIS RISCOS FISCAIS	Compreende as contas que controlam a execução dos riscos fiscais que não preencham os requisitos para reconhecimento como passivo, não

		classificados como passivos contingentes, conforme identificados no anexo de riscos fiscais da lei de diretrizes orçamentárias.				classificados como passivos contingentes, conforme identificados no anexo de riscos fiscais da lei de diretrizes orçamentárias.
78000.00.00	CUSTOS	Compreende as contas que controlam os custos de bens e serviços produzidos	=	88000.00.00	APURAÇÃO DE CUSTOS	Compreende as contas que controlam a execução dos custos dos bens e serviços produzidos
79000.00.00	OUTROS CONTROLES	Compreende os controles não especificados anteriormente nos grupos dessa classe	=	89000.00.00	OUTROS CONTROLES	Compreende as contas de controles da execução não especificados anteriormente nos grupos dessa classe

Os lançamentos contábeis padronizados (LCP) e conjuntos de lançamentos padronizados (CLP) dispostos neste Manual estão adequados a esta regra, devendo ser observados quando da sistematização do PCASP.

Assim, todos os lançamentos contábeis que utilizam o PCASP só podem ser registrados se observada a respectiva natureza de informação, além das outras regras trazidas neste Manual.

04.07.04.02 Regra 2 – Pagamentos e Recebimentos

Nos atuais planos de contas, em geral, a estrutura é baseada nos sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação. Tal segregação garante que os registros nas contas de ativo e passivo financeiro representem apenas aqueles que independam de autorização orçamentária para sua realização ou liquidação, ou seja, os valores que estão registrados atualmente nas contas de ativo e passivo financeiro já tiveram o respectivo registro no sistema orçamentário, quando necessário. Já o PCASP apresenta as contas por natureza de informação (patrimonial, orçamentária e controle).

A natureza de informação patrimonial contempla todos os registros anteriormente classificados como financeiro e patrimonial. Assim, uma atenção especial deve ser dada aos fatos financeiros que tenham como contrapartida uma conta que possua o atributo “P” (permanente), ou seja, que dependam de autorização legislativa para a sua realização ou liquidação.

Dessa forma, regras sistêmicas devem ser implantadas com a finalidade de garantir que recursos financeiros sejam utilizados respeitando os aspectos legais vigentes, em especial a Lei nº 4.320/1964.

Para um melhor entendimento, vamos analisar algumas situações comuns da Administração Pública.

- Amortização de operação de crédito – Nos planos de contas atuais, em geral, tem-se o valor da operação de crédito no passivo do sistema patrimonial. Dessa forma, quando ocorre a execução da despesa orçamentária, há concomitantemente a respectiva baixa do passivo, com o registro de uma mutação ativa. No PCASP, o pagamento da dívida é tratado como um simples fato permutativo, sob o prisma patrimonial. No entanto, só poderá ser efetuado o pagamento se o passivo estiver marcado com o atributo “F” (financeiro). Para tanto, faz-se necessário um lançamento de troca do passivo permanente para passivo financeiro, concomitante à execução orçamentária conforme demonstrado a seguir:

Natureza de informação patrimonial:

	Código da Conta	Título da Conta
D	2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos (atributo “P”)
C	2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos (atributo “F”)

Natureza de informação orçamentária:

Empenho:

	Código da Conta	Título da Conta
D	6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar

	Código da Conta	Título da Conta
D	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar
C	6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Liquidação:

	Código da Conta	Título da Conta
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

Apenas após tal registro será possível efetuar o pagamento da seguinte forma:

Natureza da informação patrimonial:

	Código da Conta	Título da Conta
D	2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos (atributo “F”)
C	1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa

Natureza de informação orçamentária:

	Código da Conta	Título da Conta
D	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar
C	6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago

Em atendimento exclusivamente à teoria contábil, não haveria problemas em efetuar a baixa do passivo permanente em contrapartida à conta de caixa e equivalentes de caixa, entretanto a legislação proíbe o pagamento de passivo permanente, sem a devida autorização legislativa, dada por meio da Lei Orçamentária Anual.

Assim, deve-se observar que uma conta marcada com o atributo “P” nunca deve ser movimentada em contrapartida a conta de caixa e equivalentes de caixa ou a uma conta de passivo financeiro, se não houver a respectiva execução orçamentária.

- Arrecadação de dívida ativa e créditos tributários – Os valores a receber são registrados em uma conta de ativo, com atributo “P” (permanente). Qualquer recebimento de recursos financeiros relativo a esses créditos só deve ser reconhecido com o concomitante registro nas classes de natureza de informação orçamentária, ou seja, o reconhecimento da receita orçamentária. Assim, será garantida a observância dos preceitos legais, inclusive a repartição tributária prevista na Constituição Federal.

Dessa forma, não será possível registrar ingresso e saída de recursos financeiros em contrapartida a uma conta marcada com o atributo “P”. Estas poderão ser movimentadas utilizando como contrapartida:

- conta de Variação Patrimonial Aumentativa;
- conta de Variação Patrimonial Diminutiva;
- outra conta marcada como “P”, para reclassificação; e
- conta marcada como “F”, exclusivamente quando houver a respectiva execução orçamentária.

Tal critério deve ser utilizado como premissa pelos sistemas informatizados utilizados pelos entes, os quais deverão criar restrições para tal inconsistência.

04.07.04.03 Regra 3 – Crédito Empenhado em Liquidação

O uso do controle “crédito empenhado em liquidação” deve ocorrer sempre em duas situações.

A primeira refere-se aos casos em que ocorre o registro de passivo, marcado com o atributo “P” (permanente), antes da devida execução orçamentária. Dessa forma, em relação aos aspectos de natureza patrimonial, quando ocorrer a emissão do empenho relativo ao referido passivo, automaticamente, tal passivo deverá ser marcado com o atributo “F” (Financeiro). Já em relação à natureza orçamentária, deverão ocorrer no momento da emissão do empenho os seguintes lançamentos:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

O valor do crédito empenhado deverá ser evidenciado como um crédito empenhado em liquidação, pois o fato gerador daquele passivo, já registrado, ocorreu antes do empenho. Tal critério será fundamental para garantir a correspondência entre os valores registrados na contabilidade, sob o enfoque patrimonial e orçamentário. Em seguida, será disponibilizada equação que possibilita verificar a integridade dos registros realizados relativos a esta regra.

Tal situação ocorre, por exemplo, com o reconhecimento de passivos relativos aos precatórios, cuja execução orçamentária ocorrerá após tal reconhecimento.

A segunda situação refere-se à ocorrência do fato gerador do passivo após o empenho, porém antes da liquidação. Dessa forma, em relação aos aspectos de natureza patrimonial, quando ocorrer o registro do passivo, automaticamente, tal passivo deverá

ser marcado com o atributo “F” (Financeiro). Já em relação à natureza orçamentária, deverá ocorrer no momento do registro do passivo o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação

Tal situação ocorre, por exemplo, com o recebimento provisório de material permanente antes do ateste. Nesse caso, haverá o registro de ativo imobilizado e do passivo antes da liquidação, pois está caracterizada a ocorrência do fato gerador.

04.07.04.04 Regra 4 – Desenvolvimento de Equações Contábeis

Além das regras acima, algumas equações podem ser utilizadas para fins de conferência e validação das informações geradas.

Em relação às contas patrimoniais, é fato que ao final do exercício o balanço patrimonial apresentará os valores da classe 1 (ativo) iguais aos da classe 2 (passivo e patrimônio líquido). Os valores registrados ao longo do período nas classes 3 (VPD) e 4 (VPA) são encerrados no final do exercício, representando o resultado patrimonial levado para a conta de patrimônio líquido. Dessa forma, para conferir frequentemente a consistência dos registros contábeis, tem-se a equação abaixo:

EQUAÇÃO PARA CONFERÊNCIA DE SALDOS DAS CONTAS DE NATUREZA PATRIMONIAL

CONTAS DE NATUREZA DEVEDORA (A)	TÍTULOS (B)		CONTAS DE NATUREZA CREDORA (C)	TÍTULOS (D)
10000.00.00 + 30000.00.00	ATIVO + VPD (variações patrimoniais diminutivas)	=	20000.00.00 + 40000.00.00	PASSIVO + VPA (variações patrimoniais aumentativas)

Outra equação importante é a conferência dos valores lançados nas contas do passivo que estão marcadas com o atributo “F”. Tal atributo está relacionado ao conceito de ativo financeiro e passivo financeiro, trazido pela Lei 4.320/64. Assim, há como comparar os saldos das contas do passivo marcadas com o atributo “F” (coluna A) e das contas de natureza orçamentária (coluna C), conforme equação a seguir.

EQUAÇÃO PARA CONFERÊNCIA DE SALDOS DAS CONTAS DE PASSIVO (“F”) E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

CONTA DE NATUREZA PATRIMONIAL	ESPECIFICAÇÃO		CONTA DE NATUREZA ORÇAMENTÁRIA E PATRIMONIAL	TÍTULO

(A)	(B)		(C)	(D)
2XXXX.yy.w w (Atributo "F")	Todas as contas do passivo marcadas com o atributo de indicador de superávit financeiro: "F" (financeiro)	=	62213.02.00 +	Crédito empenhado em liquidação
			62213.03.00 +	Crédito empenhado liquidado
			63120.00.00 +	Restos a pagar não processados em liquidação
			63130.00.00 +	Restos a pagar não processados Liquidados a pagar
			63210.00.00 +	Restos a pagar processados a pagar
			2ZZZZ.kk.vv	Contas do passivo financeiro marcadas com atributo "F" que se refiram a depósitos de terceiros, a exemplo de cauções, que não referem-se à execução orçamentária.

Os saldos das contas de disponibilidade por destinação de recursos também podem ser verificados, conforme equação abaixo.

EQUAÇÃO PARA CONFERÊNCIA DE SALDOS DAS CONTAS DE DISPONIBILIDADE DE RECURSOS

CONTA DE NATUREZA PATRIMONIAL E ORÇAMENTÁRIA (A)		CONTA DE NATUREZA ORÇAMENTÁRIA E PATRIMONIAL (B)	TÍTULO (C)
Conta 1XXXX.yy.ww (contas de ativo com Atributo "F") deduzida da contas: 2XXXX.yy.ww (contas de passivo com Atributo "F") E as contas 62213.01.00 (crédito empenhado a liquidar) E 63110.00.00 (RP não processados a liquidar)	=	822110000	Disponibilidade por Destinação De Recursos

A execução orçamentária deve ser analisada sob o enfoque da previsão da seguinte forma:

EQUAÇÃO PARA CONFERÊNCIA DA FIXAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

CONTAS CONTÁBEIS		CONTAS CONTÁBEIS

(A)		(B)
522100000 Dotação Orçamentária + 522200000 Movimentação de Créditos Recebidos	=	622100000 Disponibilidades de Crédito + 622200000 Movimentação de Créditos Concedidos

04.07.04.05 Regra 5 – Consistência dos Registros e Saldos de Contas

Cada unidade que realize a gestão de recursos públicos deverá ser responsável pelo acompanhamento, análise e consistência dos registros e saldos das contas contábeis, bem como os reflexos causados nos respectivos demonstrativos.

A análise pode ser verificada também por meio do balancete, conforme exemplos a seguir:

- Análise de saldos invertidos - Algumas contas apresentam saldo apenas devedor ou credor, a depender de sua natureza. Dessa forma, se uma dessas contas apresenta saldo contrário à sua natureza, tal conta estará com saldo invertido de forma indevida. Supondo que o balancete contábil de uma unidade apresente o saldo devedor na conta de crédito disponível (classe 6), que possui natureza credora, conclui-se que houve uma inconsistência contábil, podendo representar realização de despesa sem a devida autorização orçamentária.
- Classificações inadequadas de receitas e despesas – Tal critério deve ser observado tanto para as contas de natureza orçamentária, nas fases de previsão e execução, quanto para as contas de natureza patrimonial (variações patrimoniais aumentativas e diminutivas). Exemplo: receitas correntes e de capital a classificar na conta de receita realizada.
- Utilizações indevidas de contas contábeis. A título de exemplo, uma escola de ensino básico, cuja atividade fim é educação, que apresente, em seu ativo imobilizado, saldo na conta “aeronaves”, provavelmente realizou uma classificação indevida.
- Saldos irrisórios ou residuais. Devem ser observadas as contas que apresentem saldos com valores irrisórios, sem movimentação por um longo período.
- Existência de saldos em contas contábeis descritas como “outros” ou “outras” deve ser limitado a 10% do total do grupo.

04.07.05 ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO

O encerramento do exercício contábil implica em alguns procedimentos específicos que devem ser adotados por todos os Entes da Federação. Dessa forma, com o intuito de orientar os diversos órgãos e entidades do Setor Público, foram definidos, de forma ilustrativa, alguns parâmetros que visam à eficiência desse processo.

Inicialmente, apesar de não ser obrigatório, é prudente estabelecer em ato regulamentar próprio cronograma com datas limites para a execução orçamentária, conforme especificidades dos atos e fatos da gestão. Tal procedimento contribui substancialmente para um adequado controle, acompanhamento e registro contábil tempestivo. No exemplo da União, o órgão central de contabilidade estabelece um cronograma que deve ser seguido pelas setoriais contábeis, que por sua vez, definem datas limites, para suas respectivas unidades vinculadas, em conformidade com aquelas definidas pelo órgão central. Dessa forma, tanto o órgão central quanto as setoriais contábeis conseguem acompanhar adequadamente os procedimentos de encerramento de exercício.

A título de exemplo, citamos, na tabela abaixo, alguns dos fatos e sugestões de prazos que podem constar no regulamento do encerramento de exercício.

Processo	Prazo estimado*
1. Prestação de contas dos adiantamentos concedidos a título de suprimentos de fundos. É importante limitar o prazo para prestação de contas, pois é com base nela que é feita a classificação e anulação adequada da despesa.	Dia 15/dez.
2. Vedação para emissão de nota de empenho, exceto aquelas relacionadas às despesas obrigatórias, a exemplo das transferências constitucionais, quando feitas por despesa.	Dia 21/dez.
2. Fechamento das unidades responsáveis pela gestão orçamentária e financeira. Tal processo pode ser estruturado por etapas, ou seja, primeiramente as unidades vinculadas a um órgão setorial, posteriormente o fechamento do órgão setorial e, por fim, o encerramento da gestão com todas as unidades, inclusive o órgão central.	Dia 31/dez.
3. Inscrição em Restos a Pagar. Este processo pode ser realizado excepcionalmente após o dia 31/dez, dentro do prazo de ajustes contábeis, com data retroativa, de forma a possibilitar uma análise adequada dos restos a pagar a serem inscritos, sendo possível após o dia 31/dez realizar apenas anulação de empenho. Para adotar tal modelo, é importante observar as normas específicas de cada ente.	Dia 05/jan.
4. Transposição de saldos para o próximo exercício. Tal rotina visa preparar o sistema para a execução orçamentária, financeira e patrimonial no exercício seguinte. Entretanto, alguns ajustes contábeis são realizados após esta data, com data retroativa, ocorrendo a atualização automática dos saldos transportados. Tal processo deve ser adequado à realidade do Ente, considerando o sistema informatizado utilizado.	Dia 31/dez.
5. Ajustes contábeis, a exemplo de valor de dívida registrada, valores de ativo, depreciação e demais fatos relevantes. Ressalva-se que como ajustes não estão compreendidos fatos de execução orçamentária.	De 01/jan a 7/jan.
6. Apuração do resultado de exercício.	08/jan.
7. Apropriação das reservas que compõem o Patrimônio Líquido.	09/jan.

* Os prazos constantes na tabela são apenas sugestivos, devendo cada Ente adequá-los à sua realidade.

Em relação às contas de natureza patrimonial, ressalva-se a necessidade de encerrar todas as contas das classes 3 e 4, relativas às variações patrimoniais aumentativas e

diminutivas. Tais contas devem ser encerradas em contrapartida a conta de resultado patrimonial do exercício, vinculada a conta 2.3.7.0.0.00.00 (resultados acumulados).

Quanto aos lançamentos contábeis típicos de encerramento de exercício, uma atenção especial deve ser dada as classes 5 e 6, de natureza de informação orçamentária, pois uma boa parte dessas contas não transfere saldo para o exercício seguinte, devendo ser encerradas. Com o intuito de facilitar a operacionalização, a tabela abaixo indica as contas que poderão transferir saldos.

CONTAS DE NATUREZA ORÇAMENTÁRIA QUE TRANSFEREM SALDOS PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE

Código da Conta	Título	Função
5.1.1.0.0.00.00	PPA - APROVADO	Compreende o somatório dos valores monetários previstos para a execução dos programas e ações (projetos, atividades e operações especiais) estabelecidos no plano plurianual.
5.3.1.2.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS - EXERCÍCIOS ANTERIORES	Registra o valor de restos a pagar não processados relativo a exercícios anteriores que não foram cancelados porque tiveram seu prazo de validade prorrogado.
5.3.1.7.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO	Registra o valor das despesas empenhadas inscritas no exercício como restos a pagar não processados, a ser transferido no exercício seguinte para a conta 531100000.
5.3.2.2.0.00.00	RP PROCESSADOS - EXERCÍCIOS ANTERIORES	Registra os valores de restos a pagar processados relativos às despesas empenhadas, liquidadas e não pagas no exercício financeiro subsequente.
5.3.2.7.0.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO	Registra o valor das despesas empenhadas inscritas no exercício como restos a pagar processados, a ser transferido no exercício seguinte para a conta 532100000.
6.1.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO PPA	Compreende o somatório dos valores Monetários relativos à execução dos programas e ações (projetos, atividades e operações especiais) estabelecidos no plano plurianual.
6.3.1.1.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR	Registra o valor dos RP não-processados ainda não liquidados.
6.3.1.2.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS EM LIQUIDAÇÃO	Registra o valor dos RP não-processados ainda não liquidados cujo fato gerador já ocorreu.
6.3.1.3.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS A PAGAR	Registra o valor dos RP não-processados, liquidados após sua inscrição e ainda não pagos.
6.3.1.5.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR BLOQUEADOS	Registra o valor de restos a pagar não processados a liquidar, bloqueado por decreto.
6.3.1.7.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO	Registra o valor das despesas empenhadas inscritas no exercício como restos a pagar não processados, a ser transferido no exercício seguinte para a conta 631100000 e 631200000.

6.3.2.1.0.00.00	RP PROCESSADOS A PAGAR	Registra o valor dos RP processados e não pagos.
6.3.2.7.0.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO	Registra o valor das despesas empenhadas inscritas no exercício como restos a pagar processados, a ser transferido no exercício seguinte para a conta 632100000.

Em virtude do procedimento de restos a pagar ser específico do setor público, os lançamentos contábeis de sua inscrição estão descritos a seguir.

Em relação ao lançamento relativo à inscrição de restos a pagar processados, esclarecemos que este acontece da seguinte forma:

Em 31/dez:

Código da Conta	Título da Conta
D 5.3.2.7.0.xx.xx	Restos a pagar processados – Inscrição no exercício
C 6.3.2.7.0.xx.xx	Restos a pagar processados – Inscrição no exercício

Observe que não há lançamentos nas contas de natureza patrimonial, pois estas serão movimentadas apenas quando da ocorrência do fato gerador do passivo.

Após tal registro é necessário que no início do exercício subsequente sejam realizados os lançamentos a seguir, possibilitando a execução dos restos a pagar processados.

Em 01/jan:

Código da Conta	Título da Conta
D 5.3.2.1.0.xx.xx	Restos a pagar processados inscritos
C 5.3.2.7.0.xx.xx	Restos a pagar processados – Inscrição no exercício

Código da Conta	Título da Conta
D 6.3.2.7.0.xx.xx	Restos a pagar processados – Inscrição no exercício
C 6.3.2.1.0.xx.xx	Restos a pagar processados a pagar

Se os restos a pagar processados, anteriormente inscritos, não forem pagos até o exercício subsequente, o Ente poderá prorrogar sua validade, observados os requisitos legais. Dessa forma, ocorrerão dois lançamentos contábeis que evidenciarão esse fato.

Código da Conta	Título da Conta
D 6.3.2.2.0.xx.xx	Restos a pagar processados pagos
C 5.3.2.1.0.xx.xx	Restos a pagar processados inscritos

Código da Conta	Título da Conta
D 5.3.2.2.0.xx.xx	Restos a pagar processados – Exercícios anteriores
C 5.3.2.1.0.xx.xx	Restos a pagar processados inscritos

Já a inscrição de restos a pagar não processados deverá ser contabilizada da seguinte forma:

Em 31/dez:

Código da Conta	Título da Conta
D 5.3.1.7.0.xx.xx	Restos a pagar não processados – Inscrição no exercício
C 6.3.1.7.0.xx.xx	Restos a pagar não processados – Inscrição no exercício

Após tal registro é necessário que no início do exercício subsequente sejam realizados os lançamentos a seguir, possibilitando a execução dos restos a pagar não processados.

Em 01/jan:

Código da Conta	Título da Conta
D 5.3.1.1.0.xx.xx	Restos a pagar não processados inscritos
C 5.3.1.7.0.xx.xx	Restos a pagar não processados – Inscrição no exercício

Código da Conta	Título da Conta
D 6.3.1.7.0.xx.xx	Restos a pagar não processados – Inscrição no exercício
C 6.3.1.1.0.xx.xx	Restos a pagar não processados a liquidar
C 6.3.1.2.0.xx.xx	Restos a pagar não processados em liquidação

Caso haja previsão legal, pode ocorrer a prorrogação dos restos a pagar não processados, anteriormente inscritos, que não tenham sido pagos no exercício subsequente. Nessa situação, deverão ser realizados os lançamentos a seguir, o primeiro no valor total pago e o segundo no valor a pagar.

Código da Conta	Título da Conta
D 6.3.1.4.0.xx.xx	Restos a pagar não processados pagos
C 5.3.1.1.0.xx.xx	Restos a pagar não processados inscritos

Código da Conta	Título da Conta
D 5.3.1.2.0.xx.xx	Restos a pagar não processados – Exercícios anteriores
C 5.3.1.1.0.xx.xx	Restos a pagar não processados inscritos

Quanto às contas das classes 7 e 8, grande parte das contas transferem saldo para o exercício seguinte. Dessa forma, o quadro a seguir detalha as contas que não podem transferir saldo para o exercício subsequente.

CONTAS DE NATUREZA DE CONTROLE QUE NÃO TRANSFEREM SALDOS PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE

Código da Conta	Título	Função

7.2.3.0.0.00.00	INSCRIÇÃO DO LIMITE ORÇAMENTÁRIO	Compreende as contas que controlam o limite de empenho e movimentação de créditos orçamentários, conforme estabelecido em ato próprio dos poderes e do Ministério Público.
7.2.4.0.0.00.00	CONTROLES DA ARRECADAÇÃO	Compreende as contas que registram o valor da arrecadação líquida da receita orçamentária, por meio de documentos de arrecadação como DARF, GRU, DAR, entre outros.
8.2.2.1.4.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS UTILIZADA	Registra o valor das disponibilidades de recursos utilizadas por meio de pagamento de despesa orçamentária e/ou depósitos.
8.2.3.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO LIMITE ORÇAMENTÁRIO	Compreende as contas que controlam a execução do limite de empenho e movimentação de créditos orçamentários, conforme estabelecido em ato próprio dos poderes e do Ministério Público.
8.2.4.0.0.00.00	CONTROLES DA ARRECADAÇÃO	Compreende as contas que registram os valores discriminados da arrecadação da receita orçamentária, por meio de documentos de arrecadação como DARF, GRU, DAR, entre outros.
8.3.1.2.0.00.00	CRÉDITOS ENCAMINHADOS PARA A DÍVIDA ATIVA	Registra os valores encaminhados para o órgão competente em inscrever em dívida ativa.
8.3.1.3.0.00.00	CANCELAMENTO DE CRÉDITOS ENCAMINHADOS PARA A DÍVIDA ATIVA	Registra o cancelamento dos valores indevidamente encaminhados para o órgão competente em inscrever em dívida ativa.
8.3.2.4.0.00.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA RECEBIDOS	Registra os valores recebidos relativos aos créditos anteriormente inscritos em dívida ativa.
8.3.2.5.0.00.00	BAIXA DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA	Registra os valores relativos às baixas de créditos inscritos em dívida ativa.
8.4.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DE PASSIVOS CONTINGENTES	Compreende as contas que controlam a execução dos riscos fiscais que não preencham os requisitos para reconhecimento como passivo, classificados como passivos contingentes, conforme identificados no anexo de riscos fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias
8.4.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DOS DEMAIS RISCOS FISCAIS	Compreende as contas que controlam a execução dos riscos fiscais que não preencham os requisitos para reconhecimento como passivo, não classificados como passivos contingentes, conforme identificados no anexo de riscos fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Por fim, é importante alertar que dentre as contas de controle, destaca-se a conta de disponibilidade por destinação de recursos. Esta requer um lançamento contábil específico, encerrando a conta da disponibilidade utilizada no exercício, conforme modelo a seguir.

	Código da Conta	Título da Conta
D	8.2.2.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada
C	7.2.2.1.0.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos

04.07.06 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS TÍPICOS DO SETOR PÚBLICO

Os lançamentos são apresentados de forma simplificada e exemplificativa, apresentando as contas debitadas e creditadas com seus respectivos títulos e códigos. Os valores são arbitrários e servem para uma melhor compreensão dos lançamentos.

Para evitar uma excessiva pormenorização de detalhes e para manter o caráter didático dos lançamentos padronizados, algumas contas *não* são apresentadas até o nível do PCASP padronizado para a Federação. Nos casos em que a conta for apresentada até um nível além do padronizado para a Federação, far-se-á uso do PCASP adaptado à União. Desta forma, alguns lançamentos possuem contas apresentadas até o 7º nível e outros até o 2º.

Os lançamentos já se encontram representados por seus respectivos LCP, e seu conjunto pelo respectivo CLP. As tabelas de CLP e LCP referenciadas apresentam-se no volume de anexos deste Manual, mais especificamente nos anexos XI e XII.

Nos casos em que contas com títulos diferentes apresentem *aparente* igualdade de códigos, deve-se entender que as contas estão apresentadas apenas até o nível identificado como necessário à compreensão do lançamento. Os níveis representados pela letra x representam o detalhamento, que será feito por meio do uso do PCASP e por cada um dos entes, a partir do nível padronizado, para atender suas necessidades específicas.

04.07.06.01 Previsão da Receita Orçamentária

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 5.2.1.1.x.xx.xx	Previsão inicial da receita	1.200.000
C 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	1.200.000

Código do LCP: 56.003.N

Código do CLP para Receita Orçamentária – Previsão: ORP.01

04.07.06.02 Fixação da Despesa Orçamentária

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 5.2.2.1.x.xx.xx	Dotação inicial	1.200.000
C 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	1.200.000

Código do LCP: 56.004.N

Código do CLP para Despesa Orçamentária – Fixação: ODF.01

04.07.06.03 Reconhecimento do Crédito Tributário

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	1.000.000
C 4.1.x.x.x.xx.xx	Impostos, taxas e contribuições de melhoria	1.000.000

Código do LCP: 14.001.N ou 14.002.N ou 14.003.N (a determinação precisa requer maior informação sobre o tributo em questão).

Código do CLP para Reconhecimento de Crédito: PAM.01

04.07.06.04 Arrecadação de tributos após o reconhecimento do fato gerador

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	900.000
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	900.000

Código do LCP: 11.001.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	900.000
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	900.000

Código do LCP: 66.003.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	900.000
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	900.000

Código do LCP: 78.003.N

Código do CLP para Receita Orçamentária – Arrecadação via Tributos: ORA.01

04.07.06.05 Operação de Crédito

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	200.000
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a curto prazo (P)	200.000

Código do LCP: 12.001.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	200.000
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	200.000

Código do LCP: 66.003.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	200.000
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	200.000

Código do LCP: 78.003.N

Código do CLP para Receita Orçamentária – Arrecadação via Operação de Crédito:
ORA.02

04.07.06.06 Alienação de Veículos (À vista)

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	300.000
C 1.2.3.1.x.xx.xx	Bens móveis (P)	300.000

Código do LCP: 11.002.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	300.000
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	300.000

Código do LCP: 66.003.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	300.000
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	300.000

Código do LCP: 78.003.N

Código do CLP para Receita Orçamentária – Arrecadação via Alienação de Bens:
ORA.03

04.07.06.07 Movimentação de Créditos

Na unidade concedente dos créditos:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	400.000
C 6.2.2.2.x.xx.xx	Movimentação de créditos concedidos	400.000

Código do LCP: 66.004.N

Código do CLP para Movimentação de Créditos (Concedente): ODM.01

Na unidade beneficiada:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 5.2.2.2.x.xx.xx	Movimentação de créditos recebidos	400.000
C 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	400.000

Código do LCP: 56.005.N

Código do CLP para Movimentação de Créditos (Beneficiado): ODM.02

04.07.06.08 Contratação de Serviços

1) Registro de contrato de serviços

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratuais	120.000
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de obrigações contratuais	120.000

Código do LCP: 78.002.N

Código do CLP para Contratos Passivos – Registro de Serviços: CAP.01

Empenho da despesa de serviços

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	120.000
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	120.000

Código do LCP: 66.005.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	120.000
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	120.000

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para Execução da Despesa - Empenho: ODE.01

2) Liquidação da despesa de serviços e entrega da nota fiscal

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.3.2.x.x.xx.xx	Serviços	10.000
C 2.1.3.1.x.xx.xx	Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo (F)	10.000

Código do LCP: 32.029.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de obrigações contratuais	10.000
C 8.1.2.3.1.02.02	Execução de obrigações contratuais – executados	10.000

Código do LCP: 88.002.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	10.000
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	10.000

Código do LCP: 66.006.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	10.000
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	10.000

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para Execução da Despesa – Liquidação: ODE.04

3) Pagamento da despesa de serviços

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.3.1.x.xx.xx	Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo (F)	10.000
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	10.000

Código do LCP: 21.009.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	10.000
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	10.000

Código do LCP: 66.009.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	10.000
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	10.000

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para Execução da Despesa – Pagamento: ODE.08

04.07.06.09 Passivo Sem Suporte Orçamentário

1) Reconhecimento do Passivo

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.1.1.x.x.xx.xx	Remuneração a pessoal	350.000
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Pessoal a pagar (P)	350.000

Código do LCP: 32.001.N

Código do CLP para Passivo Sem Suporte Orçamentário: PDM.01

2) Empenho do passivo sem suporte orçamentário

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	350.000
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	350.000

Código do LCP: 66.005.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	350.000
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	350.000

Código do LCP: 66.007.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Pessoal a pagar (P)	350.000
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Pessoal a pagar (F)	350.000

Código do LCP: 22.001.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	350.000
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	350.000

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para Execução da Despesa – Empenho: ODE.02

3) Liquidação

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	350.000
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	350.000

Código do LCP: 66.008.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	350.000
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	350.000

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para Execução da Despesa – Liquidação: ODE.05

4) Pagamento

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.1.x.x.xx.xx	Pessoal a pagar (F)	350.000
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	350.000

Código do LCP: 21.001.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	350.000
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	350.000

Código do LCP: 66.009.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	350.000
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	350.000

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para Execução da Despesa – Pagamento: ODE.09

04.07.06.10 Aquisição e Consumo de Material

1) Empenho da despesa de material de consumo

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	250.000
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	250.000

Código do LCP: 66.005.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	250.000
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	250.000

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para Execução da Despesa – Empenho: ODE.01

2) Entrega da Nota Fiscal e Liquidação

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.3.6.x.xx.xx	Almoxarifado (P)	150.000
C 2.1.3.1.x.xx.xx	Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo (F)	150.000

Código do LCP: 12.039.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	150.000
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	150.000

Código do LCP: 66.006.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	150.000
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	150.000

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para Execução da Despesa – Liquidação: ODE.06

3) Pagamento

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.3.1.x.xx.xx	Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo (F)	110.000
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	110.000

Código do LCP: 21.009.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	110.000
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	110.000

Código do LCP: 66.009.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	110.000
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	110.000

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para Execução da Despesa – Pagamento: ODE.08

4) Distribuição do material de consumo

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.3.1.1.x.xx.xx	Consumo de material	30.000
C 1.1.3.6.x.xx.xx	Almoxarifado (P)	30.000

Código do LCP: 31.049.N
Código do CLP para VPD – Consumo: PDM.02

04.07.06.11 Aquisição de Veículos

1) Empenho da despesa de aquisição de veículos

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	180.000
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	180.000

Código do LCP: 66.005.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	180.000
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	180.000

Código do LCP: 88.003.N
Código do CLP para Execução de Despesa – Empenho: ODE.01

2) Recebimento da nota fiscal de despesa de aquisição com veículos sem conferência

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.2.3.x.x.xx.xx	Bens móveis (P)	180.000
C 2.1.3.1.x.xx.xx	Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo (F)	180.000

Código do LCP: 12.066.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	180.000
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito empenhado em liquidação	180.000

Código do LCP: 66.007.N
Código do CLP para Execução da Despesa – Em Liquidação: ODE.03

3) Depreciação do veículo (1 mês)

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.3.3.x.x.xx.xx	Depreciação	3.000
C 1.2.3.8.x.xx.xx	(-) Depreciação acumulada	3.000

Código do LCP: 31.055.N
Código do CLP para VPD – Depreciação: PDM.03

04.07.06.12 Convênios

1) Assinatura de convênio

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.1.2.2.x.xx.xx	Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres	310.000
C 8.1.2.2.1.01.01	Convênios e outros instrumentos congêneres a liberar	310.000

Código do LCP: 78.003.N

Código do CLP para Contratos Passivos – Registro de Convênios: CAP.02

2) Empenho do convênio

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	310.000
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	310.000

Código do LCP: 66.005.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	310.000
C 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	310.000

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para Execução da Despesa – Empenho: ODE.01

3) Documento comprobatório e liquidação do convênio

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.3.x.x.xx.xx	Demais créditos e valores a curto prazo (P)	310.000
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Fornecedores e contas a pagar a curto prazo (F)	310.000

Código do LCP: 12.027.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	310.000
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	310.000

Código do LCP: 66.006.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.2.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	310.000

C 8.2.1.1.3.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para Execução da Despesa – Liquidação: ODE.07

4) Pagamento do convênio

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	310.000
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	310.000

Código do LCP: 66.009.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.1.2.2.1.01.01	Convênios e outros instrumentos congêneres a liberar	310.000
C 8.1.2.2.1.01.02	Convênios e outros instrumentos congêneres a comprovar	310.000

Código do LCP: 88.002.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.3.x.x.xx.xx	Fornecedores e contas a pagar a curto prazo (F)	310.000
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	310.000

Código do LCP: 21.017.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	310.000
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	310.000

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para Execução da Despesa – Pagamento: ODE.10

5) Prestação de contas do convênio

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.5.5.x.x.xx.xx	Transferências a consórcios públicos	310.000
C 1.1.3.x.x.xx.xx	Demais créditos e valores a curto prazo (P)	310.000

Código do LCP: 31.099.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)

D 8.1.2.2.1.01.02	Convênios e outros instrumentos congêneres a comprovar	310.000
C 8.1.2.2.1.01.03	Convênios e outros instrumentos congêneres a aprovar	310.000

Código do LCP: 88.002.N

Código do CLP para VPD – Convênios: PDM.04

6) Aprovação das contas do convênio

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.1.2.2.1.01.03	Convênios e outros instrumentos congêneres a aprovar	310.000
C 8.1.2.2.1.01.04	Convênios e outros instrumentos congêneres aprovados	310.000

Código do LCP: 88.002.N

Código do CLP para Contratos Passivos – Aprovação de Convênios: CAP.03

04.07.06.13 Doação Recebida de Bens Móveis

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.2.3.1.x.xx.xx	Bens móveis (P)	18.000
C 4.5.x.x.x.xx.xx	Transferências Recebidas	18.000

Código do LCP: 14.063.N

Código do CLP para VPA – Doação Recebida: PAM.02

04.07.06.14 Doação Concedida de Bens Móveis

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.5.x.x.x.xx.xx	Transferências Concedidas	7.000
C 1.2.3.1.x.xx.xx	Bens móveis (P)	7.000

Código do LCP: 31.084.N

Código do CLP para VPD – Doação Concedida: PDM.05

04.07.06.15 Depósito de Caução

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.3.x.x.xx.xx	Depósitos restituíveis e valores vinculados (F)	8.000
C 2.1.5.8.x.xx.xx	Valores restituíveis (F)	8.000

Código do LCP: 12.027.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	8.000

C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	8.000

Código do LCP: 78.003.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	8.000
C 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.000

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para Permutação Patrimonial – Caução: PPM.01

04.07.06.16 Devolução Parcial de Caução

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 2.1.5.8.x.xx.xx	Valores restituíveis (F)	6.000
C 1.1.3.x.x.xx.xx	Depósitos restituíveis e valores vinculados (F)	6.000

Código do LCP: 21.019.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.2.1.1.3.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	6.000
C 8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	6.000

Código do LCP: 88.003.N

Código do CLP para Permutação Patrimonial – Devolução de Caução: PPM.002

04.07.06.17 Dívida Ativa

1) Inscrição da dívida ativa (responsabilidade pela inscrição e pelo crédito tributário compete ao mesmo órgão)

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.3.2.x.x.xx.xx	Controle da inscrição de créditos em dívida ativa	100.000
C 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos a inscrever em dívida ativa	100.000

Código do LCP: 78.008.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos a inscrever em dívida ativa	100.000

C 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos inscritos em dívida ativa a receber	100.000

Código do LCP: 88.008.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.2.1.1.1.03.xx	Dívida ativa tributária (P)	100.000
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	100.000

Código do LCP: 11.001.N

Código do CLP para Dívida Ativa – Inscrição: PPM.03

2) Recebimento da dívida ativa

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	90.000
C 1.1.2.3.x.xx.xx	Dívida ativa tributária (P)	90.000

Código do LCP: 11.001.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	90.000
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	90.000

Código do LCP: 66.003.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	90.000
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	90.000

Código do LCP: 78.003.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos inscritos em dívida ativa a receber	90.000
C 8.3.2.4.x.xx.xx	Créditos inscritos em dívida ativa recebidos	90.000

Código do LCP: 88.008.N

Código do CLP para Receita Orçamentária – Arrecadação via Dívida Ativa: ORA.04

3) Cancelamento da inscrição da dívida ativa por previsão legal

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos inscritos em dívida ativa a receber	10.000
C 8.3.2.5.x.xx.xx	Baixa de créditos inscritos em dívida ativa	10.000

Código do LCP: 88.008.N

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.6.x.x.x.xx.xx	Desvalorização e perda de ativos	10.000
C 1.2.1.1.1.03.xx	Dívida ativa tributária (P)	10.000

Código do LCP: 31.157.N

Código do CLP para Dívida Ativa - Cancelamento de Inscrição: PDM.06

04.07.07 PCASP COM FUNÇÃO DAS CONTAS ATÉ O TERCEIRO NÍVEL

Legenda dos níveis de desdobramento:

- 1º Nível – Classe
- 2º Nível – Grupo
- 3º Nível – Subgrupo

CONTA	TÍTULO	FUNÇÃO	NATUREZA DO SALDO 121	O/F 122
1.0.0.0.0.00.00	ATIVO	Compreende os recursos controlados por uma entidade como consequência de eventos passados e dos quais se espera que fluam benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros a unidade.	D	O
1.1.0.0.0.00.00	ATIVO CIRCULANTE	Compreende os ativos que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: sejam caixa ou equivalente de caixa; sejam realizáveis ou mantidos para venda ou consumo dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos primariamente para negociação; sejam realizáveis até o termino do exercício seguinte.	D	O
1.1.1.0.0.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	Compreende o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja restrições para uso imediato.	D	O
1.1.2.0.0.00.00	CRÉDITOS A CURTO PRAZO	Compreende os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, dívida ativa, transferências e empréstimos e financiamentos concedidos realizáveis no curso do exercício social subsequente.	D	O
1.1.3.0.0.00.00	DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A CURTO PRAZO	Compreende os valores a receber por demais transações realizáveis até o termino do exercício seguinte.	D	O

¹²¹ Natureza do Saldo – identifica se a conta tem saldo credor (C) , devedor (D) ou misto (D/C).

¹²² O atributo O/F tem como objetivo indicar se, ocorrendo uma transação ou evento, o seu registro contábil é obrigatório ou facultativo.

1.1.4.0.0.00.00	INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO	Compreendem as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas à negociação e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis até o término do exercício seguinte, além das aplicações temporárias em metais preciosos.	D	O
1.1.5.0.0.00.00	ESTOQUES	Compreende o valor dos bens adquiridos, produzidos ou em processo de elaboração pela entidade com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal das atividades.	D	O
1.1.9.0.0.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS PAGAS ANTECIPADAMENTE	Compreende pagamentos de variações patrimoniais diminutivas (VPD) antecipadas, cujos benefícios ou prestação de serviço a entidade ocorrerão até o término do exercício seguinte.	D	O
1.2.0.0.0.00.00	ATIVO NÃO-CIRCULANTE	Compreende o ativo não-circulante: o ativo realizável a longo prazo, os investimentos, o imobilizado e o intangível.	D	O
1.2.1.0.0.00.00	ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	Compreende os bens, direitos e despesas antecipadas realizáveis após o término do exercício seguinte.	D	O
1.2.2.0.0.00.00	INVESTIMENTOS	Compreende as participações permanentes em outras sociedades, bem como os bens e direitos não classificáveis no ativo circulante nem no ativo realizável a longo prazo e que não se destinem a manutenção da atividade da entidade.	D	O
1.2.3.0.0.00.00	IMOBILIZADO	Compreende os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados a manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.	D	O
1.2.4.0.0.00.00	INTANGÍVEL	Compreende os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados a manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade.	D	O
2.0.0.0.0.00.00	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	Passivo compreende as obrigações existentes da entidade oriundas de eventos passados de cuja liquidação se espera que resulte em fluxo de saída de recursos que incorporem benefícios econômicos ou serviços em potencial. Patrimônio líquido compreende a diferença entre o ativo e o passivo.	C	O
2.1.0.0.0.00.00	PASSIVO CIRCULANTE	Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: tenham prazos estabelecidos ou esperados dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos primariamente para negociação; tenham prazos estabelecidos ou esperados até o término do exercício seguinte; sejam valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.	C	O

2.1.1.0.0.00.00	OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS, PREVIDENCIÁRIAS E ASSISTENCIAIS A PAGAR A CURTO PRAZO	Compreende as obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, bem como benefícios assistenciais, com vencimento até o termino do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.	C	O
2.1.2.0.0.00.00	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO	Compreende as obrigações financeiras da entidade a titulo de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos até o termino do exercício seguinte.	C	O
2.1.3.0.0.00.00	FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR A CURTO PRAZO	Compreende as obrigações junto a fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais da entidade, bem como as obrigações decorrentes do fornecimento de utilidades e da prestação de serviços, tais como de energia elétrica, água, telefone, propaganda, alugueis e todas as outras contas a pagar com vencimento até o termino do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.	C	O
2.1.4.0.0.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO	Compreende as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento até o termino do exercício seguinte.	C	O
2.1.5.0.0.00.00	OBRIGAÇÕES DE REPARTIÇÃO A OUTROS ENTES	Compreende os valores arrecadados de impostos e outras receitas a serem repartidos aos estados, Distrito Federal e Municípios.	C	O
2.1.7.0.0.00.00	PROVISÕES A CURTO PRAZO	Compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, com prazo provável até o termino do exercício seguinte.	C	O
2.1.8.0.0.00.00	DEMAIS OBRIGAÇÕES A CURTO PRAZO	Compreende as obrigações da entidade junto a terceiros não inclusas nos subgrupos anteriores, com vencimento até o termino do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.	C	O
2.2.0.0.0.00.00	PASSIVO NAO-CIRCULANTE	Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que não atendam a nenhum dos critérios para serem classificadas no passivo circulante.	C	O
2.2.1.0.0.00.00	OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS, PREVIDENCIÁRIAS E ASSISTENCIAIS A PAGAR A LONGO PRAZO	Compreende as obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, bem como benefícios assistenciais, com vencimento apos o termino do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.	C	O

2.2.2.0.0.00.00	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO	Compreende as obrigações financeiras da entidade a título de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos após o término do exercício seguinte.	C	O
2.2.3.0.0.00.00	FORNECEDORES A LONGO PRAZO	Compreende as obrigações junto a fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais da entidade, com vencimento após o término do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações	C	O
2.2.4.0.0.00.00	OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO	Compreende as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento após o término do exercício seguinte.	C	O
2.2.7.0.0.00.00	PROVISÕES A LONGO PRAZO	Compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, com prazo provável após o término do exercício seguinte.	C	O
2.2.8.0.0.00.00	DEMAIS OBRIGAÇÕES A LONGO PRAZO	Compreende as obrigações da entidade junto a terceiros não incluídas nos subgrupos anteriores, com vencimento após o término do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações	C	O
2.2.9.0.0.00.00	RESULTADO DIFERIDO	Compreende o valor das variações patrimoniais aumentativas já recebidas que efetivamente devem ser reconhecidas em resultados em anos futuros e que não haja qualquer tipo de obrigação de devolução por parte da entidade. Compreende também o saldo existente na antiga conta resultado de exercícios futuros em 31 de dezembro de 2008.	C	O
2.3.0.0.0.00.00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	Compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos.	C	O
2.3.1.0.0.00.00	PATRIMÔNIO SOCIAL E CAPITAL SOCIAL	Compreende o patrimônio social das autarquias, fundações e fundos e o capital social das demais entidades da administração indireta.	C	O
2.3.2.0.0.00.00	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL	Compreende os recursos recebidos pela entidade de seus acionistas ou quotistas destinados a serem utilizados para aumento de capital, quando não haja a possibilidade de devolução destes recursos.	C	O
2.3.3.0.0.00.00	RESERVAS DE CAPITAL	Compreende os valores acrescidos ao patrimônio que não transitaram pelo resultado como variações patrimoniais aumentativas (VPA).	C	O
2.3.4.0.0.00.00	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	Compreende as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos pela lei 6.404/76 ou em normas expedidas pela comissão de valores mobiliários, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.	C	O
2.3.5.0.0.00.00	RESERVAS DE LUCROS	Compreende as reservas constituídas com parcelas do lucro líquido das entidades para finalidades específicas.	C	O

2.3.6.0.0.00.00	DEMAIS RESERVAS	Compreende as demais reservas, não classificadas como reservas de capital ou de lucro, inclusive aquelas que terão seus saldos realizados por terem sido extintas pela legislação.	C	O
2.3.7.0.0.00.00	RESULTADOS ACUMULADOS	Compreende o saldo remanescente dos lucros ou prejuízos líquidos das empresas e os superávits ou déficits acumulados da administração direta, autarquias, fundações e fundos.	D/C	O
2.3.9.0.0.00.00	(-) AÇÕES / COTAS EM TESOURARIA	Compreende o valor das ações ou cotas da entidade que foram adquiridas pela própria entidade.	D	O
3.0.0.0.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	Compreende o decréscimo no benefício econômico durante o período contábil sob a forma de saída de recurso ou redução de ativo ou incremento em passivo, que resulte em decréscimo do patrimônio líquido e que não seja proveniente de distribuição aos proprietários da entidade.	D	O
3.1.0.0.0.00.00	PESSOAL E ENCARGOS	Compreende a remuneração do pessoal ativo civil ou militar, correspondente ao somatório das variações patrimoniais diminutivas com subsídios, vencimentos, soldos e vantagens pecuniárias fixas ou variáveis estabelecidas em lei decorrentes do pagamento pelo efetivo exercício do cargo, emprego ou função de confiança no setor público. Compreende ainda, obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de pagamento dos órgãos e demais entidades do setor público, contribuições a entidades fechadas de previdência e benefícios eventuais a pessoal civil e militar, destacados os custos de pessoal e encargos inerentes as mercadorias e produtos vendidos e serviços prestados.	D	O
3.1.1.0.0.00.00	REMUNERAÇÃO A PESSOAL	Compreende a remuneração do pessoal ativo civil ou militar, correspondente ao somatório das variações patrimoniais diminutivas com subsídios, vencimentos, soldos e vantagens pecuniárias fixas e variáveis estabelecidas em lei decorrentes do pagamento pelo efetivo exercício do cargo, emprego ou função de confiança no setor público, bem como as com contratos de terceirização de mão-de-obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos	D	O
3.1.2.0.0.00.00	ENCARGOS PATRONAIS	Compreende os encargos trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de pagamento dos servidores e empregados ativos, pertencentes aos órgãos e demais entidades do setor público, bem como contribuições a entidades fechadas de previdência e ainda outras contribuições patronais.	D	O

3.1.3.0.0.00.00	BENEFÍCIOS A PESSOAL	Compreende o valor total das variações patrimoniais diminutivas com benefícios devidos a pessoal civil e militar, tais como para o pessoal civil: ajuda-de-custo, indenização de transporte, auxílio-moradia, auxílio-alimentação, auxílio-transporte bem como outros decorrentes de acordo ou convenção coletiva no que se refere aos empregados públicos. Para os militares: adicional de compensação orgânica não incorporada, gratificação de localidade especial, gratificação de representação, transporte, ajuda-de-custo, auxílio-fardamento, auxílio-alimentação e outros benefícios eventuais relativos ao local ou a natureza do trabalho. Estão excluídas deste grupo as despesas com vencimentos, soldos e quaisquer outras vantagens pecuniárias, bem como as despesas relacionadas aos benefícios previdenciários ou assistenciais, tais como: aposentadoria, auxílio-natalidade, salário-família, licença para tratamento de saúde, licença a gestante, a adotante e licença-maternidade, licença por acidente em serviço, assistência a saúde, garantia de condições individuais e ambientais de trabalho satisfatórias, pensão vitalícia e temporária, auxílio-funeral, auxílio-reclusão, auxílio-invalidez, assistência a saúde. Estão excluídas ainda as indenizações e restituições trabalhistas decorrentes da perda da condição de servidor ou empregado, tais como férias, aviso prévio indenizados e outras.	D	O
3.1.8.0.0.00.00	CUSTO DE PESSOAL E ENCARGOS	Compreende a variação patrimonial diminutiva relativa à pessoal e encargos utilizados na produção de bens ou serviços, sendo registrado apenas no momento da venda destes.	D	O
3.1.9.0.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS - PESSOAL E ENCARGOS	Compreende outras variações patrimoniais diminutivas, relacionadas com pessoal e encargos, não abrangidas nos grupos anteriores, tais como as indenizações e restituições trabalhistas.	D	O
3.2.0.0.0.00.00	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	Compreendem as variações patrimoniais diminutivas relativas às aposentadorias, pensões, reformas, reserva remunerada e outros benefícios previdenciários de caráter contributivo, do regime próprio da previdência social - RPPS e do regime geral da previdência social - RGPS, bem como as ações de assistência social, que são políticas de seguridade social não contributiva, visando ao enfrentamento da pobreza, a garantia dos mínimos sociais, ao provimento de condições para atender contingências sociais e a universalização dos direitos sociais.	D	O
3.2.1.0.0.00.00	APOSENTADORIAS E REFORMAS	Compreendem os benefícios de prestação continuada assegurados pela previdência social com o objetivo de garantir meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada e tempo de serviço.	D	O
3.2.2.0.0.00.00	PENSÕES	Compreendem os benefícios da previdência social que garante uma renda aos dependentes do	D	O

		segurado falecido.		
3.2.3.0.0.00.00	BENEFÍCIOS DE PRESTAÇÃO CONTINUADA	Compreendem os benefícios de prestação continuada	D	O
3.2.4.0.0.00.00	BENEFÍCIOS EVENTUAIS	Compreendem as provisões suplementares e provisórias, prestadas aos cidadãos e as famílias em virtude de nascimento, morte, situações de vulnerabilidade temporária e de calamidade pública.as provisões relativas a programas, projetos, serviços e benefícios diretamente vinculados ao campo da saúde, educação, integração nacional e das demais políticas setoriais não se incluem na modalidade de benefícios eventuais da assistência social.	D	O
3.2.5.0.0.00.00	POLÍTICAS PÚBLICAS DE TRANSFERÊNCIA DE RENDA	Compreende as políticas públicas que visem contribuir para a redução da fome, da pobreza, da desigualdade e de outras formas de privação vividas pelas famílias mais excluídas, considerando três dimensões: o alívio imediato da pobreza, por meio da transferência de renda diretamente as famílias pobres e extremamente pobres; a contribuição para a redução da pobreza da geração seguinte, por meio do reforço do direito de acesso aos serviços de saúde e de educação, com o cumprimento das condicionalidades nestas áreas; e a articulação de ações complementares, de forma a desenvolver as capacidades das famílias beneficiárias	D	O
3.2.9.0.0.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	Compreende outras variações patrimoniais diminutivas, relacionadas com benefícios previdenciários ou assistenciais, não abrangidas nos grupos anteriores.	D	O
3.3.0.0.0.00.00	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	Compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas com manutenção e operação da máquina pública, exceto despesas com pessoal e encargos que serão registradas em grupo específico (despesas de pessoal e encargos). Compreende: diárias, material de consumo, material de distribuição gratuita, passagens e despesas com locomoção, serviços de terceiros, arrendamento mercantil operacional, aluguel, depreciação amortização, exaustão, entre outras.	D	O
3.3.1.0.0.00.00	USO DE MATERIAL DE CONSUMO	Compreende as variações patrimoniais diminutivas provenientes da distribuição do material de consumo. Um material é considerado de consumo quando for de duração inferior a dois anos, frágil, perecível, incorporável, transformável ou cuja finalidade seja para consumo imediato ou para reposição.	D	O
3.3.2.0.0.00.00	SERVIÇOS	Compreende as variações patrimoniais diminutivas provenientes da prestação de serviços fornecida a entidade governamental.	D	O
3.3.3.0.0.00.00	DEPRECIACÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO	Compreende o decréscimo no benefício de um bem durante o período contábil decorrente de depreciação, amortização e exaustão.	D	O

3.3.8.0.0.00.00	CUSTO DE MATERIAIS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	Compreende a variação patrimonial diminutiva relativa a materiais, serviços e consumo de capital fixo utilizados na produção de bens ou serviços, sendo registrado apenas no momento da venda destes.	D	O
3.4.0.0.0.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	Compreende as variações patrimoniais diminutivas com operações financeiras, tais como: juros incorridos, descontos concedidos, comissões, despesas bancárias e correções monetárias.	D	O
3.4.1.0.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS OBTIDOS	Compreende a variação patrimonial diminutiva com juros e encargos de empréstimos e financiamentos contraídos com pessoas jurídicas de direito publico ou privado.	D	O
3.4.2.0.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA	Compreende o montante de variação patrimonial diminutiva com juros e encargos a titulo de penalidade em virtude de atrasos e não cumprimento dos prazos contratuais.	D	O
3.4.3.0.0.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS	Compreende a variação patrimonial diminutiva proveniente de variações da nossa própria moeda em relação aos índices ou coeficientes aplicáveis por dispositivo legal ou contratual e a variação do valor da nossa moeda em relação às moedas estrangeiras.ressalte-se será tratada como variação monetária apenas a correção monetária pós-fixada	D	O
3.4.4.0.0.00.00	DESCONTOS FINANCEIROS CONCEDIDOS	Compreende o valor da variação patrimonial diminutiva com descontos financeiros concedidos a clientes por pagamentos antecipados de duplicatas e outros títulos.não se confundem com descontos nos preços de venda concedidos incondicionalmente, ou abatimentos de preços, que são deduções da receita	D	O
3.4.9.0.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS - FINANCEIRAS	Compreende outras variações patrimoniais diminutivas financeiras, não abrangidas nos grupos anteriores.	D	O
3.5.0.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS	Compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas com transferências inter governamentais, transferências intragovernamentais, transferências a instituições multigovernamentais, transferências a instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências a convênios e transferências ao exterior.	D	O
3.5.1.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS	Compreende as variações patrimoniais diminutivas decorrentes das transferências financeiras relativas à execução orçamentária, e de bens e valores, referentes às transações intragovernamentais	D	O
3.5.2.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTER GOVERNAMENTAIS	Compreende as variações patrimoniais diminutivas decorrentes de transferências a União, estados, distrito federal, municípios, inclusive as entidades vinculadas, de bens e/ou valores.	D	O
3.5.3.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS	Compreende as variações patrimoniais diminutivas decorrentes das transferências financeiras a instituições privadas, inclusive de bens e valores	D	O

3.5.4.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES MULTIGOVERNAMENTAIS	Compreende as variações patrimoniais diminutivas decorrentes das transferências a instituições multigovernamentais, do qual o ente transferidor não participe.	D	O
3.5.5.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS A CONSÓRCIOS PÚBLICOS	Compreende as variações patrimoniais diminutivas decorrentes das transferências a consórcios públicos, do qual o ente transferidor participe.	D	O
3.5.6.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS AO EXTERIOR	Compreende as variações patrimoniais diminutivas decorrentes de transferências a organismos e fundos internacionais, de governos estrangeiros e instituições privadas com ou sem fins lucrativos no exterior.	D	O
3.6.0.0.0.00.00	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS	Compreende a variação patrimonial diminutiva com desvalorização e perdas de ativos, com redução a valor recuperável, com provisões para perdas, perdas com alienação e perdas involuntárias.	D	O
3.6.1.0.0.00.00	REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL E AJUSTE PARA PERDAS	Compreende o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para itens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil, visando a assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior aquele passível de ser recuperado por uso ou por venda e também registra as variações patrimoniais diminutivas com ajustes para perdas.	D	O
3.6.2.0.0.00.00	PERDAS COM ALIENAÇÃO	Compreende a perda com alienação de ativos, ou seja, quando o valor alienado do ativo é menor que o seu valor contábil, de maneira que a diferença compreende a perda.	D	O
3.6.3.0.0.00.00	PERDAS INVOLUNTÁRIAS	Compreendem o desfazimento físico involuntário do bem, como o que resulta de sinistros como incêndio e inundações.	D	O
3.7.0.0.0.00.00	TRIBUTARIAS	Compreendem as variações patrimoniais diminutivas relativas aos impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições econômicas e contribuições especiais.	D	O
3.7.1.0.0.00.00	IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	Compreendem as variações patrimoniais diminutivas relativas às obrigações relativas às prestações pecuniárias compulsórias, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade vinculada. Como: impostos, taxas e contribuições de melhoria	D	O
3.7.2.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES	Compreende as variações patrimoniais diminutivas com contribuições sociais, econômicas e outras, decorrentes da intervenção do estado (União, estados, distrito federal e municípios) no domínio econômico e de interesse da categoria de profissionais econômico	D	O
3.7.8.0.0.00.00	CUSTO COM TRIBUTOS	Compreende a variação patrimonial diminutiva relativa a tributos utilizados na produção de bens ou serviços, sendo registrado apenas no momento da venda destes.	D	O

3.9.0.0.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	Compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas não incluídas nos grupos anteriores. Compreende: premiações, incentivos, equalizações de preços e taxas, participações e contribuições, resultado negativo com participações, dentre outros.		O
3.9.1.0.0.00.00	PREMIAÇÕES	Compreende as aquisição de prêmios, condecorações, medalhas, troféus, etc., bem como com o pagamento de prêmios em pecúnia, inclusive decorrentes de sorteios lotéricos	D	O
3.9.2.0.0.00.00	RESULTADO NEGATIVO DE PARTICIPAÇÕES	Compreende a apropriação do resultado negativo de participações, oriundo de prejuízos apurados nas empresas controladas e coligadas, dentre outros.	D	O
3.9.3.0.0.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS	Compreende as variações patrimoniais diminutivas apuradas pelas instituições financeiras, vinculadas ou não ao seu objeto principal.	D	O
3.9.4.0.0.00.00	INCENTIVOS	Compreende os incentivos financeiros concedidos relativos à educação, a ciência e a cultura	D	O
3.9.5.0.0.00.00	SUBVENÇÕES ECONÔMICAS	Compreende a variação patrimonial diminutiva com o pagamento de subvenções econômicas, a qualquer título, autorizadas em leis específicas, tais como: ajuda financeira a entidades privadas com fins lucrativos; concessão de bonificações a produtores, distribuidores e vendedores; cobertura, direta ou indireta, de parcela de encargos de empréstimos e financiamentos e dos custos de aquisição, de produção, de escoamento, de distribuição, de venda e de manutenção de bens, produtos e serviços em geral; e, ainda, outras operações com características semelhantes.	D	O
3.9.6.0.0.00.00	PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES	Compreende as participações de terceiros nos lucros, não relativas ao investimento dos acionistas, tais como: participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros. Além da contribuição a instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados	D	O
3.9.8.0.0.00.00	CUSTO DE OUTRAS VPD	Compreende outras variações patrimoniais diminutivas apropriadas na produção de bens ou serviços, sendo registrado apenas no momento da venda destes.	D	O
3.9.9.0.0.00.00	DIVERSAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	Compreende outras variações patrimoniais diminutivas não classificadas em itens específicos.	D	O
4.0.0.0.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA	Compreende o aumento no benefício econômico durante o período contábil sob a forma de entrada de recurso ou aumento de ativo ou diminuição de passivo, que resulte em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários.	C	O

4.1.0.0.0.00.00	IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	Compreende toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Como : impostos , taxas e contribuições de melhoria.	C	O
4.1.1.0.0.00.00	IMPOSTOS	Compreende como imposto o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte	C	O
4.1.2.0.0.00.00	TAXAS	Compreende as taxas cobradas pela União, pelos estados, pelo distrito federal ou pelos municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição	C	O
4.1.3.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	Compreende como contribuição de melhoria o tributo cobrado pela União, pelos estados, pelo distrito federal ou pelos municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, sendo instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.	C	O
4.2.0.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES	Compreende toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Como : contribuições.	C	O
4.2.1.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	Compreendem como contribuições sociais: a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; b) as dos empregadores domésticos; c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição; d) as sobre a receita e faturamento; e) as sobre o lucro; f) do importador de bens ou serviços do exterior g) e outros	C	O
4.2.2.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	Compreendem as contribuições de intervenção no domínio econômico, como por exemplo, a CIDE-combustível	C	O
4.2.3.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA	Compreende as contribuições de iluminação pública, nos termos do artigo 149-a da constituição federal, acrescentado pela emenda constitucional n.º 39/02, sendo facultada a cobrança da contribuição na fatura de consumo de energia elétrica.	C	O
4.2.4.0.0.00.00	CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS	Compreende as variações patrimoniais aumentativas provenientes de contribuições de interesse das categorias profissionais.	C	O

4.3.0.0.0.00.00	EXPLORAÇÃO E VENDA DE BENS, SERVIÇOS E DIREITOS	Compreende as variações patrimoniais aumentativas auferidas, com a exploração e venda de bens, serviços e direitos, que resultem em aumento do patrimônio líquido, independentemente de ingresso, segregando-se a venda bruta das deduções como devoluções, abatimentos e descontos comerciais concedidos.	C	O
4.3.1.0.0.00.00	VENDA DE MERCADORIAS	Compreende as variações patrimoniais aumentativas auferidas, com a venda de mercadorias, que resultem em aumento do patrimônio líquido, segregando-se a venda bruta das deduções como devoluções, abatimentos e descontos comerciais concedidos.	C	O
4.3.2.0.0.00.00	VENDA DE PRODUTOS	Compreende as variações patrimoniais aumentativas auferidas, com a venda de produtos, que resultem em aumento do patrimônio líquido, segregando-se a venda bruta das deduções como devoluções, abatimentos e descontos comerciais concedidos.	C	O
4.3.3.0.0.00.00	EXPLORAÇÃO DE BENS E DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	Compreende as variações patrimoniais aumentativas auferidas, com a prestação de serviços, que resultem em aumento do patrimônio líquido, segregando-se a venda bruta das deduções como devoluções, abatimentos e descontos comerciais concedidos.	C	O
4.4.0.0.0.00.00	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS FINANCEIRAS	Compreende o somatório das variações patrimoniais aumentativas com operações financeiras. Compreende: descontos obtidos, juros auferidos, prêmio de resgate de títulos e debêntures, entre outros.	C	O
4.4.1.0.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	Compreende as variações patrimoniais aumentativas provenientes de juros e encargos de empréstimos e financiamentos concedidos.	C	O
4.4.2.0.0.00.00	JUROS E ENCARGOS DE MORA	Compreende as variações patrimoniais aumentativas com penalidades pecuniárias decorrentes da inobservância de normas e com rendimentos destinados a indenização pelo atraso no cumprimento da obrigação representando o resultado das aplicações impostas ao contribuinte.	C	O
4.4.3.0.0.00.00	VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS	Compreende a variação patrimonial aumentativa proveniente de variações da nossa própria moeda em relação aos índices ou coeficientes aplicáveis por dispositivo legal ou contratual e a variação do valor da nossa moeda em relação às moedas estrangeiras. Ressalte-se será tratada como variação monetária apenas a correção monetária pós-fixada.	C	O
4.4.4.0.0.00.00	DESCONTOS FINANCEIROS OBTIDOS	Compreende a variação patrimonial aumentativa decorrente de descontos financeiros obtidos em virtude de liquidação antecipada de obrigações.	C	O
4.4.5.0.0.00.00	REMUNERAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS E APLICAÇÕES FINANCEIRAS	Compreende o valor total das variações patrimoniais aumentativas decorrentes da remuneração do saldo diário dos depósitos da União existentes no banco central, bem como aplicação de recursos da conta única de acordo com a rentabilidade média intrínseca dos títulos do tesouro.	C	O

4.4.9.0.0.00.00	OUTRAS VARIACÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS – FINANCEIRAS	Compreende as variações patrimoniais aumentativas provenientes de operações financeiras não compreendidas nos subgrupos anteriores.	C	O
4.5.0.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS	Compreende o somatório das variações patrimoniais aumentativas com transferências inter governamentais, transferências intragovernamentais, transferências de instituições multigovernamentais, transferências de instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências de convênios e transferências do exterior.	C	O
4.5.1.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS	Compreende as variações patrimoniais aumentativas decorrentes das transferências financeiras relativas à execução orçamentária, e de bens e valores, referentes às transações intragovernamentais	C	O
4.5.2.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS INTER GVERNAMENTAIS	Compreende as variações patrimoniais aumentativas decorrentes de transferências da União, estados, distrito federal, municípios, inclusive as entidades vinculadas, de bens e/ou valores.	C	O
4.5.3.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS DAS INSTITUIÇÕES PRIVADAS	Compreende as variações patrimoniais aumentativas decorrentes das transferências financeiras das instituições privadas, inclusive de bens e valores	C	O
4.5.4.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS DAS INSTITUIÇÕES MULTIGOVERNAMENTAIS	Compreende as variações patrimoniais aumentativas decorrentes das transferências das instituições multigovernamentais, do qual o ente transferidor não participe.	C	O
4.5.5.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS	Compreende as variações patrimoniais aumentativas decorrentes das transferências de consórcios públicos, do qual o ente transferidor participe.	C	O
4.5.6.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS DO EXTERIOR	Compreende as variações patrimoniais aumentativas decorrentes de transferências de organismos e fundos internacionais, de governos estrangeiros e instituições privadas com ou sem fins lucrativos no exterior.	C	O
4.5.7.0.0.00.00	TRANSFERÊNCIAS DE PESSOAS FÍSICAS	Compreende as variações patrimoniais aumentativas decorrentes de contribuições e doações a governos e entidades da administração descentralizada realizadas por pessoas físicas.	C	O
4.6.0.0.0.00.00	VALORIZAÇÃO E GANHOS COM ATIVOS	Compreende a variação patrimonial aumentativa com reavaliação e ganhos de ativos.	C	O
4.6.1.0.0.00.00	REAVALIAÇÃO DE ATIVOS	Compreende a variação patrimonial aumentativa relativa à adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.	C	O
4.6.2.0.0.00.00	GANHOS COM ALIENAÇÃO	Compreende o ganho com alienação de ativos, ou seja, quando o valor alienado do ativo é maior que o seu valor contábil, de maneira que a diferença compreende o ganho.	C	O
4.6.3.0.0.00.00	GANHOS COM INCORPORAÇÃO DE ATIVOS	Compreende a contrapartida da incorporação de novos ativos descobertos, a contrapartida da incorporação de ativos semoventes nascidos, por exemplo.	C	O

4.9.0.0.0.00.00	OUTRAS VARIACÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	Compreende o somatório das demais variações patrimoniais aumentativas não incluídas nos grupos anteriores, tais como: resultado positivo da equivalência patrimonial, dividendos	C	O
4.9.1.0.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA A CLASSIFICAR	Compreende os recursos referentes à variação patrimonial aumentativa recebidas e não classificadas.	C	O
4.9.2.0.0.00.00	RESULTADO POSITIVO DE PARTICIPAÇÕES	Compreende o resultado positivo das participações de caráter permanente no capital social de sociedades investidas.	C	O
4.9.9.0.0.00.00	DIVERSAS VARIACÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	Compreende outras variações patrimoniais aumentativas não classificadas em itens específicos.	C	O
5.0.0.0.0.00.00	CONTROLES DA APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	Compreende as contas com função de registra os atos e fatos ligados a execução orçamentária.	D	O
5.1.0.0.0.00.00	PLANEJAMENTO APROVADO	Compreende o somatório dos valores monetários previstos para execução dos programas e ações (projetos, atividades e operações especiais) estabelecidos no plano plurianual e projeto de lei orçamentária anual.	D	F
5.1.1.0.0.00.00	PPA - APROVADO	Compreende o somatório dos valores monetários previstos para a execução dos programas e ações (projetos, atividades e operações especiais) estabelecidos no plano plurianual.	D	F
5.1.2.0.0.00.00	PLOA	Compreende o somatório dos valores monetários previstos para a execução dos programas e ações (projetos, atividades e operações especiais) estabelecidos no projeto de lei orçamentária anual.	D	F
5.2.0.0.0.00.00	ORÇAMENTO APROVADO	Compreende o somatório dos valores relativos à previsão da receita, fixação da despesa e suas alterações no orçamento geral da União durante o exercício financeiro.	D	O
5.2.1.0.0.00.00	PREVISÃO DA RECEITA	Compreende o somatório dos valores relativos à previsão da receita pública aprovada pela lei orçamentária anual e suas alterações.	D	O
5.2.2.0.0.00.00	FIXAÇÃO DA DESPESA	Compreende o somatório dos valores relativos à fixação da despesa pública aprovada pela lei orçamentária e suas alterações.	D	O
5.3.0.0.0.00.00	INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR	Compreende o somatório relativo ao valor da inscrição das despesas empenhadas e não pagas.	D	O
5.3.1.0.0.00.00	INSCRIÇÃO DE RP NÃO PROCESSADOS	Compreende o somatório dos valores inscritos em restos a pagar não-processados relativos às despesas empenhadas e não liquidadas.	D	O
5.3.2.0.0.00.00	INSCRIÇÃO DE RP PROCESSADOS	Compreende o somatório dos valores inscritos em restos a pagar processados.	D	O
6.0.0.0.0.00.00	CONTROLES DA EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	Compreende as contas com função de registra os atos e fatos ligados a execução orçamentária.	C	O

6.1.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO	Compreende o somatório dos valores monetários relativos à execução dos programas e ações (projetos, atividades e operações especiais) estabelecidos no plano plurianual e projeto de lei orçamentária anual.	C	F
6.1.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO PPA	Compreende o somatório dos valores monetários relativos à execução dos programas e ações (projetos, atividades e operações especiais) estabelecidos no plano plurianual.	C	F
6.1.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO PLOA	Compreende o somatório dos valores monetários de receitas e despesas previstos no projeto de lei orçamentária durante as suas fases de tramitação.	C	F
6.2.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO	Compreende o somatório dos valores relativos à realização da receita, execução da despesa e suas alterações no orçamento geral da União durante o exercício financeiro.	C	O
6.2.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA RECEITA	Compreende o somatório dos valores relativos à realização da receita pública aprovada pela lei orçamentária anual e suas alterações.	C	O
6.2.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA DESPESA	Compreende o somatório da disponibilidade de crédito orçamentário e da execução da despesa em suas diversas etapas.	C	O
6.3.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR	Compreende o somatório dos valores relativos à transferência, liquidação e pagamento das despesas empenhadas e não pagas.	C	O
6.3.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DE RP NÃO PROCESSADOS	Compreende o somatório dos valores relativos à transferência, liquidação e pagamento das despesas empenhadas, não liquidadas no exercício financeiro de sua inscrição e não pagas.	C	O
6.3.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DE RP PROCESSADOS	Compreende o somatório dos valores relativos à transferência, liquidação e pagamento das despesas empenhadas, liquidadas no exercício financeiro de sua inscrição e não pagas.	C	O
7.0.0.0.0.00.00	CONTROLES DEVEDORES	Compreende as contas em que são registrados atos potenciais e controles específicos	D	O
7.1.0.0.0.00.00	ATOS POTENCIAIS	Compreende contas relacionadas às situações não compreendidas no patrimônio, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afeta-lo, exclusive as que dizem respeito a atos e fatos ligados a execução orçamentária e financeira e as contas com função precípua de controle.	D	O
7.1.1.0.0.00.00	ATOS POTENCIAIS ATIVOS	Registra os atos e fatos que possam vir a aumentar o ativo da entidade governamental.	D	O
7.1.2.0.0.00.00	ATOS POTENCIAIS PASSIVOS	Registra os atos e fatos que possam vir a aumentar o passivo ou diminuir o ativo da entidade governamental.	D	O
7.2.0.0.0.00.00	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	Compreende as contas de registro da programação financeira e de controle das disponibilidades	D	O
7.2.1.0.0.00.00	DISPONIBILIDADES POR DESTINAÇÃO	Compreende as contas que registram os controles sobre as disponibilidades por destinação de recursos	D	O

7.2.2.0.0.00.00	PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA	Compreende as contas que registram as cotas, repasses e sub-repasses para atender a despesas orçamentárias, restos a pagar autorizados e demais dispêndios extra-orçamentários	D	F
7.2.3.0.0.00.00	INSCRIÇÃO DO LIMITE ORÇAMENTÁRIO	Compreende as contas que controlam o limite de empenho e movimentação de créditos orçamentários, conforme estabelecidos em ato próprio dos poderes e ministério público.	D	F
7.2.4.0.0.00.00	CONTROLES DA ARRECADAÇÃO	Compreende as contas que registram o valor da arrecadação líquida da receita orçamentária, por meio de documentos de arrecadação como DARF, GRU, DAR, entre outros.	D	F
7.3.0.0.0.00.00	DÍVIDA ATIVA	Registra o controle dos créditos a serem inscritos em dívida ativa, dos que se encontram em processamento. Compreende as contas que controlam os créditos passíveis de serem encaminhados e inscritos em dívida ativa ou de inscrição e a tramitação dos créditos inscritos.	D	O
7.3.1.0.0.00.00	CONTROLE DO ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA	Registra os valores passíveis de serem encaminhados e inscritos em dívida ativa.	D	F
7.3.2.0.0.00.00	CONTROLE DA INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIDA ATIVA	Compreende as contas que controlam os créditos passíveis de serem inscritos em dívida ativa pelo órgão responsável pela inscrição em dívida ativa.	D	O
7.4.0.0.0.00.00	RISCOS FISCAIS	Compreende as contas que controlam os riscos fiscais que não preencham os requisitos para reconhecimento como passivo, conforme identificados no anexo de riscos fiscais da lei de diretrizes orçamentárias.	D	F
7.4.1.0.0.00.00	CONTROLE DE PASSIVOS CONTINGENTES	Compreende as contas que registram o controle dos riscos fiscais que não preencham os requisitos para reconhecimento como passivo, classificados como passivos contingentes, conforme identificados no anexo de riscos fiscais da lei de diretrizes orçamentárias	D	F
7.4.2.0.0.00.00	CONTROLE DOS DEMAIS RISCOS FISCAIS	Compreende as contas que registram os riscos fiscais que não preencham os requisitos para reconhecimento como passivo, não classificados como passivos contingentes, conforme identificados no anexo de riscos fiscais da lei de diretrizes orçamentárias.	D	F
7.8.0.0.0.00.00	CUSTOS	Compreende as contas que controlam os custos de bens e serviços produzidos	D	F
7.9.0.0.0.00.00	OUTROS CONTROLES	Compreende de controles não especificados anteriormente nos grupos dessa classe	D	F
8.0.0.0.0.00.00	CONTROLES CREDORES	Compreende as contas em que são registradas a execução de atos potenciais e controles específicos	C	O
8.1.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS	Compreende contas relacionadas à execução de situações não compreendidas no patrimônio, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, exceto as que dizem respeito a atos e fatos ligados a execução orçamentária e financeira e as contas com função precípua de controle.	C	O

8.1.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS	Registra a execução dos atos e fatos que possa vir a afetar o ativo da entidade governamental.	C	O
8.1.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS	Registra a execução dos atos e fatos que possa vir a afetar o passivo da entidade governamental	C	O
8.2.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	Compreende as contas de registro da execução da programação financeira e de controle das disponibilidades	C	O
8.2.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DAS DISPONIBILIDADES POR DESTINAÇÃO	Compreende as contas que registram a execução dos controles das disponibilidades por destinação de recursos	C	O
8.2.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA	Compreende as contas que registram a execução das cotas, repasses e sub-repasses para atender a despesas orçamentárias, restos a pagar autorizados e demais dispêndios extra-orçamentários	C	F
8.2.3.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO LIMITE ORÇAMENTÁRIO	Compreende as contas que controlam a execução do limite de empenho e movimentação de créditos orçamentários, conforme estabelecidos em ato próprio dos poderes e ministério público.	C	F
8.2.4.0.0.00.00	CONTROLES DA ARRECADAÇÃO	Compreende as contas que registram os valores discriminados da arrecadação da receita orçamentária, por meio de documentos de arrecadação como DARF, GRU, DAR, entre outros.	C	F
8.3.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA	Compreende as contas que controlam a execução dos créditos passíveis de serem encaminhados e inscritos em dívida ativa	C	O
8.3.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DO ENCAMINHAMENTO DE CRÉDITOS PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA	Compreende as contas que registram os valores a serem encaminhados e os já encaminhados para o órgão competente em inscrever em dívida ativa.	C	F
8.3.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DA INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIDA ATIVA	Compreende as contas que registram os valores a serem inscritos em dívida ativa pelo o órgão competente em inscrever em dívida ativa.	C	O
8.4.0.0.0.00.00	EXECUÇÃO DOS RISCOS FISCAIS	Compreende as contas que controlam a execução dos riscos fiscais que não preencham os requisitos para reconhecimento como passivo, conforme identificados no anexo de riscos fiscais da lei de diretrizes orçamentárias.	C	F
8.4.1.0.0.00.00	EXECUÇÃO DE PASSIVOS CONTINGENTES	Compreende as contas que controlam a execução dos riscos fiscais que não preencham os requisitos para reconhecimento como passivo, classificados como passivos contingentes, conforme identificados no anexo de riscos fiscais da lei de diretrizes orçamentárias	C	F
8.4.2.0.0.00.00	EXECUÇÃO DOS DEMAIS RISCOS FISCAIS	Compreende as contas que controlam a execução dos riscos fiscais que não preencham os requisitos para reconhecimento como passivo, não classificados como passivos contingentes, conforme identificados no anexo de riscos fiscais da lei de diretrizes orçamentárias.	C	F
8.8.0.0.0.00.00	APURAÇÃO DE CUSTOS	Compreende as contas que controlam a execução dos custos dos bens e serviços produzidos	C	F

8.9.0.0.0.00.00	OUTROS CONTROLES	Compreende as contas de controles da execução não especificados anteriormente nos grupos dessa classe	C	F

04.07.08 MECANISMO PARA CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A LRF, em seu artigo 51, prevê que “o Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público”. Essa determinação legal gera para o Tesouro Nacional, como órgão central de contabilidade, a responsabilidade de padronizar os procedimentos com a finalidade de promover a consolidação das demonstrações contábeis, que é um dos aspectos da consolidação nacional das contas.

Assim, é necessária a utilização, no PCASP, do mecanismo de exclusão de saldos recíprocos para elaboração do balanço patrimonial, balanço financeiro, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração das variações patrimoniais consolidados.

Nesse sentido, o PCASP foi estruturado para que as classes de natureza da informação patrimonial (1 – Ativo, 2 – Passivo, 3 – Variações Patrimoniais Diminutivas, 4 – Variações Patrimoniais Aumentativas) utilizassem o 5º nível para identificação de saldos recíprocos, de forma a permitir a consolidação das demonstrações contábeis citadas dos entes da federação. Assim, tais contas refletem o fenômeno contábil de acordo com a sua finalidade no processo de consolidação e com as seguintes características, levando em consideração a função de cada conta específica:

x.x.x.x.1.00.00	CONSOLIDAÇÃO	Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).
x.x.x.x.2.00.00	INTRA OFSS	Compreende os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS) do mesmo ente.
x.x.x.x.3.00.00	INTER-OFSS	Compreende os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS) de entes públicos distintos, para permitir a consolidação nacional realizada pelo Poder Executivo da União.

1.1 Lógica de registro das contas de consolidação

As contas de quinto nível do PCASP identificadas com o dígito “1” (CONSOLIDAÇÃO) possuem saldos que irão integrar os demonstrativos no processo de consolidação, podendo ser originários de:

- a) transações efetuadas entre uma unidade pertencente ao orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS) com pessoa ou unidade que não pertença ao OFSS de ente público;
- b) bens resultantes de transações entre duas unidades pertencentes ao orçamento do mesmo ente ou de entes distintos (Intra ou Inter OFSS, respectivamente), visto que nesse caso não há duplicidade de saldos a

ser excluída, pois o bem é apenas transferido de uma unidade para outra; e

- c) Eventos internos em que não há relação com outras entidades.

Por outro lado, as contas do PCASP identificadas com o dígito “2” no quinto nível (INTRA-OFSS) deverão ser excluídas no processo de consolidação de cada ente. Já para a consolidação nacional realizada pelo Poder Executivo Federal, nos termos do art. 51 da LRF, deverão ser excluídas as contas que possuem o dígito “2” e “3” no quinto nível.

Assim, a consolidação seguirá a seguinte lógica:

Consolidação	Inclui contas de 5º nível	Exclui contas de 5º nível
De cada ente	1 (Consolidação) e 3 (Inter-OFSS)	2 (Intra-OFSS)
Nacional, realizada pelo Poder Executivo da União	1 (Consolidação)	2 (Intra-OFSS) e 3 (Inter-OFSS)

1.2 Exemplos (os lançamentos evidenciam apenas os fenômenos patrimoniais): 1.2.1 – Operações que usam contas com o dígito “1” no quinto nível - CONSOLIDAÇÃO

- a) União reconhecendo obrigação decorrente de serviços educacionais contratados de empresas privadas (que não pertencem ao OFSS). Nesse caso, toda a transação (VPD e passivo) constará nos demonstrativos consolidados por se tratar de uma operação com unidade não pertencente ao OFSS.

D: 3.3.2.3.1.00.00 - VPD - SERVIÇOS TERCEIROS - PJ – CONSOLIDAÇÃO
C: 2.1.3.1.1.00.00 - FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR NACIONAIS A CURTO PRAZO – CONSOLIDAÇÃO

- b) União transferindo em doação um bem imóvel para um estado. Nesse caso, o bem deve ser baixado do ente transferidor e incorporado no ente receptor. Entretanto, as alterações patrimoniais (VPA e VPD) devem ser consideradas como INTER OFSS, pois no processo de consolidação serão eliminadas por não ter alterado os valores consolidados. É importante observar que a conta de bens sempre apresentará no quinto nível o número 1 (consolidação), pois não há necessidade de segregar os bens pelo critério de transação intra e inter.

Lançamento na União:

D: 3.5.2.0.3.00.00 - TRANSFERÊNCIAS INTER GOVERNAMENTAIS - INTER OFSS
C: 1.2.3.2.1.00.00 - BENS IMOVEIS - CONSOLIDAÇÃO

Lançamento no estado:

D: 1.2.3.2.1.00.00 - BENS IMOVEIS - CONSOLIDAÇÃO
C: 4.5.2.0.3.00.00 - TRANSFERÊNCIAS INTER GOVERNAMENTAIS - INTER OFSS

- c) União reconhecendo depreciação de bens imóveis. Nesse caso, trata-se de um evento interno da unidade em que o saldo não deverá ser excluído na consolidação.

D: 3.3.3.1.1.00.00 - DEPRECIAÇÃO - EXTRA OFSS- CONSOLIDAÇÃO
C: 1.2.3.8.1.00.00 - (-) DEPRECIAÇÃO, EXAUSTÃO E AMORTIZAÇÃO

1.2.2 – Operações que usam contas com o dígito “2” no quinto nível – INTRA OFSS

- a) União reconhecendo obrigação decorrente de serviços de impressão contratados de empresa estatal dependente integrante do OFSS da União. Nesse caso, a transação (VPD e passivo) trata-se de uma operação intra. Dessa forma, deverá ser excluída nos demonstrativos consolidados por se tratar de operação entre unidade pertencente ao mesmo OFSS.

Lançamento na União:

D: 3.3.2.3.2.00.00 - VPD - SERVIÇOS TERCEIROS - PJ – INTRA OFSS
C: 2.1.3.1.2.00.00 - FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR NACIONAIS A CURTO

Lançamento na empresa estatal dependente contratada integrante do OFSS da União:

D: 1.1.2.1.2.00.00 - CLIENTES – INTRA OFSS
C: 4.3.3.1.2.00.00- VALOR BRUTO DE EXPLORAÇÃO DE BENS, DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - INTRA OFSS

- b) Governo Municipal reconhecendo obrigação decorrente da contribuição patronal para o RPPS – Instituto de Previdência Municipal, integrante do mesmo OFSS – nesse caso, a transação (VPD e passivo) trata-se de uma operação INTRA, devendo ser excluída nos demonstrativos consolidados por se tratar de operação entre unidade pertencente ao mesmo OFSS.

Lançamento no Governo Municipal:

D: 3.1.2.1.2.00.00 - ENCARGOS PATRONAIS - RPPS - INTRA OFSS
C: 2.1.1.4.2.00.00 - ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR - INTRA OFSS

Lançamento no Instituto de Previdência - RPPS: Reconhecimento do direito a receber decorrente a contribuição patronal ao RPPS

D: 1.1.2.2.2.00.00 – CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER - INTRA OFSS
C: 4.2.1.1.2.00.00 – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - RPPS - INTRA OFSS

- c) Secretaria de Fazenda do Estado transferindo um bem imóvel para a Assembleia Legislativa do mesmo estado:

Lançamento na Secretaria de Fazenda do estado:

D: 3.5.2.0.2.00.00 - TRANSFERÊNCIAS INTRA GOVERNAMENTAIS - INTRA OFSS
C: 1.2.3.2.1.00.00 - BENS IMOVEIS - CONSOLIDAÇÃO

Lançamento na Assembleia Legislativa:

D: 1.2.3.2.1.00.00 - BENS IMOVEIS - CONSOLIDAÇÃO
C: 4.5.2.0.2.00.00 - TRANSFERÊNCIAS INTRA GOVERNAMENTAIS - INTRA OFSS

1.2.3 – Operações usando-se contas com o dígito “3” no quinto nível – INTER OFSS

- a) Governo Municipal reconhecendo a obrigação decorrente da contribuição patronal para o RGPS – INSS – integrante do OFSS do ente público Federal – nesse caso, a transação (VPD e passivo) trata-se de uma operação INTER, devendo ser excluída nos demonstrativos consolidados por se tratar de operação entre unidades integrantes do OFSS de entes públicos distintos.

Lançamento no Governo Municipal:

D: 3.1.2.2.3.00.00 – ENCARGOS PATRONAIS - RGPS - INTER OFSS
C: 2.1.1.4.3.00.00 – ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR-INTER OFSS

Lançamento no INSS – reconhecimento do direito:

D: 1.1.2.2.3.00.00 – CREDITOS TRIBUTARIOS A RECEBER - INTER OFSS
C: 4.2.1.2.3.00.00 – CONTRIBUICOES SOCIAIS - RGPS - INTER OFSS

- b) União reconhecendo a obrigação de transferência de valores a municípios oriundos do Fundo de Participação e município reconhecendo o direito:

Lançamento na União:

D: 3.5.2.0.3.00.00 – TRANSFERENCIAS INTER GOVERNAMENTAIS - INTER OFSS
C: 2.1.5.0.3.00.00– OBRIGAÇÕES DE REPARTIÇÃO A OUTROS ENTES - INTER OFSS

Lançamento no Município:

D: 1.1.2.5.3.00.00 - CRÉDITOS DE TRANSFERÊNCIAS A RECEBER - INTER OFSS C: 4.5.2.0.3.00.00 - TRANSFERENCIAS INTER GOVERNAMENTAIS - INTER OFSS

05.00.00 - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOIRO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA
Gilvan da Silva Dantas

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADORA DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Selene Peres Peres Nunes

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

EQUIPE TÉCNICA
Antonio Firmino da Silva Neto
Bruno Ramos Mangualde
Flávia Ferreira de Moura
Henrique Ferreira Souza Carneiro
Janyluce Rezende Gama
Renato Pontes Dias

Informações – STN:
Fone: (61) 3412-3011
Fax: (61) 3412-1459
Correio Eletrônico: cconf.df.stn@fazenda.gov.br
Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

05.01.00 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público. Tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, tem como objetivo padronizar os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, permitindo a evidenciação e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com os procedimentos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

As demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem importantes saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos contábeis, este manual observa os dispositivos legais que regulam o assunto, como a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e também as disposições do Conselho Federal de Contabilidade relativas aos Princípios de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16).

De acordo com a Lei nº 4.320/1964, art. 101, “*os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos.*”

Assim, as demonstrações contábeis das entidades definidas no campo de aplicação da Contabilidade do Setor Público, disciplinadas por esta Parte, incluindo as exigidas pela Lei nº 4.320/1964, são:

- a) Balanço Patrimonial (BP);
- b) Balanço Orçamentário (BO);
- c) Balanço Financeiro (BF);
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- f) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); e
- g) Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

As demonstrações contábeis previstas neste Manual devem ser divulgadas da seguinte forma:

- Demonstrações Contábeis Consolidadas - devem compor a Prestação de Contas Anual de Governo, que recebe parecer prévio pelo Tribunal de Contas competente;

- Demonstrações Contábeis Não-Consolidadas - devem compor a tomada ou prestação de contas anual dos administradores públicos.

O Manual descreve os principais conceitos relativos às demonstrações, além de definir a estrutura e as instruções de preenchimento. Demonstra, ainda, alguns pontos para análise e avaliação da gestão bem como os principais exames que devem ser efetuados pelos gestores para garantir a consistência das informações e os procedimentos para a consolidação, sem esgotar todas as possibilidades de avaliação de consistência. Neste sentido, observar-se-á que no primeiro ano de implantação das demonstrações contábeis não será necessário utilizar a coluna de exercício anterior.

05.02.00 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

05.02.01 CONCEITO

O Balanço Orçamentário, definido pela Lei nº 4.320/1964, demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Em sua estrutura, deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontar o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrar o resultado orçamentário e discriminar:

- (a) as receitas por fonte (espécie); e
- (b) as despesas por grupo de natureza.

O Balanço Orçamentário apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

A identificação das receitas e despesas intraorçamentárias, quando necessária, deverá ser apresentada em notas explicativas.

Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária e de outras dívidas deverão constar, destacadamente, nas receitas de operações de crédito internas e externas e, nesse mesmo nível de agregação, nas despesas com amortização da dívida de refinanciamento.

No nível de detalhamento em que são apresentadas no modelo (3º nível – Espécie), as receitas deverão ser informadas pelos valores líquidos das respectivas deduções, tais como restituições, descontos, retificações, deduções para o Fundeb e repartições de receita entre os Entes da Federação, quando registradas como dedução, conforme orientação na Parte 1 – Procedimentos Contábeis Orçamentários.

Em decorrência da utilização do superávit financeiro de exercícios anteriores para abertura de créditos adicionais, apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior ao de referência, o Balanço Orçamentário demonstrará uma situação de desequilíbrio entre a previsão atualizada da receita e a dotação atualizada. Essa situação também pode ser causada pela reabertura de créditos adicionais, especificamente os créditos especiais e extraordinários que tiveram o ato de autorização promulgado nos últimos quatro meses do ano anterior, caso em que esses créditos serão reabertos nos limites de seus saldos e incorporados ao orçamento do exercício financeiro em referência¹²³.

Esse desequilíbrio ocorre porque o superávit financeiro de exercícios anteriores, quando utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais, não pode ser demonstrado como parte da receita orçamentária do Balanço Orçamentário que integra

¹²³ Constituição Federal de 1988, art. 167, §2º

o cálculo do resultado orçamentário. O superávit financeiro não é receita do exercício de referência, pois já o foi em exercício anterior, mas constitui disponibilidade para utilização no exercício de referência. Por outro lado, as despesas executadas à conta do superávit financeiro são despesas do exercício de referência, por força legal, visto que não foram empenhadas no exercício anterior. Esse desequilíbrio também ocorre pela reabertura de créditos adicionais porque aumentam a despesa fixada sem necessidade de nova arrecadação. Tanto o superávit financeiro utilizado quanto a reabertura de créditos adicionais estão detalhados no campo SALDO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, do Balanço Orçamentário.

Dessa forma, no momento inicial da execução orçamentária, tem-se, via de regra, o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada e constata-se que toda despesa a ser executada está amparada por uma receita prevista a ser arrecadada no exercício.

No entanto, iniciada a execução do orçamento, quando há superávit financeiro de exercícios anteriores, tem-se um recurso disponível para abertura de créditos para as despesas não fixadas ou não totalmente contempladas pela Lei Orçamentária.

Dessa forma, o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada no Balanço Orçamentário pode ser verificado (sem influenciar o seu resultado) somando-se os valores da linha TOTAL e da linha SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, constantes da coluna PREVISÃO ATUALIZADA, e confrontando-se esse montante com o total da coluna DOTAÇÃO ATUALIZADA .

Recomenda-se a utilização de Notas Explicativas para esclarecimentos a respeito da utilização do superávit financeiro e de reaberturas de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário, de forma a possibilitar a correta interpretação das informações.

05.02.02 ESTRUTURA

Anexo 12 - Balanço Orçamentário

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

EXERCÍCIO: PERÍODO (MÊS) : DATA DE EMISSÃO: PÁGINA:

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO c = (b-a)
RECEITAS CORRENTES				
RECEITA TRIBUTÁRIA				
Impostos				
Taxas				
Contribuição de Melhoria				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
Contribuições Sociais				
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico				
Contribuição de Iluminação Pública				
RECEITA PATRIMONIAL				
Receitas Imobiliárias				
Receitas de Valores Mobiliários				
Receita de Concessões e Permissões				
Outras Receitas Patrimoniais				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
Receita da Produção Vegetal				
Receita da Produção Animal e Derivados				
Outras Receitas Agropecuárias				
RECEITA INDUSTRIAL				
Receita da Indústria de Transformação				
Receita da Indústria de Construção				
Outras Receitas Industriais				
RECEITA DE SERVIÇOS				
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
Transferências Intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
Multas e Juros de Mora				
Indenizações e Restituições				
Receita da Dívida Ativa				
Receitas Correntes Diversas				
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
Operações de Crédito Internas				
Operações de Crédito Externas				
ALIENAÇÃO DE BENS				
Alienação de Bens Móveis				
Alienação de Bens Imóveis				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
Transferências Intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Outras Instit. Públicas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL				
Integralização do Capital Social				
Div. Ativa Prov. da Amortiz. Emp. e Financ.				
Restituições				
Receitas de Capital Diversas				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)				
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)				
DÉFICIT (IV)				-
TOTAL (V) = (III + IV)				-
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)	-			-
Superávit Financeiro				
Reabertura de créditos adicionais				

<u>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</u>	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS EMPENHADAS	DESPESAS LIQUIDADAS	DESPESAS PAGAS	SALDO DA DOTAÇÃO
	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)=(e-f)
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA RESERVA DE CONTINGÊNCIA RESERVA DO RPPS						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA/ REFINANCIAMENTO (VII) Amortização da Dívida Interna Dívida Mobiliária Outras Dívidas Amortização da Dívida Externa Dívida Mobiliária Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI + VII)						
SUPERÁVIT (IX)				-	-	
TOTAL (X) = (VIII + IX)						

O Balanço Orçamentário será elaborado utilizando-se as classes 5, grupo 2 (Orçamento aprovado: previsão da receita e fixação da despesa) e classe 6, grupo 2 (Execução do orçamento: realização da receita e execução da despesa) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

O Balanço Orçamentário será complementado por nota explicativa detalhando as despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário). Será informado, ainda, o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionado à execução do orçamento do exercício, bem como os valores referente a abertura de créditos adicionais e cancelamentos de crédito de forma a evidenciar a diferença entre a dotação inicial e a atualizada.

Adicionalmente ao Balanço Orçamentário, devem ser incluídos dois quadros demonstrativos de execução de restos a pagar, um relativo aos restos a pagar não processados, outro relativo aos restos a pagar processados, com o mesmo detalhamento das despesas orçamentárias do balanço, de modo a propiciar uma análise da execução orçamentária do exercício em conjunto com a execução dos restos a pagar. Seguem os modelos:

ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS:

<u>RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS</u>	INSCRITOS		LIQUIDADOS	PAGOS	CANCELADOS	SALDO
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR				
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)=(a+b-c-e)
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
TOTAL						

Para preenchimento do Anexo 1, Demonstrativo de Execução dos Restos a Pagar não Processados (RPNP), deverão ser levantados os RPNP inscritos no exercício imediatamente anterior (b) e os inscritos em exercícios anteriores (a). As parcelas dos RPNP evidenciadas em (a) e (b) e liquidadas no exercício corrente corresponderão ao item (c). De modo semelhante, as parcelas de RPNP pagas e canceladas no exercício corrente corresponderão, respectivamente, aos itens (d) e (e).

O preenchimento do Anexo 2, Demonstrativo de Execução dos Restos a Pagar Processados (RPP), é bastante semelhante ao preenchimento do quadro anterior. Destaca-se, contudo, que RPNP liquidados em exercícios anteriores mas não pagos serão evidenciados neste quadro, e não no Anexo anterior. Outro ponto relevante é que não se faz necessária a coluna “liquidados”, uma vez que todos os Restos a Pagar evidenciados neste quadro já passaram pelo estágio da liquidação na execução orçamentária.

ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS:

RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS	INSCRITOS		PAGOS (c)	CANCELADOS (d)	SALDO (e)=(a+b-c-d)
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)			
DESPESAS CORRENTES					
PESSOAL E ENCARGOS					
SOCIAIS					
JUROS E ENCARGOS DA					
DÍVIDA					
OUTRAS DESPESAS					
CORRENTES					
DESPESAS DE CAPITAL					
INVESTIMENTOS					
INVERSÕES FINANCEIRAS					
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA					
TOTAL					

05.02.03 DEFINIÇÕES

Para levantamento do Balanço Orçamentário, é necessário definir os seguintes conceitos:

PREVISÃO INICIAL

Essa coluna identifica os valores da previsão inicial das receitas, constantes na Lei Orçamentária Anual (LOA). Os valores registrados nessa coluna permanecerão inalterados durante todo o exercício, pois refletem a posição inicial do orçamento constante da LOA. As atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas até a data da publicação da LOA, deverão compor a coluna, sendo mencionadas em notas explicativas.

PREVISÃO ATUALIZADA (a)

Essa coluna identifica os valores da previsão atualizada das receitas para o exercício de referência, que refletem a parcela da re-estimativa da receita utilizada para abertura de créditos adicionais, seja mediante excesso de arrecadação ou mediante operações de crédito, as novas naturezas de receita não previstas na LOA e o remanejamento entre naturezas de receita. Se não ocorrer um dos eventos mencionados, a coluna da previsão atualizada deverá identificar os mesmos valores da coluna previsão inicial. As atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas após a data da publicação da LOA, deverão compor a coluna, sendo mencionadas em notas explicativas.

RECEITAS REALIZADAS (b)

Essa coluna identifica as receitas realizadas no período. Consideram-se realizadas as receitas arrecadadas diretamente pelo órgão, ou por meio de outras instituições como, por exemplo, a rede bancária.

SALDO (c)=(b-a)

Representa o montante de receita orçamentária que superou o montante da previsão atualizada. É obtido pela diferença entre as receitas realizadas e a previsão atualizada.

SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)

Representa o total das receitas antes de refinanciamento.

REFINANCIAMENTO (II)

Representa o valor da receita decorrente da colocação de títulos públicos ou de empréstimos, obtidos junto a entidades estatais ou particulares internas ou externas, destinadas ao refinanciamento da dívida pública.

SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)

Representa a soma da linha subtotal das receitas (I) com a linha refinanciamento (II). Isso equivale ao somatório de todas as receitas orçamentárias, incluindo as operações de créditos contratadas para refinarciar a dívida pública.

DÉFICIT (IV)

Representa a eventual diferença, a menor entre as receitas realizadas e as despesas empenhadas. Isso equivale à linha SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) das receitas, menos a linha SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) das despesas.

Se as receitas realizadas forem superiores às despesas empenhadas, essa diferença será lançada na linha SUPERÁVIT (IX). Nesse caso, a linha DÉFICIT (IV) deverá ser preenchida com um traço (-), indicando valor inexistente ou nulo.

TOTAL (V)= (III + IV)

Representa a soma da linha SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) com a linha DÉFICIT (IV).

SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Representa o valor de recursos provenientes de superávit financeiro de exercícios anteriores, que está sendo utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais. Deverá demonstrar, também, os valores referentes aos créditos adicionais autorizados nos últimos quatro meses do exercício anterior ao de referência, reabertos no exercício corrente.

Apresenta valores somente nas colunas que se referem à previsão atualizada e à receita realizada e deverão corresponder ao valor da execução dos referidos créditos adicionais.

Tais valores não poderão ser lançados novamente como receita orçamentária já que pertencem ao exercício financeiro no qual foram arrecadados, como também não poderão ser considerados no cálculo de déficit ou superávit orçamentário, pois representam recursos arrecadados em exercícios anteriores.

DOTAÇÃO INICIAL (d)

Essa coluna identifica o valor dos créditos iniciais constantes da Lei Orçamentária Anual.

DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)

Essa coluna identifica o valor da dotação inicial mais os créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício, deduzidas as anulações/cancelamentos correspondentes.

DESPESAS EMPENHADAS (f)

Essa coluna identifica os valores das despesas empenhadas até o encerramento do exercício, inclusive as despesas que já foram liquidadas e pagas¹²⁴.

Considera-se despesa orçamentária executada a despesa que já passou pelo estágio do empenho.

DESPESAS LIQUIDADAS (g)

Essa coluna identifica os valores das despesas liquidadas até o encerramento do exercício. Deverão ser consideradas, inclusive, as despesas que já foram pagas¹²⁵.

DESPESAS PAGAS (h)

Essa coluna identifica os totais das despesas pagas pertencentes ao orçamento do exercício financeiro. Assim, não inclui os valores referentes ao pagamento de Restos a Pagar.

SALDO DA DOTAÇÃO (i)=(e-f)

Corresponde à diferença entre a dotação atualizada e as despesas empenhadas.

05.02.04 ANÁLISE

A análise e a verificação do Balanço Orçamentário têm como objetivo preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão orçamentária.

¹²⁴ Para o conceito de Empenho, consulte a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários – deste Manual.

¹²⁵ Para o conceito de Liquidação, consulte a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários – deste Manual.

Uma das análises consiste em relacionar a coluna de “Previsão Inicial” com a coluna de “Dotação Inicial”; e as colunas da “Previsão Atualizada” e “Receita Realizada”, com as colunas da “Dotação Atualizada” e “Despesa Empenhada”.

Outra análise que pode ser feita no Balanço Orçamentário consiste na comparação entre a coluna “Despesas Empenhadas” e as colunas “Despesas Liquidadas” e “Despesas Pagas”. O superávit orçamentário é representado pela diferença a maior entre a execução da receita e da despesa orçamentárias e deverá ser adicionado à coluna de Despesas Empenhadas para igualar a execução da despesa orçamentária com a execução da receita orçamentária.

O déficit orçamentário é representado pela diferença a menor entre a execução da receita e da despesa orçamentárias e deverá ser adicionado à coluna das receitas realizadas para igualar a execução da receita orçamentária com execução da despesa orçamentária.

Na análise do resultado orçamentário, é importante excluir os efeitos da gestão da dívida. Assim, as operações de crédito devem ser excluídas da execução da receita e a amortização da dívida deve ser excluída da execução da despesa para que se possam analisar os efeitos da execução orçamentária sobre os níveis de dívida pública líquida.

É interessante observar que apenas a análise do resultado orçamentário não permite obter conclusões acerca da eficiência na gestão fiscal. Para tal, existem as metas de resultado primário, nominal e montante da dívida consolidada líquida estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. A análise do balanço orçamentário gera informações complementares acerca da influência da execução orçamentária no atingimento dessas metas fiscais.

Os Balanços Orçamentários não consolidados (de órgãos e entidades, por exemplo), poderão apresentar desequilíbrio e déficit orçamentário, pois muitos deles não são agentes arrecadadores e executam despesas orçamentárias para prestação de serviços públicos e realização de investimentos, sendo deficitários e dependentes de recursos do Tesouro. Esse fato não representa irregularidade, devendo ser evidenciado complementarmente por nota explicativa que demonstre o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionadas à execução do orçamento do exercício.

Na receita orçamentária, pode-se verificar ainda uma diferença a maior ou a menor entre a coluna Previsão Atualizada e a coluna Receita Realizada, correspondente à insuficiência ou excesso de arrecadação ocorrido no exercício. Caso o valor da coluna “Saldo” seja positivo, o valor da receita realizada foi maior que a previsão atualizada, ou seja, a coluna “Saldo” representará excesso de arrecadação. Se a coluna traz valores negativos, houve insuficiência na arrecadação, pois foi arrecadado menos do que a previsão atualizada.

Na despesa orçamentária, a diferença a maior entre a coluna Dotação Atualizada e Despesa Empenhada corresponde a uma economia na realização de despesa, pois parte da dotação inicial autorizada no orçamento, eventualmente atualizada por créditos adicionais, não foi utilizada para a execução de despesas.

A receita, por ser prevista, pode ser arrecadada a maior ou a menor. Entretanto, a despesa, por ser fixada, só pode ser realizada até o valor autorizado, significando que somente pode ser emitido empenho até o valor do crédito orçamentário disponível, observando-se, ainda, a especificidade do orçamento.

A comparação entre as colunas “Despesas Liquidadas (g)” e “Despesas Pagas (h)” e a comparação entre as colunas “Despesas Empenhadas (f)” e “Despesas Liquidadas (g)” fornecem as seguintes informações:

a) Despesas Liquidadas (g) – Despesas Pagas (h) = Restos a Pagar Processados inscritos no exercício;

b) Despesas Empenhadas (f) – Despesas Liquidadas (g) = Restos a Pagar não Processados inscritos no exercício.

Outra análise importante consiste na verificação do montante de operações de crédito em comparação à amortização da dívida, o que indica a influência do orçamento na gestão da dívida pública. Além disso, é importante a comparação entre a alienação de bens e amortização de empréstimos concedidos em comparação aos investimentos e inversões financeiras, indicando a influência do orçamento no volume efetivo de investimentos públicos.

A seguir, têm-se alguns procedimentos relativos a análises por quocientes.

05.02.04.01 Análise dos quocientes – Balanço Orçamentário

1 - O Quociente do Equilíbrio Orçamentário é resultante da relação entre a Previsão Inicial da Receita e a Dotação Inicial da Despesa, indicando se há equilíbrio entre a previsão e fixação constante na LOA.

2 - O Quociente de Execução da Receita é resultante da relação entre a Receita Realizada e a Previsão Atualizada da Receita, indicando a existência de excesso ou falta de arrecadação para a cobertura de despesas.

3 - O Quociente de Desempenho da Arrecadação é resultante da relação entre a Receita Realizada e a Previsão Inicial da Receita, indicando a existência de excesso ou falta de arrecadação para administração dos indicadores fiscais.

4 - O Quociente de Utilização do Excesso de Arrecadação é resultante da relação entre os Créditos Adicionais abertos por meio de excesso de arrecadação e o total do excesso de arrecadação, indicando a parcela do excesso de arrecadação utilizada para abertura de créditos adicionais.

Adicionalmente, é pertinente que esta análise seja desdobrada por destinação de recursos.

5 - O Quociente de Utilização do Superávit Financeiro é resultante da relação entre os Créditos Adicionais Abertos por meio de superávit financeiro e o total do superávit financeiro apurado no exercício anterior, indicando a parcela do superávit financeiro utilizada para abertura de créditos adicionais.

Adicionalmente, é pertinente que esta análise seja desdobrada por destinação de recursos.

6 - O Quociente de Execução da Despesa é resultante da relação entre a Despesa Executada e Dotação Atualizada, cuja discrepância pode ser ocasionada por ineficiência no processo planejamento-execução ou a uma economia de despesa orçamentária.

7 - O Quociente do Resultado Orçamentário é resultante da relação entre a Receita Realizada e a Despesa Empenhada, indicando a existência de superávit ou déficit.

8 - O Quociente da Execução Orçamentária Corrente é resultante da relação entre a Receita Realizada Corrente e a Despesa Empenhada Corrente. A interpretação desse quociente indica se a receita corrente suportou as despesas correntes ou se foi necessário utilizar receitas de capital para financiar despesas correntes.

9 - O Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária é resultante da relação entre a Receita Realizada e a Despesa Paga, indicando o quanto a receita orçamentária arrecadada representa em relação à despesa orçamentária paga.

05.03.00 BALANÇO FINANCEIRO

05.03.01 CONCEITO

Segundo a Lei nº 4.320/64, O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Assim, o Balanço Financeiro é um quadro com duas seções: Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extraorçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extraorçamentários), que se equilibram com a inclusão do saldo em espécie do exercício anterior na coluna dos ingressos e o saldo em espécie para o exercício seguinte na coluna dos dispêndios.

O resultado financeiro do exercício corresponde à diferença entre o somatório dos ingressos orçamentários com os extraorçamentários e dos dispêndios orçamentários e extraorçamentários. Se os ingressos forem maiores que os dispêndios, ocorrerá um superávit; caso contrário, ocorrerá um déficit. Este resultado não deve ser entendido como superávit ou déficit financeiro do exercício, cuja apuração é obtida por meio do Balanço Patrimonial. O resultado financeiro do exercício pode ser também apurado pela diferença entre o saldo em espécie para o exercício seguinte e o saldo em espécie do exercício anterior.

O Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, e discrimina:

- (a) a receita orçamentária realizada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária);
- (b) a despesa orçamentária executada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária);
- (c) os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
- (d) as transferências financeiras decorrentes, ou não, da execução orçamentária; e
- (e) o saldo inicial e o saldo final em espécie.

Deverão ser apresentadas as destinações ordinárias e as destinações vinculadas. O detalhamento das vinculações deverá ser feito de acordo com as características específicas de cada ente, como por exemplo, as vinculações para a previdência social, transferências obrigatórias para outro ente e outras vinculações constitucionais e legais. Caso o ente resolva agrupar algumas vinculações em um grupo chamado de “Outras Vinculações”, esse não deverá ultrapassar 10% do total da Receita Orçamentária ou da Despesa Orçamentária.

05.03.02 ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO FINANCEIRO

EXERCÍCIO:
PÁGINA:

PERÍODO (MÊS):

DATA DE EMISSÃO:

INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...) (-) Deduções da Receita Orçamentária			Despesa Orçamentária (VI) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...) Transferências Financeiras Concedidas (VII) Pagamentos Extraorçamentários (VIII) Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte (IX)		
Transferências Financeiras Recebidas (II)					
Recebimentos Extraorçamentários (III)					
Saldo em Espécie do Exercício Anterior (IV)					
TOTAL (V) = (I+II+III+IV)			TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)		

O Balanço Financeiro será elaborado utilizando-se as seguintes classes do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público:

- Classe 6 para execução da receita e despesa orçamentária;
- Classes 4 (variações patrimoniais aumentativas) e 3 (variações patrimoniais diminutivas) para as transferências financeiras recebidas e concedidas, respectivamente; e
- Classes 1 (ativo) e 2 (passivo) para os recebimentos e pagamentos extraorçamentários, bem como para o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte.

05.03.03 DEFINIÇÕES

Para o levantamento do Balanço Financeiro, é necessário definir os seguintes conceitos:

DESTINAÇÃO ORDINÁRIA

É o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.

DESTINAÇÃO VINCULADA

É o processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela legislação.

A classificação por natureza da receita busca a melhor identificação da origem do recurso segundo seu fato gerador. No entanto, existe a necessidade de classificar a receita conforme a destinação legal dos recursos arrecadados. Assim, foi instituído pelo Governo Federal um mecanismo denominado “fonte/destinação de recursos”. As fontes/destinações de recursos constituem-se de determinados agrupamentos de naturezas de receitas, atendendo a uma determinada regra de destinação legal, e servem para indicar como são financiadas as despesas orçamentárias. Entende-se por fonte de recursos a origem ou a procedência dos recursos que devem ser gastos com uma determinada finalidade. É necessário, portanto, individualizar esses recursos de modo a evidenciar sua aplicação segundo a determinação legal.

TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS

Refletem as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da administração direta e indireta. Podem ser orçamentárias ou extraorçamentárias. Aquelas efetuadas em cumprimento à execução do Orçamento são as cotas, repasses e sub-repasses. Aquelas que não se relacionam com o Orçamento em geral decorrem da transferência de recursos relativos aos restos a pagar. Esses valores, quando observados os demonstrativos consolidados, são compensados pelas Transferências Financeiras Concedidas.

TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS CONCEDIDAS

Refletem as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da administração direta e indireta. Podem ser orçamentárias ou extraorçamentárias e representam a contrapartida das transferências financeiras recebidas.

RECEBIMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS

Nesse grupo são evidenciados os ingressos não previstos no orçamento, que serão restituídos em época própria, por decisão administrativa ou sentença judicial.

Consistem, por exemplo, em:

- ingresso de recursos que se constituem obrigações relativas a consignações em folha, fianças, cauções, etc.; e
- inscrição de restos a pagar, com a função de compensar o valor da despesa orçamentária imputada como realizada, porém não paga no exercício da emissão do empenho, em atendimento ao parágrafo único do artigo 103 da Lei nº 4.320/1964.

PAGAMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS

Nesse grupo são evidenciados os pagamentos que não precisam se submeter ao processo de execução orçamentária, como:

- os relativos a obrigações que representaram ingressos extraorçamentários (ex. devolução de depósitos); e
- os restos a pagar inscritos em exercícios anteriores e pagos no exercício.

SALDO EM ESPÉCIE

Representa o somatório dos saldos das contas do subgrupo Caixa e Equivalentes de Caixa, bem como o valor das entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros, nos termos do parágrafo único do art. 3º da Lei 4.320/64.

05.03.04 ANÁLISE

A análise e a verificação do Balanço Financeiro têm como objetivo predominante preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão financeira.

O objetivo do Balanço Financeiro é evidenciar os ingressos e dispêndios de recursos em um determinado exercício financeiro. Dessa forma, partindo do item Disponível do Exercício Anterior (saldo inicial), deve-se adicionar a receita orçamentária, as transferências financeiras recebidas e os recebimentos extraorçamentários e subtrair as despesas orçamentárias, as transferências financeiras concedidas e pagamentos extraorçamentários, chegando-se assim, no valor do Disponível para o Exercício Seguinte (saldo final).

O Balanço Financeiro possibilita a apuração do resultado financeiro do ente público em um determinado exercício. Esse cálculo pode ser efetuado de duas maneiras:

- 1) Saldo em espécie para o Exercício Seguinte menos o Saldo em Espécie do Exercício Anterior.
- 2) A soma das Receitas Orçamentárias mais as Transferências Financeiras Recebidas e os Recebimentos Extraorçamentários, menos a Despesa Orçamentária, as Transferências Financeiras Concedidas e os Pagamentos Extraorçamentários.

As informações sobre o fluxo de recursos das disponibilidades são úteis, ainda, para que os usuários possam tomar decisões que irão influenciar o fluxo de caixa da entidade. Possibilita, ainda, mensurar se o disponível é suficiente para pagar as obrigações referentes aos bens e serviços adquiridos e contratados e ainda satisfazer os gastos de manutenção.

Além disso, a discriminação do Balanço Financeiro por destinação de recurso (ordinária e vinculada) permite evidenciar qual a origem e aplicação dos recursos financeiros referentes à Receita e Despesa Orçamentárias de acordo com a sua vinculação legal. Por ocasião da realização da receita orçamentária, evidencia-se a finalidade específica para a futura aplicação dos recursos financeiros. Por outro lado, a execução da despesa orçamentária indica a finalidade específica da efetiva aplicação desses recursos.

A destinação dos recursos, na execução orçamentária da receita e da despesa, permite avaliar que demandas da sociedade tiveram arrecadação e empenho, conforme as vinculações legais.

Em geral, um resultado financeiro positivo é um indicador de equilíbrio financeiro. No entanto, é importante mencionar que uma variação positiva na disponibilidade do período não é sinônimo, necessariamente, de bom desempenho da gestão financeira, pois pode acontecer, por exemplo, mediante elevação do endividamento público. Da mesma forma, a variação negativa na disponibilidade do período não significa, necessariamente, um mau desempenho, pois pode refletir uma redução no endividamento. Portanto, a análise deve ser feita conjuntamente com o Balanço Patrimonial, considerando esses fatores mencionados e as demais variáveis orçamentárias e extraorçamentárias.

Além disso, deve-se analisar de que maneira a administração influenciou na liquidez da entidade, de forma a prevenir insuficiências de caixa no futuro.

05.03.04.01 Análise dos quocientes – Balanço Financeiro

1 - O Quociente Orçamentário do Resultado Financeiro é resultante da relação entre o Resultado Orçamentário (Receita Orçamentária – Despesa Orçamentária) e a Variação do Saldo em Espécie. A interpretação desse quociente indica a parcela da variação do saldo do disponível que pode ser explicada pelo resultado orçamentário. Em contrapartida pode ainda ser analisada a diferença como resultante do resultado extraorçamentário, ou das transferências.

2 - O Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros é resultante da relação entre o Saldo que passa para o Exercício Seguinte e o Saldo do Exercício Anterior. A interpretação desse quociente indica o impacto do resultado financeiro sobre o saldo em espécie.

05.04.00 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

05.04.01 CONCEITO

Segundo o art. 104 da Lei nº 4.320/1964,

“a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”

As alterações verificadas no patrimônio consistem nas variações quantitativas e qualitativas. As variações quantitativas são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. Já as variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas.

Para um melhor entendimento da finalidade desse demonstrativo, pode-se dizer que ele tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício da área empresarial, no que tange a apurar as alterações verificadas no patrimônio.

É importante ressaltar que a Demonstração do Resultado do Exercício apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da empresa. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.

05.04.02 ESTRUTURA

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Impostos		
Taxas		
Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Contribuições Sociais		
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico		
Contribuição de Iluminação Pública		
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos		
Venda de Mercadorias		
Venda de Produtos		
Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços		
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Obtidos		
Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras		
Transferências Recebidas		
Transferências Intra Governamentais		
Transferências Inter Governamentais		
Transferências das Instituições Privadas		
Transferências das Instituições Multigovernamentais		
Transferências de Consórcios Públicos		
Transferências do Exterior		
Transferências de Pessoas Físicas		
Valorização e Ganhos Com Ativos		
Reavaliação de Ativos		
Ganhos com Alienação		
Ganhos com Incorporação de Ativos por Descobertas e Nascimentos		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		
Resultado Positivo de Participações		
Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS		
Pessoal e Encargos		
Remuneração a Pessoal		
Encargos Patronais		
Benefícios a Pessoal		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos		
Benefícios Previdenciários		
Aposentadorias e Reformas		

Pensões		
Outros Benefícios Previdenciários		
Benefícios Assistenciais		
Benefícios de Prestação Continuada		
Benefícios Eventuais		
Políticas Públicas de Transferência de Renda		
Outros Benefícios Assistenciais		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo		
Uso de Material de Consumo		
Serviços		
Depreciação, Amortização de Exaustão		
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Concedidos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Financeiras		
Transferências Concedidas		
Transferências Intra Governamentais		
Transferências Inter Governamentais		
Transferências a Instituições Privadas		
Transferências a Instituições Multigovernamentais		
Transferências a Consórcios Públicos		
Transferências ao Exterior		
Desvalorização e Perda de Ativos		
Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas		
Perdas com Alienação		
Perdas Involuntárias		
Tributárias		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		
Premiações		
Resultado Negativo de Participações		
Variações Patrimoniais Diminutivas de Instituições Financeiras		
Equalizações de Preços e Taxas		
Participações E Contribuições		
Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
Resultado Patrimonial do Período		

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Incorporação de ativo		
Desincorporação de passivo		
Incorporação de passivo		
Desincorporação de ativo		

A Demonstração das Variações Patrimoniais será elaborada utilizando-se as classes 3 (variações patrimoniais diminutivas) e 4 (variações patrimoniais aumentativas) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público para as variações quantitativas e a classe 6 para as variações qualitativas.

05.04.03 DEFINIÇÕES

Para o levantamento da Demonstração das Variações Patrimoniais, é necessário definir os seguintes conceitos:

05.04.03.01 Variações Quantitativas

As variações quantitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido e são divididas em Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas.

As VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS compreendem os seguintes grupos de contas:

IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

Compreende toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

CONTRIBUIÇÕES

Compreende as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de iluminação pública.

EXPLORAÇÃO E VENDA DE BENS, SERVIÇOS E DIREITOS

Compreende as variações patrimoniais auferidas com a venda de bens, serviços e direitos, que resultem em aumento do patrimônio líquido, independentemente de ingresso, incluindo-se a venda bruta e deduzindo-se as devoluções, abatimentos e descontos comerciais concedidos.

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS FINANCEIRAS

Representa o somatório das variações patrimoniais aumentativas com operações financeiras. Compreende: descontos obtidos, juros auferidos, prêmio de resgate de títulos e debêntures, entre outros.

TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS

Compreende o somatório das variações patrimoniais aumentativas com transferências inter governamentais, transferências intragovernamentais, transferências a instituições

multigovernamentais, transferências a instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências a convênios e transferências ao exterior.

VALORIZAÇÃO E GANHOS COM ATIVOS

Compreende a variação patrimonial aumentativa com reavaliação e ganhos de ativos.

OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS

Compreende o somatório das demais variações patrimoniais aumentativas não incluídas nos grupos anteriores, tais como: resultado positivo da equivalência patrimonial, dividendos, etc.

As VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS compreendem os seguintes grupos de contas:

PESSOAL E ENCARGOS

Compreende a remuneração do pessoal ativo civil ou militar, correspondente ao somatório das variações patrimoniais diminutivas com subsídios, vencimentos, soldos e vantagens pecuniárias fixas ou variáveis estabelecidas em lei decorrentes do pagamento pelo efetivo exercício do cargo, emprego ou função de confiança no setor público, bem como as variações patrimoniais diminutivas com contratos de terceirização de mão-de-obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos. Compreende ainda, obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de pagamento dos órgãos e demais entidades do setor público, contribuições a entidades fechadas de previdência e benefícios eventuais a pessoal civil e militar, destacados os custos de pessoal e encargos inerentes as mercadorias e produtos vendidos e serviços prestados.

BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS

Compreendem as variações patrimoniais diminutivas relativas às Aposentadorias, Pensões, Reformas, Reserva Remunerada e Outros Benefícios Previdenciários de caráter contributivo, do Regime Próprio da Previdência Social (RPPS) e do Regime Geral da Previdência Social (RGPS).

BENEFÍCIOS ASSISTENCIAIS

Compreendem as ações de Assistência Social, que são Políticas de Seguridade Social não contributiva, visando ao enfrentamento da pobreza, à garantia dos mínimos sociais, ao provimento de condições para atender às contingências sociais e à universalização dos direitos sociais.

USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO

Representa o somatório das variações patrimoniais diminutivas com manutenção e operação da máquina pública, exceto despesas com pessoal e encargos que serão registradas em grupo específico (Despesas de Pessoal e Encargos). Compreende: diárias, material de consumo, depreciação, amortização etc.

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS

Compreende as variações patrimoniais diminutivas com operações financeiras, tais como: juros incorridos, descontos concedidos, comissões, despesas bancárias e correções monetárias.

TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS

Compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas com transferências inter governamentais, transferências intragovernamentais, transferências a instituições multigovernamentais, transferências a instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências a convênios e transferências ao exterior.

DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS

Compreende a variação patrimonial diminutiva com desvalorização e perdas de ativos, com redução a valor recuperável, perdas com alienação e perdas involuntárias.

TRIBUTÁRIAS

Compreendem as variações patrimoniais diminutivas relativas aos impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições econômicas e contribuições especiais.

OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS

Compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas não incluídas nos grupos anteriores. Compreende: premiações, incentivos, equalizações de preços e taxas, participações e contribuições, resultado negativo com participações, dentre outros.

05.04.03.02 Variações Qualitativas

Correspondem às variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária que consistem em incorporação e desincorporação de ativos, bem como incorporação e desincorporação de passivos.

Para fins de elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais, considerar-se-ão apenas as variações qualitativas decorrentes das receitas e despesas de capital, considerando a relevância da informação. Conforme o Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores.

05.04.04 ANÁLISE

Pela demonstração, deve-se avaliar o resultado patrimonial, que é afetado tanto por fatos orçamentários quanto extraorçamentários, observando os itens mais relevantes que interferiram no superávit ou déficit patrimonial.

A avaliação de gestão, a partir da Demonstração das Variações Patrimoniais, tem o objetivo de apurar o quanto e de que forma a administração influenciou nas alterações patrimoniais quantitativas e qualitativas do setor público.

O resultado patrimonial é um importante indicador de gestão fiscal, já que é o principal item que influencia na evolução do patrimônio líquido de um período, objeto de análise do anexo de metas fiscais integrante da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

05.04.04.01 Análise dos quocientes – Demonstração das Variações Patrimoniais

1 - O **Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais** é resultante da relação entre o Total das Variações Patrimoniais Aumentativas e o Total das Variações Patrimoniais Diminutivas. A interpretação desse quociente indica outra forma de se evidenciar o resultado patrimonial (Superávit ou Déficit Patrimonial).

05.05.00 BALANÇO PATRIMONIAL

05.05.01 CONCEITO

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação, conforme as seguintes definições:

a) Ativo - são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

b) Passivo - são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.

c) Patrimônio Líquido - é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

d) Contas de Compensação - compreende os atos que possam vir ou não a afetar o patrimônio.

No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores, além de outros itens.

A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em "circulante" e "não circulante", com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

Os ativos devem ser classificados como circulantes quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a) encontrarem-se disponíveis para realização imediata;
- b) tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

Os passivos devem ser classificados como circulantes quando satisfizerem um dos seguintes critérios:

- c) corresponderem a valores exigíveis até o final do exercício seguinte;
- d) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

Os demais passivos devem ser classificados como não circulantes.

As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade; as contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade.

A Lei nº 4.320/1.964, artigo 105, confere viés orçamentário ao Balanço Patrimonial, já que separa o Ativo e Passivo em dois grandes grupos em função da dependência ou não de autorização orçamentária para realização dos itens que o compõem:

“O Balanço Patrimonial demonstrará:

I - O Ativo Financeiro;

II - O Ativo Permanente;

III - O Passivo Financeiro;

IV - O Passivo Permanente;

V - O Saldo Patrimonial;

VI - As Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio. (Lei nº 4.320/1.964)”

Pode-se dizer que o Balanço Patrimonial é estático, pois apresenta a posição patrimonial em determinado momento, funcionando como uma “fotografia” do patrimônio da entidade para aquele momento.

05.05.02 ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO PATRIMONIAL
DATA EMISSÃO:

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS):

PÁGINA:

ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE Caixa e Equivalentes de Caixa Créditos a Curto Prazo Demais Créditos e Valores a Curto Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente ATIVO NAO-CIRCULANTE Ativo Realizável a Longo Prazo Créditos a Longo Prazo Demais Créditos e Valores a Longo Prazo Investimentos Temporários a Longo Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente Investimentos Participações Permanentes Demais Investimentos Permanentes (-) Redução ao Valor Recuperável Imobilizado Bens Moveis Bens Imóveis (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas (-) Redução ao Valor Recuperável Intangível Softwares Marcas, Direitos e Patentes Industriais Direito de Uso De Imóveis (-) Amortização Acumulada (-) Redução ao Valor Recuperável			PASSIVO CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo Obrigações Fiscais a Curto Prazo Demais Obrigações a Curto Prazo Provisões a Curto Prazo PASSIVO NAO-CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar A Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo Fornecedores a Longo Prazo Obrigações Fiscais a Longo Prazo Demais Obrigações a Longo Prazo Provisões a Longo Prazo Resultado Diferido TOTAL DO PASSIVO		
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
			Patrimônio Social e Capital Social Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Demais Reservas Resultados Acumulados (-) Ações / Cotas em Tesouraria		
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL			TOTAL		

ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					

Compensações

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais Ativos			Saldo dos Atos Potenciais Passivos		
TOTAL			TOTAL		

O Balanço Patrimonial será elaborado utilizando-se as classes 1 (ativo) e 2 (passivo e patrimônio líquido) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, além da classe 8 (controles credores) para o quadro referente às compensações.

Os ativos e passivos financeiros e permanentes e o saldo patrimonial serão apresentados pelos seus valores totais, podendo ser detalhados.

No quadro referente às compensações, deverão ser incluídos os atos potenciais do ativo e do passivo que possam, imediata ou indiretamente, vir a afetar o patrimônio, como por exemplo, direitos e obrigações conveniadas ou contratadas; responsabilidade por valores, títulos e bens de terceiros; garantias e contragarantias de valores recebidas e concedidas; e outros atos potenciais do ativo e do passivo.

05.05.03 ANEXO AO BALANÇO PATRIMONIAL - DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL

Como anexo ao Balanço Patrimonial, deverá ser elaborado o demonstrativo do superávit/déficit financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício.

O parágrafo único do artigo 8º e o artigo 50 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece:

“Art. 8º Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Art. 50 Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

*I – a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;
(Lei Complementar 101/2000)”*

Para atendimento desses mandamentos legais, existe o mecanismo denominado DESTINAÇÃO DE RECURSOS (DR) ou FONTE DE RECURSOS (FR). Ela identifica se os recursos são vinculados ou não e, no caso dos vinculados, indica a sua finalidade, o que poderá ser verificado por este demonstrativo.

Nesse anexo, podem ser apresentadas algumas fontes com déficit e outras com superávit financeiro, de maneira que o total seja igual ao superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício.

Segue a estrutura básica do demonstrativo:

DESTINAÇÃO DE RECURSOS	SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO
Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)	
TOTAL	

05.05.04 DEFINIÇÕES

Para o levantamento do Balanço Patrimonial, é necessário definir os seguintes conceitos:

ATIVO CIRCULANTE

Compreende os ativos que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: sejam caixa ou equivalente de caixa; sejam realizáveis ou mantidos para venda ou consumo dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos primariamente para negociação; sejam realizáveis até o termino do exercício seguinte. O Ativo Circulante é dividido da seguinte maneira:

- a) **Caixa e Equivalentes de Caixa** – Compreende o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja restrições para uso imediato.
- b) **Créditos a Curto Prazo** – Compreende os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, dívida ativa, transferências e empréstimos e financiamentos concedidos realizáveis no curso do exercício social subsequente.
- c) **Demais Créditos e Valores a Curto Prazo** – Compreende os valores a receber por demais transações realizáveis até o termino do exercício seguinte.
- d) **Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo** – Compreende as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas a negociação e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis até o termino do exercício seguinte, além das aplicações temporárias em metais preciosos.
- e) **Estoques** – Compreende o valor dos bens adquiridos, produzidos ou em processo de elaboração pela entidade com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal das atividades.
- f) **Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente** – Compreende pagamentos de variações patrimoniais diminutivas (VPD) antecipadas, cujos benefícios ou prestação de serviço a entidade ocorrerão até o termino do exercício seguinte.

ATIVO NÃO-CIRCULANTE

Compreende os ativos realizáveis após os doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis, sendo composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível, descritos a seguir:

- a) **Ativo Realizável a Longo Prazo** – Compreende os bens, direitos e despesas antecipadas realizáveis após o término do exercício seguinte.
- b) **Investimentos** – Compreende as participações permanentes em outras sociedades, bem como os bens e direitos não classificáveis no ativo circulante nem no ativo realizável a longo prazo e que não se destinem a manutenção da atividade da entidade.
- c) **Imobilizado** – Compreende os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados a manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens. Para fins de apresentação no Balanço Patrimonial, o imobilizado será apresentado já líquido da depreciação e amortização acumuladas.
- d) **Intangível** – Compreende os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados a manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade. Para fins de apresentação no Balanço Patrimonial, o intangível será apresentado já líquido da amortização acumulada.

PASSIVO CIRCULANTE

Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: tenham prazos estabelecidos ou esperados dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos primariamente para negociação; tenham prazos estabelecidos ou esperados até o término do exercício seguinte; sejam valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade, sendo dividido da seguinte forma:

- a) **Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo** – Compreende as obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, bem como benefícios assistenciais, com vencimento até o término do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.
- b) **Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo** – Compreende as obrigações financeiras da entidade a título de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos até o término do exercício seguinte.

- c) **Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo** – Compreende as obrigações junto a fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais da entidade, bem como as obrigações decorrentes do fornecimento de utilidades e da prestação de serviços, tais como de energia elétrica, água, telefone, propaganda, aluguéis e todas as outras contas a pagar com vencimento até o término do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.
- d) **Obrigações Fiscais a Curto Prazo** – Compreende as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento até o término do exercício seguinte.
- e) **Demais Obrigações a Curto Prazo** – Compreende as obrigações da entidade junto a terceiros não incluídas nos subgrupos anteriores, com vencimento até o término do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.
- f) **Provisões a Curto Prazo** – Compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, com prazo provável até o término do exercício seguinte.

PASSIVO NÃO-CIRCULANTE

Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que não atendam a nenhum dos critérios para serem classificadas no passivo circulante, sendo composto pelos seguintes grupos de contas:

- a) **Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo** – Compreende as obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, bem como benefícios assistenciais, com vencimento após o término do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.
- b) **Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo** – Compreende as obrigações financeiras da entidade a título de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos após o término do exercício seguinte.
- c) **Fornecedores a Longo Prazo** – Compreende as obrigações junto a fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais da entidade, com vencimento após o término do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.
- d) **Obrigações Fiscais a Longo Prazo** – Compreende as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento após o término do exercício seguinte.
- e) **Demais Obrigações a Longo Prazo** – Compreende as obrigações da entidade junto a terceiros não incluídas nos subgrupos anteriores, com vencimento após o término do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.

- f) **Provisões a Longo Prazo** – Compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, com prazo provável após o término do exercício seguinte.
- g) **Resultado Diferido** – Compreende o saldo existente na antiga conta resultado de exercícios futuros em 31 de dezembro de 2008, composto de variação patrimonial aumentativa (VPA) diferida e o respectivo custo diferido.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos. Quando o valor do Passivo for maior que o valor do Ativo, o resultado é denominado Passivo a Descoberto. Neste caso, a expressão Patrimônio Líquido deve ser substituída por Passivo a Descoberto. Seguem as definições:

- a) **Patrimônio Social e Capital Social** – Compreende o patrimônio social das autarquias, fundações e fundos e o capital social das demais entidades da administração indireta.
- b) **Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital** – Compreende os recursos recebidos pela entidade de seus acionistas ou quotistas destinados a serem utilizados para aumento de capital, quando não haja a possibilidade de devolução destes recursos.
- c) **Reservas de Capital** – Compreende os valores acrescidos ao patrimônio que não transitaram pelo resultado como variações patrimoniais aumentativas (VPA).
- d) **Ajustes de Avaliação Patrimonial** – Compreende as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos pela lei 6.404/76 ou em normas expedidas pela comissão de valores mobiliários, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.
- e) **Reservas de Lucros** – Compreende as reservas constituídas com parcelas do lucro líquido das entidades para finalidades específicas.
- f) **Demais Reservas** – Compreende as demais reservas, não classificadas como reservas de capital ou de lucro, inclusive aquelas que terão seus saldos realizados por terem sido extintas pela legislação.
- g) **Resultados Acumulados** – Compreende o saldo remanescente dos lucros ou prejuízos líquidos das empresas e os superávits ou déficits acumulados da administração direta, autarquias, fundações e fundos.
- h) **Ações / Cotas em Tesouraria** – Compreende o valor das ações ou cotas da entidade que foram adquiridas pela própria entidade.

ATIVO FINANCEIRO

Compreende os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

ATIVO PERMANENTE

Compreende os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

PASSIVO FINANCEIRO

Compreende as dívidas fundadas e outros compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária, como os restos a pagar, os serviços da dívida a pagar, os depósitos e os débitos de tesouraria (operações de crédito por antecipação de receita).

PASSIVO PERMANENTE

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

CONTAS DE COMPENSAÇÃO

São contas representativas dos atos que possam vir a afetar o patrimônio, compreendendo as compensações do ativo e do passivo, ou seja, são contas relacionadas às situações não compreendidas no patrimônio, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, exclusive as que dizem respeito a atos e fatos ligados à execução orçamentária e financeira e as contas com função precípua de controle.

SUPERÁVIT FINANCEIRO

Corresponde a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro. Para fins de abertura de crédito adicional, deve-se conjugar, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas, em cumprimento ao parágrafo 2º do artigo 43 da Lei nº 4.320/64.

05.05.05 ANÁLISE

A avaliação dos elementos do Ativo e Passivo pode ser realizada mediante a utilização da análise por quocientes, dentre os quais se destacam os índices de liquidez e endividamento. É importante destacar que, na análise do endividamento, é necessário segregar as operações de crédito que podem ser refinanciadas daquelas que não podem ser refinanciadas. As operações de crédito que não podem ser refinanciadas estão integralmente sujeitas à análise dos índices que incluem o Passivo Circulante e Não Circulante. Já as operações de crédito refinanciáveis podem ser utilizadas como justificativa para um eventual índice de liquidez desfavorável. Seguem alguns índices:

1) Liquidez Imediata (LI) – Disponibilidades /Passivo Circulante

Indica a capacidade financeira da entidade em honrar imediatamente seus compromissos de curto prazo contando apenas com suas disponibilidades, ou seja, os recursos disponíveis em caixa ou bancos.

2) Liquidez Corrente (LC) - Ativo Circulante/Passivo Circulante

A liquidez corrente demonstra quanto a entidade poderá dispor em recursos a curto prazo (caixa, bancos, clientes, estoques, etc.) para pagar suas dívidas circulantes (fornecedores, empréstimos e financiamentos a curto prazo, contas a pagar, etc.).

3) Liquidez Seca (LS) - (Disponibilidades + Créditos a Curto Prazo) /Passivo Circulante

Demonstra quanto a entidade poderá dispor de recursos circulantes, sem levar em consideração seus itens não monetários como os estoques, almoxarifados e as despesas antecipadas, para fazer face às suas obrigações de curto prazo.

4) Liquidez Geral (LG) – (Ativo Circulante + Ativo Realizável a Longo Prazo) / (Passivo Circulante + Passivo Não-Circulante).

A liquidez geral, ou índice de solvência geral, é uma medida de capacidade da entidade em honrar todas as suas exigibilidades, contando, para isso, com os seus recursos realizáveis a curto e longo prazos.

5) Índice de Solvência (IS) – (Ativo Circulante + Ativo Não-Circulante) / (Passivo Circulante + Passivo Não-Circulante).

Uma entidade é solvente quando está em condições de fazer frente a suas obrigações e ainda apresenta uma situação patrimonial que garanta sua sobrevivência no futuro.

6) Endividamento Geral (EG) – (Passivo Circulante + Passivo Não-Circulante) / Ativo Total

Esse índice demonstra o grau de endividamento da entidade. Reflete também a sua estrutura de capital.

9) Composição do Endividamento (CE) – Passivo Circulante / (Passivo Circulante + Passivo Não-Circulante).

Representa a parcela de curto prazo sobre a composição do endividamento total. Geralmente é melhor para a entidade que suas dívidas sejam de longo prazo.

05.06.00 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

05.06.01 CONCEITO

A demonstração dos fluxos de caixa tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público.

As informações dos fluxos de caixa são úteis para proporcionar aos usuários da informação contábil instrumento para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez.

Assim, a Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos:

- (a) das operações;
- (b) dos investimentos; e
- (c) dos financiamentos.

O fluxo de caixa das operações compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.

O fluxo de caixa dos investimentos inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza.

O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

05.06.02 ESTRUTURA

A demonstração dos fluxos de caixa pode ser levantada pelo método direto ou indireto, sendo mais indicado o método direto.

05.06.02.01 Método Direto

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

EXERCÍCIO: PERÍODO (MÊS): DATA EMISSÃO:

PÁGINA:

	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
INGRESSOS		
RECEITAS DERIVADAS		
Receita Tributária		
Receita de Contribuições		
Outras Receitas Derivadas		
RECEITAS ORIGINÁRIAS		
Receita Patrimonial		
Receita Agropecuária		
Receita Industrial		
Receita de Serviços		
Outras Receitas Originárias		
Remuneração das Disponibilidades		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
DESEMBOLSOS		
PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO		
Legislativa		
Judiciária		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Saúde		
Trabalho		
Educação		
(...)		
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA		
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
a União		
a Estados e Distrito Federal		
a Municípios		
Intragovernamentais		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
INGRESSOS		
ALIENAÇÃO DE BENS		
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS		
DESEMBOLSOS		
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE		
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		

FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
INGRESSOS		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO		
DESEMBOLSOS		
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL		

05.06.03 DEFINIÇÕES

Para o levantamento da Demonstração dos Fluxos de Caixa, é necessário definir os seguintes conceitos:

INGRESSOS DAS OPERAÇÕES

Corresponde à receita arrecadada corrente de atividades operacionais, divididas em derivadas e originárias, evidenciando-se a origem e a espécie, considerando-se as respectivas deduções. Inclui, ainda, a remuneração das disponibilidades e as transferências intragovernamentais e intergovernamentais.

TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS

Reflete as movimentações de recursos financeiros que não representam arrecadação ou aplicação direta.

TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS

Reflete as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta. Aquelas efetuadas em cumprimento à execução do orçamento são as cotas, repasses e sub-repasses. Aquelas que não se relacionam com o Orçamento, em geral, decorrem da transferência de recursos relativos aos Restos a Pagar. Esses valores, quando observados os demonstrativos consolidados, são compensados.

INGRESSOS DE INVESTIMENTO

Corresponde à receita orçamentária arrecadada referente à alienação de ativo não circulante ou de amortização de empréstimos concedidos. Inclui, ainda, as transferências intragovernamentais e intergovernamentais com a finalidade de atender a dispêndios de investimento.

INGRESSOS DE FINANCIAMENTO

Corresponde à receita orçamentária arrecadada de operações de crédito, refinanciamento da dívida e outras.

DESEMBOLSOS DAS OPERAÇÕES

Corresponde à despesa orçamentária paga de atividades operacionais, demonstrando-se os desembolsos de pessoal e outras despesas correntes por função (exceto encargos especiais), os juros e encargos sobre a dívida e as transferências, incluindo o pagamento dos restos a pagar.

DESEMBOLSOS DE INVESTIMENTO

Corresponde à despesa orçamentária paga com investimentos e inversões financeiras, incluindo o pagamento dos restos a pagar. As concessões de empréstimos e financiamentos figurarão em linha específica neste grupo.

DESEMBOLSOS DE FINANCIAMENTO

Corresponde à despesa orçamentária paga com amortização e refinanciamento da dívida, incluindo o pagamento dos restos a pagar processados e não processados referentes à amortização e refinanciamento da dívida.

CAIXA E EQUIVALENTE-CAIXA

Compreende o numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis, além das aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor. Inclui, ainda, a receita orçamentária arrecadada que se encontra em poder da rede bancária em fase de recolhimento.

Assim, na Demonstração de Fluxo de Caixa, figurarão como ingressos as receitas orçamentárias arrecadadas e como dispêndios as despesas orçamentárias e os restos a pagar pagos.

As transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa, como aquisições financiadas de bens e arrendamento financeiro, não devem ser incluídas na demonstração dos fluxos de caixa. Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas à demonstração, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas transações.

05.06.04 ANÁLISE

A Demonstração dos Fluxos de Caixa visa à análise do desempenho financeiro do setor público, permitindo:

- ter uma visão da situação das finanças públicas, possibilitando efetuar comparações entre ingressos e desembolsos por tipos de atividades (operacionais, de investimento e de financiamento), e avaliar as decisões de investimento e financiamento público;

- avaliar a situação presente e futura do caixa da entidade, permitindo análise de liquidez;
- conhecer a capacidade de expansão das despesas com recursos próprios gerados pelas operações;
- a análise imediata da disponibilidade e do impacto da mesma nas finanças da entidade, quando da inserção de nova despesa na programação;
- avaliar a previsão de quando é possível contrair novas despesas sem que isso comprometa as finanças públicas;

A Demonstração dos Fluxos de Caixa é também um importante instrumento de avaliação da gestão pública, pois permite inferir, em nível macro, quais foram as decisões de alocação de recursos na prestação de serviços públicos, em investimentos e financiamentos, além de que permitir a verificação de como a administração influenciou na liquidez da entidade, de forma a prevenir insolvência futura.

05.06.04.01 Análise dos quocientes – Demonstração dos Fluxos de Caixa

1 – O Quociente do fluxo de caixa líquido das atividades operacionais em relação ao resultado patrimonial é resultante da relação entre o Caixa Líquido Gerado nas Operações e o Resultado Patrimonial. A interpretação desse quociente indica a dispersão entre o fluxo de caixa operacional gerado e o resultado patrimonial do exercício.

2 – O Quociente da Capacidade de Amortização de Dívida é resultante da relação entre o Caixa Líquido Gerado nas Operações e o Total do Passivo. A interpretação desse quociente indica a parcela dos recursos gerados pela entidade para pagamento da dívida.

3 – O Quociente da Atividade Operacional é resultante da relação entre o Caixa Líquido Gerado das Operações e o Total da Geração Líquida de Caixa. A interpretação desse quociente indica a parcela da geração líquida de caixa pela entidade atribuída as atividades operacionais.

05.07.00 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

05.07.01 CONCEITO

A crescente exigência popular acerca da transparência na gestão dos recursos públicos, objetivando a verificação da otimização dos benefícios gerados à sociedade, revela a necessidade de implantação de um sistema de informações que permita a evidenciação de resultados alcançados sob à égide da eficiência, eficácia e efetividade da gestão.

No Brasil, a maioria dos gestores não sabe dizer se ações oferecidas à sociedade são bem sucedidas ou não. Quando eles, por exemplo, impõem cortes ao orçamento, não sabem se estão cortando “supérfluos” ou “essenciais”. Faltando-lhes, muitas vezes, informações objetivas quanto aos resultados alcançados.

A busca de alternativas que reduzam os custos e otimizem a efetividade e a eficiência, (preceito instituído pela Carta Constitucional de 1988 no art. 74, inciso II: comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado) dos serviços prestados à sociedade, pelos órgãos públicos, tem sido o grande desafio dos estudiosos e administradores da área pública no Brasil, pois, em realidade, a preocupação até então se restringia, fundamentalmente, a procedimentos mais voltados ao atendimento das prerrogativas legais vigentes no país, não se analisando os aspectos concernentes à gestão de custos e consequentes resultados, que já são demasiadamente conhecidos no setor privado. Para tanto, a NBCT 16.6 criou um novo demonstrativo, a Demonstração do Resultado Econômico (DRE), que evidencia eficiência na gestão dos recursos no serviço público.

Surge, pois, a necessidade de implementação de um sistema que objetive resultados. Sugere-se que, no mínimo, as ações e/ou serviços públicos sejam monitoradas passo a passo por um sistema de contabilidade e controladoria estritamente técnico e dotado de instrumental normativo perfeitamente definido; caso contrário, poderão ensejar evasão de recursos oriundos dos cidadãos, que os entrega à instituição Estado para serem aplicados nas necessidades essenciais de uma sociedade.

Neste contexto, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 1.129/08, que aprovou a NBCT 16. 2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, estabeleceu o Subsistema de Custos que tem como objetivo registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

Segundo a norma, o subsistema de custos, integrado com os demais – orçamentário, financeiro, patrimonial e compensação – deve subsidiar a Administração Pública sobre:

- (a) desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- (b) avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade;
- (c) avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;

(d) avaliação dos riscos e das contingências.

De igual modo, a Resolução CFC nº 1.133/08, que aprovou a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis, apresenta Demonstração do Resultado Econômico (DRE), cujo objetivo é evidenciar o resultado econômico das ações do setor público, considerando sua interligação com o subsistema de custos.

A Demonstração do Resultado Econômico, cuja elaboração é facultativa, tem como premissa os seguintes conceitos:

- Custo de oportunidade (CO) - valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.
- Receita Econômica (RE) - valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de Serviços Prestados (N), bens ou produtos fornecidos, pelo Custo de Oportunidade (CO), daí:
 $RE = N \times CO$
- Custo de Execução (CE) - valor econômico despendido pela Entidade na ação objeto da apuração do Resultado Econômico Apurado. É dividido em custos diretos e indiretos.

O Resultado Econômico Apurado (REA) é, pois, o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público, calculado a partir da diferença entre a Receita Econômica (RE) e o Custo de Execução (CE) da ação, conforme fórmula a seguir:

$REA = RE - CE$, ou $REA = (N \times CO) - CE$

Em realidade, o REA pode ser considerado como um “termômetro”, que, se corretamente aferido, evidenciará o quanto, de fato, houve de economia na ação pública.

05.07.02 ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO		
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA EMISSÃO:
		PÁGINA:
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos		
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública		
3. Margem Bruta		
4 (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública		
5 (=) Resultado Econômico Apurado		

05.07.03 ANÁLISE

A análise do custo dos serviços prestados, da receita econômica e do resultado econômico permite analisar a eficiência da gestão pública.

Além de se preocupar com a legalidade, a Constituição Federal de 1988 também evidenciou a necessidade da avaliação de resultados quanto à eficiência e eficácia, como está demonstrado na redação dos seus art. 70 e 74:

“Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”

*“Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. (Constituição Federal de 1988)”*

Ainda, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000), estabelece que no parágrafo 3º do seu art. 50 estabelece que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Portanto, pode-se verificar que as legislações supracitadas apontam para a avaliação da gestão, na qual a avaliação do custo dos serviços prestados e da receita econômica são fundamentais. A implementação de um sistema de informação de custos representa grande avanço para propiciar essa avaliação, pois representa uma importante ferramenta de auxílio à gestão, permitindo a transparência sobre os aspectos qualitativos e quantitativos dos programas de governo.

O desenvolvimento e a implementação de um sistema de informação de custos que permita a avaliação do custo dos serviços prestados propiciará inúmeros benefícios para a Administração Pública, contribuindo efetivamente para a tomada de decisões sobre alocação de recursos e ampliando os mecanismos de controle da sociedade sobre a atuação governamental.

A análise da Demonstração do Resultado Econômico tem como objetivo determinar se do ponto de vista da economicidade a atividade, programa ou ação da entidade do setor público está gerando déficit, equilíbrio ou superávit econômico.

A análise deve ser feita ainda com base na avaliação da atividade, programa ou ação, considerando:

- Déficit Econômico: situação em que a receita econômica é menor que os custos diretos e indiretos apropriados à atividade. A recomendação é que a administração pública reduza os custos para poder gerar um superávit, ou no mínimo um equilíbrio.
- Superávit Econômico: situação em que a receita econômica é maior que os custos diretos e indiretos apropriados à atividade. A recomendação é que a administração pública continue produzindo o serviço, pois o faz com economicidade e eficiência.
- Equilíbrio Econômico: situação em que a receita econômica é igual aos custos diretos e indiretos apropriados à atividade. A recomendação é que a administração pública deveria reduzir os custos para poder gerar um superávit.

Já a avaliação da gestão consiste, dentre outros, em observar através do levantamento dos principais bens e serviços produzidos para a população qual o resultado econômico obtido de cada um e tomar as decisões para melhor o desempenho econômico das atividades, bens e serviços ou poder terceirizar com fornecedores que o fazem de forma mais econômica.

EXEMPLO DE ELABORAÇÃO DA DRE

Unidade Contábil: Batalhão Modelo
 Efetivo Médio de Militares/ano: 400
 Ação: Serviços de Refeição (Rancho)
 Produto: Militar Alimentado
 Meta: 400 / ano

Número de refeições servidas por ano:

Café	85.000
Almoço	108.000
Jantar	54.000
Lanche	21.600

Custos de oportunidade unitário dos serviços de refeições oferecidos pelo Batalhão:

Café	R\$ 7,00
Almoço	R\$ 12,00
Jantar	R\$ 10,00
Lanche	R\$ 3,00

Receita Econômica produzida pela Unidade "Rancho":

	Nº Refeições	Custo de Oport.	Receita Econômica
Café	85.000	R\$ 7,00	R\$ 595.000,00
Almoço	108.000	R\$ 12,00	R\$ 1.296.000,00
Jantar	54.000	R\$ 10,00	R\$ 540.000,00
Lanche	21.600	R\$ 3,00	R\$ 64.800,00
Receita Econômica Total			R\$ 2.495.800,00

Custos Diretos da Atividade Rancho/ano		R\$ 2.443.000,00
Pessoal Civil	936.000,00	
Vencimentos Diretos (Militares)	720.000,00	
Encargos Sociais Diretos	216.000,00	
Material de Consumo	1.305.000,00	
Gêneros Alimentícios	1.200.000,00	
Material de Expediente e Limpeza	105.000,00	
Serviços de Terceiros e Encargos	162.000,00	
Energia Elétrica	25.000,00	
Água e Esgoto	30.000,00	
Gás	15.000,00	
Telefone	12.000,00	
Manutenção das Instalações	50.000,00	
Instrução do Pessoal de Rancho	30.000,00	
Depreciação	40.000,00	
Utensílios de cozinha e refeitórios	25.000,00	
Equipamentos Permanentes	10.000,00	
Bens Imóvel	5.000,00	

Serviços de Terceiros e Encargos	29.400,00
Energia Elétrica	5.000,00
Água e Esgoto	6.000,00
Telefone	2.400,00
Manutenção das Instalações	10.000,00
Instrução dos Militares	6.000,00
Depreciação	3.000,00
Bens Móveis	2.000,00
Bens Imóvel	1.000,00

BATALHÃO MODELO

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO DA AÇÃO

Ação: Serviços de Refeição (Rancho)

ANO:

Receita Econômica da Ação (RE)	R\$ 2.495.800,00
(-) Custos de Execução Diretos (CE-d)	R\$ (2.443.000,00)
(=) Margem Bruta	R\$ 52.800,00
(-) Custos de Execução Indiretos (CE-i)	R\$ 32.400,00
(=) Resultado Econômico da Ação (REA)	R\$ 20.400,00

Análise do Resultado:

- O resultado positivo indica um Superávit Econômico, ou seja, a situação em que a receita econômica é maior que os custos diretos e indiretos apropriados à atividade. Assim a administração pública pode direcionar este superávit para outras atividades.
- Este resultado indica o montante que a administração pública pode agregar a sociedade realizando o serviço internamente. Deve-se interpretar esse resultado com cautela, já que muitas variáveis subjetivas também devem ser levadas em consideração na geração desse resultado. Exemplo: qualidade do serviço prestado, qualidade dos insumos utilizados na realização do serviço (ou fornecimento do bem), aspectos sociais, etc.
- No exemplo acima, a qualidade dos insumos utilizados na produção da refeição também deve ser levada em consideração para fins de análise.

Assim, deve-se tentar apurar a Receita Econômica considerando o custo de oportunidade mais próximo da realidade do serviço prestado (ou do produto fornecido), para que não seja gerado um resultado econômico distorcido.

05.08.00 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

05.08.01 CONCEITO

A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.

A entidade deve apresentar a demonstração das mutações no patrimônio líquido - DMPL, que objetiva demonstrar:

- a) o déficit ou superávit patrimonial do período;
- b) cada mutação no patrimônio líquido reconhecida diretamente no mesmo;
- c) o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores.
- d) as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários;

Alterações no patrimônio líquido de uma entidade entre as datas de duas demonstrações financeiras consecutivas refletem o aumento ou diminuição da riqueza durante o período.

A demonstração das mutações do patrimônio líquido - DMPL contemplará, no mínimo, os itens contidos na estrutura descrita nesta Parte, segregados em colunas, discriminando, por exemplo:

- a) Patrimônio Social/Capital Social,
- b) Reservas de Capital,
- c) Ajustes de Avaliação Patrimonial,
- d) Reservas de Lucros,
- e) Ações/Cotas em Tesouraria,
- f) Resultados Acumulados.

A conta “Ajustes de Exercícios Anteriores”, que registra o saldo decorrente de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes, materializando os ajustes da administração direta, autarquias, fundações e fundos, integra a conta “Resultados Acumulados”.

05.08.02 ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
 EXERCÍCIO: PERÍODO (MÊS): DATA EMISSÃO: PÁGINA:

ESPECIFIC.	Pat. Social/ Capital Social	Adiant. para Futuro Aumento de Capital	Reserv. de Capital	Ajuste s de Aval. Pat.	Reservas de Lucros	Demais Reserv.	Result. Acumul.	Ações / Cotas em Tesouraria	TOTAL
Saldo Inicial Ex. Anterior									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição/ Reversão de Reservas									
Dividendos									
Saldo Final Ex. Anterior									
Saldo Inicial Ex. Atual									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição/ Reversão de Reservas									
Dividendos									
Saldo Final Ex. Atual									

05.08.03 ANÁLISE

As contas que formam o patrimônio líquido podem sofrer variações por inúmeros motivos, tais como:

1 - Itens que afetam o patrimônio líquido, afetando conjuntamente o ativo e o passivo:

a) acréscimo do patrimônio líquido pelo resultado patrimonial positivo ou redução pelo resultado patrimonial negativo do exercício;

b) redução por dividendos;

c) acréscimo por doações e subvenções para investimentos recebidos;

e) acréscimo por subscrição e integralização de capital;

f) acréscimo ou redução por ajuste de exercícios anteriores.

2 - Itens que somente afetam o patrimônio líquido:

- a) aumento do capital com utilização de lucros e reservas;
- b) compensação de Prejuízos com Reservas.

A DMPL permite, dentre outras coisas, avaliar a evolução dos itens que compõem o patrimônio líquido, em complemento ao Anexo de Metas Fiscais integrante do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, previsto pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), artigo 4º, § 2º:

O Anexo (de Metas Fiscais) conterá, ainda:

[...]

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;” (Lei Complementar 101/2000)

A evolução do patrimônio líquido é mundialmente utilizada para a avaliação da situação patrimonial, de maneira que o patrimônio líquido positivo e crescente é um bom indicador de solvência.

Quando de sua publicação, em 2000, a LRF também incorporou este conceito, devendo integrar o Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO. Embora integre um anexo da LDO, a evolução do patrimônio líquido não é devida exclusivamente a fatores orçamentários.

É importante observar que a análise da evolução do patrimônio líquido depende da certeza de que os ativos e passivos da entidade estão reconhecidos, mensurados e avaliados de forma confiável.

05.09.00 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

05.09.01 CONCEITOS

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis. Contêm informações adicionais em relação à apresentada no corpo dessas demonstrações e oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens anteriormente divulgados, além de informações acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

A entidade deve evidenciar como informação complementar, os julgamentos que a administração tenha feito no processo de aplicação das políticas contábeis, além daqueles relacionados às estimativas, que tenham efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis.

A entidade deve evidenciar ainda as premissas-chave relativas ao futuro e outras fontes de incerteza das estimativas, na data de apresentação das demonstrações contábeis, que possuam risco significativo de causar um ajuste material nos valores contábeis dos ativos e passivos dentro do próximo ano. Essa informação complementa as contas de compensação que compõem o balanço patrimonial.

As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes no corpo das demonstrações contábeis.

As notas explicativas devem evidenciar, ainda, o reconhecimento de inconformidades provavelmente relevantes para a avaliação de responsabilidades (accountability), que pode afetar a avaliação do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro. Essa evidenciação pode também influenciar as decisões sobre os recursos a serem alocados na entidade, no futuro.

Poderão ainda incluir divulgações sobre os riscos e incertezas que afetem a entidade e quaisquer recursos e/ou obrigações para os quais não exista obrigatoriedade de serem reconhecidos no balanço patrimonial.

As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, das informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

05.09.02 ESTRUTURA

As notas explicativas devem:

- (a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas e critérios contábeis específicos utilizadas;

- (b) evidenciar a informação requerida pelas normas de contabilidade aplicáveis, que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e
- (c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada na apresentação principal das demonstrações contábeis, mas que seja relevante para a sua compreensão.

As notas explicativas podem ser apresentadas tanto na forma descritiva como forma de quadros analíticos, ou mesmo englobar outras demonstrações complementares necessárias para a melhor evidenciação dos resultados e da situação financeira da entidade.

As notas devem ser apresentadas de maneira sistemática, de forma que cada item constante das demonstrações contábeis faça referência à sua respectiva informação adicional relacionada nas notas.

Para facilitar a compreensão das demonstrações contábeis e sua comparação com as de outras entidades, as notas são normalmente apresentadas na seguinte ordem:

- (a) declaração de alinhamento com as normas de contabilidade aplicáveis, caso cumpridas todas as suas determinações;
- (b) Sumário de significativos critérios contábeis utilizados; e
- (c) Informação adicional sobre os itens constantes das demonstrações contábeis segundo a ordem de cada demonstrativo e linha do item referenciado.

Em alguns casos excepcionais, pode ser necessário variar a ordem dos itens específicos, entretanto a ordem sistemática das notas deve ser mantida tanto quanto possível.

05.09.02.01 Evidenciação de Políticas Contábeis

Políticas contábeis são os princípios, as bases, convenções, regras e os procedimentos específicos aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

A entidade deve evidenciar no resumo de políticas contábeis significativas:

- (a) a base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis; e
- (b) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

A entidade deve alterar uma política contábil (e nesse caso evidenciar em nota explicativa) apenas se a mudança:

- (a) for exigida pelas normas de contabilidade aplicáveis; ou

(b) resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial, do resultado patrimonial ou dos fluxos de caixa da entidade.

São exemplos de mudança de política contábil, a mudança do regime de caixa para o de competência (ou vice versa), a mudança de tratamento contábil, reconhecimento ou mensuração de uma transação, evento ou condição de acordo com um regime contábil. Porém, não constituem mudanças nas políticas contábeis:

(a) a adoção de política contábil para transações, outros eventos ou condições que sejam diferentes, em essência, daqueles que ocorriam anteriormente; e

(b) a adoção de nova política contábil para transações, outros eventos ou condições que não ocorriam anteriormente ou eram imateriais. Embora isso não se constitua mudança de política contábil, deve ser evidenciada em notas explicativas, caso a adoção de nova política contábil seja material.

A entidade deve evidenciar, no resumo das políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis.

Os diversos julgamentos exercidos pela aplicação das políticas contábeis da entidade podem afetar significativamente os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a administração exerce julgamento ao definir:

a) se ativos são propriedades para investimento (é a propriedade mantida pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas);

b) se os acordos para o suprimento de produtos e/ ou serviços que envolvem a utilização de ativos dedicados são arrendamentos; e

c) se a essência da relação entre a entidade que elabora as demonstrações e outras entidades indica que essas outras entidades são controladas pela primeira entidade.

É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizada(s) nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo, valor recuperável ou valor de serviço recuperável) porque a base de acordo com a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários.

Ao decidir se determinada política contábil específica será ou não ser evidenciada, a administração deve considerar se sua evidenciação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, condições e outros eventos, estão refletidos no resultado e da posição patrimonial relatados.

As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas separadamente.

05.09.02.02 apresentação dos critérios contábeis

Deve ser informado no sumário dos critérios contábeis significativos:

- (a) o regime contábil utilizado;
- (b) a extensão em que é aplicado o procedimento transitório referente à adoção da determinada norma contábil, quando for o caso;
- (c) os critérios de mensuração usados nos itens componentes das demonstrações contábeis, tais como custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo, valor recuperável ou valor de serviço recuperável. Quando mais de um critério for usado, devem ser indicadas as categorias de ativos e passivos em que cada um é adotado;
- (d) os julgamentos para escolha dos critérios contábeis que têm efeito mais significativo nos valores registrados nas demonstrações contábeis; e
- (e) Outros critérios contábeis relevantes e necessários à compreensão das demonstrações contábeis.

05.09.02.03 Evidenciação de estimativas

As notas explicativas devem conter as principais estimativas referentes aos períodos futuros (por exemplo, provisões) e as fontes de erro de estimativa, na data a que se referem as demonstrações, que têm risco significativo de causar ajuste material dos valores contábeis de ativos e passivos no próximo exercício financeiro. A respeito desses ativos e passivos, devem ser informados detalhes sobre sua natureza e valor contábil na data a que se referem às demonstrações.

O uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis e não reduz sua confiabilidade.

A estimativa pode necessitar de revisão se ocorrer alterações nas circunstâncias em que se baseou ou em consequência de novas informações ou de maior experiência. Dada a sua natureza, a revisão da estimativa não se relaciona com períodos anteriores nem representa correção de erro.

Uma mudança de método de avaliação é uma mudança na política contábil e não uma mudança na estimativa contábil e deve ser evidenciada.

A entidade deve evidenciar a natureza e o montante obtido por meio de uma mudança na forma de elaboração de uma estimativa contábil que tenha efeito no período corrente ou se espera que tenha efeito em períodos subsequentes, exceto quando for impraticável.

Se o montante do efeito em períodos subsequentes não for evidenciado, porque a sua estimativa é impraticável, a entidade também deve evidenciar tal fato.

As evidenciações são apresentadas de forma a ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreender os julgamentos que a administração fez acerca do futuro e sobre outras principais fontes de incerteza de estimativas. A natureza e a extensão da informação a ser evidenciada variam de acordo com a natureza dos pressupostos e outras circunstâncias. Exemplos de tipos de evidenciação são:

- (a) a natureza dos pressupostos ou de outras abordagens a respeito de incertezas nas estimativas;
- (b) o grau de sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões (as variáveis) que determinam ou influenciam esse grau de sensibilidade;
- (c) a solução esperada de incerteza e a variedade de desfechos razoavelmente possíveis durante o próximo período contábil em relação aos valores contábeis dos ativos e passivos impactados; e
- (d) uma explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado, no tocante a esses ativos e passivos, caso a incerteza continue pendente de solução.

05.09.02.04 Outras informações constantes das notas explicativas

Adicionalmente, outras informações devem ser evidenciadas, como:

- (a) domicílio e classificação jurídica da entidade;
- (b) natureza das operações e principais atividades da entidade; e
- (c) legislação relevante que rege suas operações.

Deve-se evitar que as notas explicativas contenham obviedades, bem como redações rebuscadas. O objetivo é tornar as informações mais transparentes para os usuários das demonstrações contábeis.

05.10.00 CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A LRF, em seu artigo 51, prevê que “o Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público”. Essa determinação legal gera para o Tesouro Nacional, como órgão central de contabilidade, a responsabilidade de padronizar os procedimentos com a finalidade de promover a referida consolidação.

A consolidação é o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada e tem por objetivo o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

Dessa forma, a consolidação é um processo simétrico e busca evitar a dupla contagem de transações ou saldos entre unidades, aumentando assim a utilidade dos dados consolidados.

O processo de consolidação é sempre complexo, sendo considerado por muitos como uma ciência imperfeita, uma vez que nem sempre é possível obter informações consolidadas com precisão.

No Brasil, inicialmente a consolidação deve abranger todas as entidades incluídas no orçamento fiscal e da seguridade social, a saber:

- as esferas de governo (Governo Federal, Estados, Distrito Federal e mais de 5.500 municípios);
- os Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário); e
- toda a administração pública, direta e indireta, incluindo fundos, fundações, autarquias e empresas estatais dependentes.

Assim, ela pode ser elaborada em diferentes níveis ou esferas do Setor Público:

1. Intragovernamental (Abrange cada Ente da Federação);
2. Intergovernamental (Contas Nacionais).

A peculiaridade de cada Ente da Federação e de suas respectivas unidades requer um trabalho inicial por parte da STN em padronizar os procedimentos, com vistas a possibilitar posteriormente a consolidação das contas nacionais. Sem essa padronização, não haveria condições de gerar uma demonstração consolidada adequada, pois os critérios de registros contábeis, bem como os planos de contas utilizados pelos diferentes Entes não representariam a mesma natureza de informação, gerando relatórios inconsistentes.

A doutrina define que para as demonstrações contábeis consolidadas devem ser excluídos os seguintes itens:

- I – as participações nas empresas estatais dependentes;

- II – as transações e saldos recíprocos entre entidades (Ex. UG 1 - clientes/ UG 2 – fornecedores); e
- III – as parcelas dos resultados do exercício, do lucro/prejuízo acumulado e do custo dos estoques ou ativo imobilizado ou intangível que corresponderem a resultados ainda não realizados.

Assim, em termos operacionais, alguns aspectos devem ser observados e perseguidos por todos os Entes da Federação de forma a possibilitar uma correta consolidação. Primeiramente, as contas de todas as unidades a consolidar devem ser analisadas e detalhadas de forma suficiente para identificar transações internas e significativas. Para tanto, a STN elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP – que indica as contas obrigatórias e facultativas a serem utilizadas por todos os Entes, em um nível de detalhe necessário e satisfatório à consolidação nacional. Além disso, a estrutura do plano de contas foi pensada para identificar as contas segregando os valores gerados a partir de transações que serão incluídas na consolidação e as que serão excluídas (saldos de transações intra e inter Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS)), ou seja, se uma transação de compra e venda de mercadorias, por exemplo, ocorre entre unidades da mesma esfera de governo, pertencentes ao OFSS, o registro contábil evidenciará este fato, demonstrando por meio do código da conta contábil que o valor resultou de uma operação intragovernamental, tanto na unidade fornecedora, quanto na unidade credora. Tal mecanismo possibilitará a exclusão dos saldos recíprocos quando ocorrer a consolidação contábil.

É importante saber que não é viável consolidar todas as informações, apenas as transações de possível identificação, bem como as mais relevantes. Dessa forma, algumas áreas de consolidação das transações devem ser priorizadas, como as transferências entre entidades governamentais, transações recíprocas (ativos e passivos financeiros) e juros recebidos e pagos.

Para as participações nas empresas estatais dependentes e os saldos de contas entre entidades do OFSS, serão utilizadas, conforme exposto acima, contas contábeis de Ativo, Passivo, Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas, que especificam no 5º nível de seu código, se esses valores são relativos a operações “intra” ou “inter”. Utilizando essa estrutura, será possível eliminar reciprocamente os saldos desejados, seja abrangendo apenas um Ente da Federação ou todos os Entes.

A maior dificuldade está em consolidar os resultados ainda não realizados, mencionados no item III acima, pois a utilização das contas intra e inter não é suficiente para realizar a consolidação. Um exemplo para reflexão é a aquisição de mercadorias entre unidades de mesma esfera, as quais estão estocadas, não tendo sido consumidas, nem vendidas. Sabe-se que no valor desse estoque existe o lucro da unidade vendedora que ainda não foi realizado. Mesmo que identifiquemos os saldos relativos às operações intra ou inter, não será possível extrair por meio desse mecanismo, o valor do lucro contido nesse estoque. Além disso, a operacionalização da conta estoques seria bem difícil, uma vez que no momento da venda ou do consumo, o contador não saberia se a unidade consumida ou vendida foi decorrente de operações extra, intra ou inter OFSS, caso existisse saldo nas três contas. Dessa forma, para a conta de estoque, não há o detalhamento de intra e inter no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Assim, cada Ente definirá a melhor solução para esse caso, em nível posterior ao da padronização. Um fator importante a ser analisado é a relevância dessas transações,

devendo ser avaliada a pertinência e a necessidade de implantar controles e procedimentos para fins de consolidação.

Por fim, para garantir uma correta consolidação, é importante saber que o objetivo não é a consolidação perfeita, mas sim eliminar de forma consistente as transações e posições que tenham um efeito significativo nos saldos finais. Portanto, não se deve gastar tempo e recursos com pequenas transações que sejam difíceis de identificar. Além disso, é fato que em alguns casos, como impostos e aquisição de bens e serviços intragovernamentais expressivos, pode-se ter dificuldades na obtenção e registro de dados, ocasionando imperfeição da consolidação do ponto de vista prático. Nesses casos, os problemas práticos, como divergências nas informações, deverão ser analisados e corrigidos por meio de critérios e regras técnicas, assegurando a fidedignidade da informação.

05.10.01 EXEMPLO PRÁTICO DE UMA CONSOLIDAÇÃO ESTADUAL DO BALANÇO PATRIMONIAL

a) Situação Inicial de duas unidades executoras de um Estado da Federação:

Unidade 1			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	-	PASSIVO CIRCULANTE	-
Caixa e Equivalentes de caixa	-	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	-
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	-
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	-
		Total do PL	-
TOTAL	-	TOTAL	-
Ativo Financeiro	-	Passivo Financeiro	-
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			-

Unidade 2			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	10.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	2.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	10.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	2.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	8.000,00
		Total do PL	8.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00
Ativo Financeiro	10.000,00	Passivo Financeiro	2.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			8.000,00

b) Repasse de Transferência Financeira da Unidade 2 para a Unidade 1, no valor de R\$ 10.000,00:

Unidade 1			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	10.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	-
Caixa e Equivalentes de caixa	10.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	-
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	-
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	10.000,00
		Total do PL	10.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00
Ativo Financeiro	10.000,00	Passivo Financeiro	-
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			10.000,00

Unidade 2			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	-	PASSIVO CIRCULANTE	2.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	-	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	2.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	(2.000,00)
		Total do PL	(2.000,00)
TOTAL	-	TOTAL	-
Ativo Financeiro	-	Passivo Financeiro	2.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			(2.000,00)

Observe que essa transferência financeira representa uma operação intragovernamental, alterando o resultado patrimonial de cada unidade. Entretanto, somando os saldos apresentados nos grupos do ativo, passivo e patrimônio líquido, percebe-se que os valores totais apresentados são os mesmos da situação patrimonial inicial.

- c) Recebimento de Transferência da União pela Unidade 2, relativo ao FPE, no valor de R\$ 43.000,00:

Unidade 1			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	10.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	-
Caixa e Equivalentes de caixa	10.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	-
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	-
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	10.000,00
		Total do PL	10.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00
Ativo Financeiro	10.000,00	Passivo Financeiro	-
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			10.000,00

Unidade 2			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	43.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	2.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	43.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	2.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	41.000,00
		Total do PL	41.000,00
TOTAL	43.000,00	TOTAL	43.000,00
Ativo Financeiro	43.000,00	Passivo Financeiro	2.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			41.000,00

- d) Contratação de Serviços (a prazo) pela Unidade 1, prestados pela Unidade 2, no valor de R\$ 5.000,00:

Unidade 1			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	10.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	5.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	10.000,00	Fornecedor Intra OFSS	5.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	5.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	5.000,00
		Total do PL	5.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00
Ativo Financeiro	10.000,00	Passivo Financeiro	5.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			5.000,00

Unidade 2			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	48.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	2.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	43.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
Clientes Intra OFSS	5.000,00	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	TOTAL DO PASSIVO	2.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	46.000,00
		Total do PL	46.000,00
TOTAL	48.000,00	TOTAL	48.000,00
Ativo Financeiro	48.000,00	Passivo Financeiro	2.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			46.000,00

- e) Contratação de Serviços (a prazo) pela Unidade 2, prestados pela União, relativos à publicação de matéria no Diário Oficial da União, no valor de R\$ 10.000,00:

Unidade 1			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	10.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	5.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	10.000,00	Fornecedor Intra OFSS	5.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	5.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	5.000,00
		Total do PL	5.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00
Ativo Financeiro	10.000,00	Passivo Financeiro	5.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			5.000,00

Unidade 2			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	48.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	12.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	43.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
Clientes Intra OFSS	5.000,00	Fornecedor Inter OFSS	10.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	12.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	36.000,00
		Total do PL	36.000,00
TOTAL	48.000,00	TOTAL	48.000,00
Ativo Financeiro	48.000,00	Passivo Financeiro	12.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			36.000,00

f) Realizando a consolidação intragovernamental.

Unidade 1			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	10.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	5.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	10.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	-
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	~~Fornecedor Intra OFSS~~	5.000,00
		PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	5.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	5.000,00
		Total do PL	5.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00
Ativo Financeiro	10.000,00	Passivo Financeiro	5.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			5.000,00

Unidade 2			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	48.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	12.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	43.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
~~Clientes Intra-OFSS~~	5.000,00	Fornecedor Inter OFSS	10.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	12.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	36.000,00
		Total do PL	36.000,00
TOTAL	48.000,00	TOTAL	48.000,00
Ativo Financeiro	48.000,00	Passivo Financeiro	12.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			36.000,00

Destaca-se que as operações intragovernamentais (variações patrimoniais ativas e passivas), devem ser excluídas na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) consolidada do Estado. Tais operações serão evidenciadas apenas na DVP de cada unidade e por meio de notas explicativas das demonstrações consolidadas.

g) Balanço Consolidado do Estado.

Balanço Consolidado do Estado			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	53.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	12.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	53.000,00	Fornecedor Inter OFSS	10.000,00
		Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	12.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	41.000,00
		Total do PL	41.000,00
TOTAL	53.000,00	TOTAL	53.000,00
Ativo Financeiro	53.000,00	Passivo Financeiro	12.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			41.000,00

Observe que o saldo da conta “Caixa e Equivalentes de Caixa” é formado pela soma dos saldos da Unidade 1 (R\$10.000,00) e Unidade 2 (R\$43.000,00). Já os saldos das contas “Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO” e “Fornecedor Inter OFSS” são os saldos existentes da Unidade 2. O saldo da conta “Clientes Intra OFSS” (Unidade 2) é excluído juntamente com o saldo da conta “Fornecedor Intra OFSS” (Unidade 1), uma vez que representa uma transação intragovernamental. O saldo da conta “Resultados Acumulados” será a soma dos saldos da Unidade 1 (R\$5.000,00) e Unidade 2 (R\$36.000,00).

05.10.02 EXEMPLO PRÁTICO DE UMA CONSOLIDAÇÃO NACIONAL DO BALANÇO PATRIMONIAL

Sabemos que a realidade brasileira conta com a União, 26 Estados, Distrito Federal e mais de 5.500 Municípios. Dessa forma, a consolidação nacional compreenderá as demonstrações contábeis de todos esses Entes da Federação.

Consideramos, para efeitos didáticos, que a consolidação nacional desse exemplo será composta apenas do Balanço Estadual exemplificado acima, a partir dos fatos do exemplo 1, bem como do Balanço da União.

a) Situação patrimonial inicial do Estado e da União

BALANÇO PATRIMONIAL ESTADUAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	10.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	2.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	10.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	2.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	8.000,00
		Total do PL	8.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00
Ativo Financeiro	10.000,00	Passivo Financeiro	2.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			8.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL DA UNIÃO			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	500.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	20.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	500.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	20.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	20.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	480.000,00
		Total do PL	480.000,00
TOTAL	500.000,00	TOTAL	500.000,00
Ativo Financeiro	500.000,00	Passivo Financeiro	20.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			480.000,00

b) Repasse de Transferência Financeira da Unidade Estadual 2 para a Unidade Estadual 1, no valor de R\$ 10.000,00

Como a transação é entre unidades do mesmo Ente, não há impacto no Balanço Consolidado do Estado, não interferindo, portanto, na consolidação nacional.

c) Recebimento de Transferência da União pela Unidade 2, relativo ao FPE, no valor de R\$ 43.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL ESTADUAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	53.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	2.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	53.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	2.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	51.000,00
		Total do PL	51.000,00
TOTAL	53.000,00	TOTAL	53.000,00
Ativo Financeiro	53.000,00	Passivo Financeiro	2.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			51.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL DA UNIÃO			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	457.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	20.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	457.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	20.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	20.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	437.000,00
		Total do PL	437.000,00
TOTAL	457.000,00	TOTAL	457.000,00
Ativo Financeiro	457.000,00	Passivo Financeiro	20.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			437.000,00

- d) Contratação de Serviços (a prazo) pela Unidade Estadual 1, prestados pela Unidade Estadual 2, no valor de R\$ 5.000,00

Como a transação é entre unidades do mesmo Ente, não há impacto no balanço consolidado do Estado, não interferindo, portanto, na consolidação nacional.

- e) Contratação de Serviços (a prazo) pela Unidade 2, prestados pela União, relativos à publicação de matéria no diário oficial da União, no valor de R\$ 10.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL ESTADUAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	53.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	12.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	53.000,00	Fornecedor Inter OFSS	10.000,00
		Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	12.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	41.000,00
		Total do PL	41.000,00
TOTAL	53.000,00	TOTAL	53.000,00
Ativo Financeiro	53.000,00	Passivo Financeiro	12.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			41.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL DA UNIÃO			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	467.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	20.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	457.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	20.000,00
Clientes Inter-OFSS	10.000,00		
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	20.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	447.000,00
		Total do PL	447.000,00
TOTAL	467.000,00	TOTAL	467.000,00
Ativo Financeiro	467.000,00	Passivo Financeiro	20.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			447.000,00

f) Realizando a consolidação intergovernamental.

BALANÇO PATRIMONIAL ESTADUAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	53.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	12.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	53.000,00	Fornecedor-Inter-OFSS	10.000,00
		Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	12.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	41.000,00
		Total do PL	41.000,00
TOTAL	53.000,00	TOTAL	53.000,00
Ativo Financeiro	53.000,00	Passivo Financeiro	12.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			41.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL DA UNIÃO			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	467.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	20.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	457.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	20.000,00
Clientes Inter-OFSS	10.000,00		
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	20.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	447.000,00
		Total do PL	447.000,00
TOTAL	467.000,00	TOTAL	467.000,00
Ativo Financeiro	467.000,00	Passivo Financeiro	20.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			447.000,00

g) Balanço Nacional Consolidado.

BALANÇO PATRIMONIAL NACIONAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	510.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	22.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	510.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	22.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	22.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	488.000,00
		Total do PL	488.000,00
TOTAL	510.000,00	TOTAL	510.000,00
Ativo Financeiro	510.000,00	Passivo Financeiro	22.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			488.000,00

Observe que o saldo da conta “Caixa e Equivalentes de Caixa” é formado pela soma dos saldos do Balanço Estadual (R\$53.000,00) e da União (R\$457.000,00). Já o saldo da conta “Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO” é a soma do saldo do Estado (R\$ 2.000,00) e da União (R\$ 20.000,00). O saldo da conta “Clientes Inter OFSS” (União) é excluído juntamente com o saldo da conta “Fornecedor Inter OFSS” (Estado), uma vez que representa uma transação intergovernamental. O saldo da conta “Resultados Acumulados” será a soma dos saldos do Balanço Estadual (R\$41.000,00) e do Balanço da União (R\$ 447.000,00).

Apesar do exemplo ter sido simplório, é fato que em alguns casos, como impostos e aquisição de bens e serviços intra e intergovernamentais, podem ocorrer dificuldades na obtenção e registro de dados, ocasionando imperfeição na consolidação. Nesses casos, os problemas práticos, como divergências nas informações, deverão ser analisados e corrigidos por meio de critérios e regras técnicas, assegurando a fidedignidade da informação.

06.00.00 - Perguntas e Respostas

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOUREIRO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA
Gilvan da Silva Dantas

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADORA DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Selene Peres Peres Nunes

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

EQUIPE TÉCNICA
Antonio Firmino da Silva Neto
Bruno Ramos Mangualde
Flávia Ferreira de Moura
Henrique Ferreira Souza Carneiro
Janyluce Rezende Gama
Renato Pontes Dias

Informações – STN:
Fone: (61) 3412-3011
Fax: (61) 3412-1459
Correio Eletrônico: cconf.df.stn@fazenda.gov.br
Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

06.01.00 Procedimentos Contábeis Orçamentários

06.01.01 CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA RECEITA

1 – É possível aplicar receita de capital em despesa corrente?

A legislação atual atribui uma série de restrições para aplicação de determinadas origens da receita de capital em despesas correntes, a saber:

A Constituição Federal de 1988, no art. 167, inciso III, estabelece que as realizações de operações de crédito não podem exceder as despesas de capital, ressalvadas as provenientes de créditos adicionais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta. Esse procedimento, conhecido como “*regra de ouro*”, objetiva inibir, em uma análise global, que haja aumento de endividamento para financiar despesa corrente.

A Lei de Responsabilidade Fiscal também contempla restrição para a aplicação de receitas provenientes de conversão em espécie de bens e direitos, tendo em vista o disposto em seu art. 44, o qual veda o uso de recursos de alienação de bens e direitos em despesas correntes, exceto se aplicada aos regimes de previdência, mediante autorização legal, conforme transcrito a seguir:

“Art. 44. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.”

Como se observa, a legislação procura restringir a aplicação de receitas de capital no financiamento de despesas correntes. No entanto, essa análise deve ser feita sobre os valores totais. O gestor público ainda encontra espaço para custear seus gastos correntes utilizando receitas de operações de crédito, desde que autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais, com finalidade específica e aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta, assim como a possibilidade de aplicar receitas de alienação de bens e direitos nos regimes de previdência.

Em suma, é possível a aplicação de receita de capital em despesas correntes, desde que observadas as restrições legais.

2 – O cancelamento de restos a pagar não-processados deve ser registrado como receita?

Não. O registro do cancelamento de restos a pagar não-processados trata apenas de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida referente às receitas arrecadadas em exercício anterior.

3 – Na movimentação de recursos orçamentários, mediante a abertura de créditos adicionais, devem ser observadas as fontes de recursos, ou seja, não poderão ser cancelados os recursos de uma fonte para suplementar outra fonte (fontes diferentes)?

O cancelamento do crédito orçamentário, parcial ou total, não muda a classificação da fonte de recurso. A realização do crédito adicional deverá sempre obedecer a vinculação do recurso disponível.

4 – Uma dotação orçamentária da Secretaria de Saúde contém a especificação da fonte de código 02 (saúde). É possível a realização de empenho, em ações de Saúde dessa Secretaria, com a fonte 00 (recursos ordinários)?

Sim. As despesas de áreas governamentais específicas, atendidas por recursos vinculados, como educação e saúde, podem ser custeadas com tais recursos vinculados ou, ainda, com recursos ordinários.

5 – Como classificar a receita proveniente de aplicação dos recursos provenientes do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB) no mercado financeiro?

A classificação da receita proveniente de aplicação de recursos do FUNDEB deve subordinar-se ao tipo de aplicação.

Exemplo:

a) Poupança

Classificação da receita: 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários (Ou nos seus desdobramentos).

b) Fundos de investimento com rentabilidade diária (baseado em cotas – Variável) e Fundos de renda fixa

Classificação da receita: 1321.00.00 – Juros de Títulos de Renda.

Alertamos que tais rendimentos são recursos vinculados ao objeto de gasto do FUNDEB, não podendo ser utilizado para outros fins.

6 – Com base na Portaria que estabelece as naturezas de receita, em qual nível os Estados e Municípios podem detalhá-las para atender a suas necessidades de controle?

O desdobramento das naturezas de receita para atendimento das peculiaridades dos entes da Federação pode ser feito respeitando os níveis já existentes na Portaria.

2450.00.00: poderá ser desdobrada a partir do 4º dígito, apresentado pelo algarismo 0 (zero). Isto quer dizer que poderá ocorrer detalhamento de x até z (245X.YY.ZZ), observando a lei de formação dos detalhamentos anteriores;

2470.00.00: não poderá ser detalhada em 2476.00.00, pois a portaria já detalhada até a conta 2475.00.00. Observe a atual estrutura:

2470.00.00	Transferências de Convênios
2471.00.00	Transferência de Convênios da União e de suas Entidades
2471.01.00	Transferências de Convênio da União para o Sistema Único de Saúde – SUS
2471.02.00	Transferências de Convênio da União destinadas a Programas de Educação
2471.03.00	Transferências de Convênios da União destinadas a Programas de Saneamento Básico
2471.04.00	Transferências de Convênios da União destinadas a Programas de Meio Ambiente
2471.05.00	Transferências de Convênios da União destinadas a Programas de Infraestrutura em Transporte
2471.99.00	Outras Transferências de Convênios da União
2472.00.00	Transferências de Convênios dos Estados e do Distrito Federal e de suas Entidades
2472.01.00	Transferências de Convênios dos Estados para o Sistema Único de Saúde – SUS
2472.02.00	Transferências de Convênios dos Estados destinadas a Programas de Educação
2472.03.00	Transferências de Convênios dos Estados destinadas a Programas de Saneamento Básico
2472.04.00	Transferências de Convênios dos Estados destinadas a Programas de Meio Ambiente
2472.05.00	Transferências de Convênios dos Estados destinadas a Programas de Infraestrutura em Transporte
2472.99.00	Outras Transferências de Convênio dos Estados
2473.00.00	Transferências de Convênios dos Municípios e de suas Entidades
2473.01.00	Transferências de Convênios dos Municípios destinados a Programas de Saúde
2473.02.00	Transferências de Convênios dos Municípios destinadas a Programas de Educação
2473.99.00	Outras Transferências de Convênios dos Municípios
2474.00.00	Transferências de Convênios de Instituições Privadas
2475.00.00	Transferências de Convênios do Exterior

Em nível vertical, é a Secretaria do Tesouro Nacional que tem a prerrogativa de proceder ao detalhamento a cada ano. Assim, também a 2471.00.00 não poderá ser detalhada em 2471.06.00, pois já há o detalhamento 2471.01.00 a 2471.05.00. No entanto a 2471.01.00 poderá ser detalhada em 2471.01.XX, em que XX poderá ser de 51 a 99.

7 – Em que modalidade de aplicação deverá ser classificada as transferências financeiras efetuadas pelo estado a consórcios públicos municipais, sabendo-se que o estado não faz parte do rol dos entes consorciados?

A modalidade de aplicação 71 – Transferências a Consórcios Públicos, é utilizada em função da participação do ente no respectivo consórcio, já a modalidade 72 - Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos, decorre de delegação ou descentralização a consórcios públicos para execução de ações de responsabilidade exclusiva do delegante.

Ademais, a transferência financeira realizada por ente não-consorciado a um consórcio público, que é uma entidade multigovernamental integrada por dois ou mais entes da federação, enquadra-se na situação descrita pela modalidade de aplicação 70

(Transferências a Instituições Multigovernamentais), conforme definição constante neste Manual.

8 – Diante da necessidade de se classificar, no Município, a receita proveniente de *royalties* e deparando-se com as codificações de receita e seus respectivos desdobramentos: 1340.00.00 – Compensações Financeiras; 1721.22.00 – Transferência da Compensação, pergunta-se: em qual situação os Municípios irão fazer uso das codificações acima? A receita dos *royalties* é repassada diretamente das empresas para os Municípios ou das empresas para o Estado ou União e estes transferem a respectiva cota para os Municípios? Podem ocorrer as duas situações?

Os *royalties* incidentes sobre a exploração de recursos hídricos e minerais são recolhidos ao Tesouro Nacional e depois distribuídos aos Estados e Municípios por meio de transferências intergovernamentais. Assim, o grupo 1340.00.00 – Compensações Financeiras – é de uso da União. A União repassa as cotas-parte aos Estados e Municípios, que registram uma receita de transferência 1721.22.00 – Transferência de Compensação Financeira. Quando as transferências se derem dos Estados para os Municípios, estes registram no grupo 1722.22.00 – Transferência da Cota-parte da Compensação Financeira.

9 – Qual a diferença entre as classificações: 1311.00.00 – Aluguéis e 1333.01.00 – Receita de Concessão de Direito Real de Uso de Área Pública?

Concessão de direito real de uso, de acordo com o Decreto-Lei nº 271/1967, é o contrato pelo qual a Administração transfere o uso, remunerado ou gratuito, de terreno público a particular, para fins específicos de urbanização, industrialização, edificação, cultivo ou outra utilização de interesse social, exigindo licitação prévia. Aluguéis, conforme a Lei nº 8.666/1993, são incluídos entre os exemplos de serviços, ou seja, de atividades destinadas a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, sendo formalizados por contrato administrativo.

10 – Qual tratamento deve-se dar à arrecadação para Custeio de Iluminação Pública? Seria uma receita com Taxa de Iluminação Pública ou Receita de Contribuição para Custeio de Iluminação Pública?

A arrecadação para custeio da Iluminação Pública, com a Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 2010, passou a ser classificada na natureza 1230.00.00 – Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, em substituição à natureza 1220.29.00, para se adequar ao disposto na Emenda Constitucional nº 39, de 2002, que institui a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública nos Municípios e no Distrito Federal.

11 – Qual a classificação para recursos oriundos do Programa “Fome Zero” recebidos da União pelos Municípios?

Os Municípios devem registrar a receita com a transferência de recursos da União para o Programa “Fome Zero” na conta 1761.04.00 – Transferência de Convênios da União Destinadas aos Programas de Combate à Fome.

Ressaltamos que os grupos 1770.00.00 e 2480.00.00, constantes no anexo da Portaria, destinam-se ao registro pela União (e somente para esta) das doações recebidas para o combate à fome.

12 – Como contabilizar a apropriação de variação cambial positiva de empréstimos concedidos?

A apropriação da variação cambial positiva de empréstimos concedidos constitui-se em um ingresso extraorçamentário, pois se trata de valores que afetam o patrimônio, mas ainda não foram realizados financeiramente. Assim, o reconhecimento dessa variação cambial positiva constitui uma variação patrimonial aumentativa. Somente quando da realização financeira desse acréscimo ocorre a receita orçamentária (receita de capital). Abaixo, o tratamento contábil adequado:

Reconhecimento da variação cambial positiva

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.3.3.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos concedidos
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação patrimonial aumentativa

Recebimento do Empréstimo

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional
C 1.1.3.3.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos concedidos

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

13 – Qual o código de receita indicado para registrar a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), instituída pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003?

Para a correta classificação da receita com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE deve-se observar as naturezas de receita:

Para uso da União:

- 1220.25.00 – Contribuição pela Licença de Uso, Aquisição ou Transferência de Tecnologia – Registra o valor da arrecadação de receita de contribuições econômicas de intervenção no domínio econômico de empresa detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela

signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

- 1220.28.00 – Contribuição Relativa às Atividades de Importação e Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante – Registra o valor da Contribuição relativa às Atividades de Importação e Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante. Os recursos arrecadados serão destinados ao pagamento de subsídio a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e, financiamento de programas de infraestrutura de transportes (Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001).
- 1220.28.01 – Contribuição Relativa às Atividades de Importação de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante – Registra o valor da arrecadação da Contribuição relativa às Atividades de Importação de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante. Os recursos arrecadados serão destinados ao pagamento de subsídio a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e financiamento de programas de infraestrutura de transportes (Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001).
- 1220.28.02 – Contribuição Relativa às Atividades de Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante – Registra o valor da arrecadação da Contribuição relativa às Atividades de Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante. Os recursos arrecadados serão destinados ao pagamento de subsídio a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e financiamento de programas de infraestrutura de transportes (Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001).

Para uso dos Estados:

- 1721.01.13 – Cota-parte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Registra o valor total das receitas recebidas pelos Estados por meio de transferências constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003).

Para uso dos Municípios:

- 1722.01.13 – Cota-parte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Registra o valor total das receitas recebidas pelos Municípios por meio de transferências constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003).

14 – Como classificar as receitas orçamentárias decorrentes da exploração econômica da folha de pagamento?

O ingresso de recursos em questão advém de um ato de gestão discricionário da administração pública, por meio do qual esta celebra um contrato, em geral junto a uma instituição financeira, para que a sua folha de pagamento seja cedida para exploração econômica por um período de tempo bem definido.

Para classificar orçamentariamente este ingresso de recursos, faz-se necessário inicialmente separar a folha de pagamento propriamente dita da cessão do direito de explorá-la economicamente. A folha encontra-se sob o controle do ente público por período indeterminado, ao contrário do direito de sua exploração, que pode ser cedido a um terceiro mediante disposições contratuais e legais para usufruto por um período determinado.

Este mesmo Manual informa que um ativo é reconhecido como intangível quando *"o custo ou valor justo do ativo possa ser mensurado com segurança"*. Ao contrário do direito de sua exploração, que pode ter seu valor mensurado com base em suporte documental representado pelo contrato, a folha propriamente dita não pode ser mensurada e, conseqüentemente, não pode ser reconhecida como ativo intangível do ente público. Deste modo, o ativo representado pela folha não pode ser evidenciado no patrimônio público. Reafirmando este entendimento, a IPSAS 31, *"Ativos Intangíveis"* apresenta em seu item 61 entendimento segundo o qual *"marcas geradas internamente, títulos de publicação, listas de usuários de um serviço, e itens de substância similar não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis"*. O próprio MCASP cita tal entendimento, quando em sua Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais – afirma: *"marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço, direitos sobre folha de pagamento e outros itens de natureza similar, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis"*.

Analizada assim a essência patrimonial da folha, faz-se necessário agora classificar os ingressos de recursos decorrentes da cessão do direito de explorá-la por tempo determinado. Consultando a Lei nº 4.320/1964, apresenta-se como definição para as Receitas de Capital:

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

A cessão do direito não advém de operações de crédito. Também não corresponde à conversão, em espécie, de bens e direitos, pois se encontra limitada temporalmente, ou seja, somente pode ser cedido a um terceiro mediante disposições contratuais e legais para usufruto por um período determinado. Também não advém de superávit corrente ou mesmo de recursos advindos de terceiros para aplicação em despesas de capital. Assim, não possui categoria econômica de Receita de Capital, caracterizando-se, portanto, como uma Receita Corrente.

Como Receita Corrente, sua origem não guarda relação com aspectos tributários, de contribuições, agropecuários, industriais ou de transferências correntes. Caracteriza-se como patrimonial por guardar relação direta com um item que, conforme visto

anteriormente, diz respeito à exploração de patrimônio do ente público, ainda que não reconhecido no balanço patrimonial. Não representa receita de serviços por não guardar relação com um serviço prestado pelo ente público a uma contraparte. Deste modo, sua origem é classificada como “3 – Receita Patrimonial”.

Complementando o entendimento, o Volume de Anexos do Manual apresenta a especificação 1361.00.00, que classifica tais ingressos como “*Receita de Cessão do Direito de Operacionalização de Pagamentos*”, sendo subdividida em Pessoal (“1361.01.00 – *Receita de Cessão do Direito de Operacionalização da Folha de Pagamento de Pessoal*”), Benefícios (“1361.02.00 – *Receita de Cessão do Direito de Operacionalização da Folha de Pagamento de Benefícios*”) e Fornecedores (“1361.03.00 – *Receita de Cessão do Direito de Operacionalização de Pagamento a Fornecedores*”).

06.01.02 CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA

1 – A Lei nº 4.320/64, em seu art. 15, determina que, na Lei de Orçamento, a discriminação da despesa far-se-á no mínimo por elementos. Já a Portaria STN/SOF nº 163/2001, determina que, na Lei de Orçamento, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação. Como a esfera federal trata a elaboração do orçamento, quanto ao nível de desdobramento da despesa?

A Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, em seu artigo 6º determina que “*Na lei orçamentária, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação.*”

Por conta disso, passou a ser opcional o detalhamento por elemento de despesa. Assim, o detalhamento por elemento de despesa deverá então ser realizado no momento da execução. Desta forma, em âmbito do Governo Federal o orçamento é aprovado por grupo de natureza da despesa, acrescida da informação gerencial modalidade de aplicação, sendo o elemento indicado no momento da execução da despesa.

A Lei nº 4.320/1964 introduziu em seus dispositivos a necessidade de o orçamento evidenciar os programas de governo.

“Art. 2º. A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos aos princípios de unidade, universalidade e anualidade.”

A partir da edição da Portaria MOG nº 42/1999 aplicada à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, passou a ser obrigatória a identificação, nas leis orçamentárias, das ações em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais:

“Art. 4º Nas leis orçamentárias e nos balanços, as ações serão identificadas em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais.”

Dessa forma, é consolidada a importância da elaboração do orçamento por programa, com a visão de que o legislativo aprova as ações de governo buscando a aplicação efetiva do gasto, e não necessariamente os itens de gastos. A ideia é dar transparência à população e ao legislativo sobre o que será realizado em um determinado período, por meio de programas e ações e quanto eles irão custar à sociedade e não o de apresentar apenas objetos de gastos que, isoladamente, não garantem a transparência necessária.

A aprovação e a alteração da lei orçamentária elaborada até o nível de elemento de despesa poderá ser mais burocrática e, conseqüentemente, menos eficiente, pois exige esforços de planejamento em um nível de detalhe que nem sempre será possível ser mantido. Por exemplo, se um ente tivesse no seu orçamento um gasto previsto no elemento 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica e pudesse realizar esse serviço com uma pessoa física, por um preço inferior, uma alteração orçamentária por meio de lei demandaria tempo e esforço de vários órgãos, o que poderia levar em alguns casos, a contratação de um serviço mais caro. No entanto, sob o enfoque de resultado, pouco deve interessar para a sociedade a forma em que foi contratado o serviço, se com pessoa física ou jurídica, mas se o objetivo do gasto foi alcançado de modo eficiente.

Observa-se que a identificação, nas leis orçamentárias, das funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais, em conjunto com a classificação do crédito orçamentário por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação, atende ao princípio da especificação. Por meio dessa classificação, evidencia-se como a administração pública está efetuando os gastos para atingir determinados fins.

É importante destacar que, a interpretação da Lei 4.320/64, no que se refere a elemento, não é a mesma do elemento da despesa da Portaria STN/SOF nº 163/2001. O conceito trazido na lei indica a necessidade de desdobramento das categorias econômicas correntes e de capital. Destacamos abaixo o disposto no artigo 15 da Lei 4.320/64:

§ 1º Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução dos seus fins.

A Lei de Diretrizes Orçamentária da União aprova exatamente conforme a Portaria STN/SOF nº 163/2001, de maneira que a Lei Orçamentária Anual detalha até o grupo de natureza da despesa, acrescentando a modalidade de aplicação como informação gerencial.

2 – No caso de contrato continuado de serviço de manutenção de aparelhos com o fornecimento de peças incluso no mesmo contrato, *sem distinção dos objetos de gasto*, o empenho deve ser feito no elemento de despesa 3.3.90.39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica, pelo valor total ou devem ser feitos dois empenhos, um na natureza de despesa 3.3.90.39 e outro na 3.3.90.30 – Material de Consumo, para atender eventuais despesas com o fornecimento de peças?

Conforme definição constante deste Manual, o elemento de despesa tem por ***finalidade identificar os objetos de gasto***, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

Portanto, para emissão do empenho deve-se identificar o objeto do gasto que, no caso, é a prestação de serviços com base no contrato de manutenção de aparelhos, já que não é possível no contrato fazer a distinção entre os objetos de gasto. Assim, torna-se desnecessária a emissão de dois empenhos, sendo emitido apenas um na natureza de despesa - ND 3.3.90.39, pois o fornecimento de peças está incluso e não altera o valor do contrato.

3 – Em uma licitação para execução de serviços de reparo de instalações hidrosanitárias com fornecimento de peças, a proposta vencedora apresentou uma planilha com preços para peças e materiais (R\$ 2.000,00) e mão-de-obra (R\$ 1.000,00). Como proceder à classificação contábil nesse caso? Só em material, em razão de sua predominância ou registrar a despesa em razão da planilha apresentada?

Sempre que for possível, a administração pública deve registrar a despesa no elemento de despesa adequado, nesse caso há a possibilidade da ***identificação correta do objeto do gasto conforme contrato***. No caso em questão, existem dois objetos de gastos distintos: a entidade deverá registrar uma parte da despesa em material de consumo ((R\$ 2.000,00) e outra parte como serviço (R\$ 1.000,00)).

4 – Como proceder para identificar se a despesa de material de consumo ou serviços de terceiros, deve ser classificada em despesas CORRENTES ou de CAPITAL? Ex: 3.3.90.30.16 e 4.4.90.30.16 (considerando-se o sub-elemento 16 - material de expediente).

A estrutura da natureza da despesa é flexível, quanto aos relacionamentos entre elementos e grupos de despesa, podendo ser combinados e estruturados em razão do objeto do gasto a ser registrado.

Conforme definições constantes neste Manual são classificadas como despesas correntes aquelas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital e classificam-se como despesas de capital aquelas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Por exemplo, a aquisição de materiais de construção por uma Prefeitura, se for utilizada para a manutenção do seu prédio (bem de capital já existente), será considerada como despesa corrente, pois o gasto não estará formando e nem participando na aquisição de um bem de capital, e sim mantendo um bem de capital já existente. Entretanto, caso este gasto seja utilizado como parte do material empregado na construção de uma nova escola (futuro bem de capital), ele será considerado como despesa de capital. Para tanto, deverá estar inserido no orçamento da obra, desde o seu planejamento até a execução.

Assim, a classificação das despesas em material de consumo e em outros serviços de terceiros – pessoa física, na categoria corrente ou de capital dependerá se o gasto destina-se ou não para a formação ou aquisição de bem de capital.

Portanto, por exemplo, se o ente decide executar uma obra pública (prédio) diretamente, o cimento adquirido (e outros materiais) terá a classificação 4.4.90.30 - Material de Consumo, quando a despesa ocasionar ampliação ou constituição do imóvel ou 3.3.90-30, quando não consistir em ampliação do imóvel.

Quanto à classificação da despesa como 3.3.90-39 ou 4.4.90-51 deve ser observado o seguinte, conforme descrição deste Manual:

"Serão considerados serviços de terceiros as despesas com:

- Reparos, consertos, revisões, pinturas, reformas e adaptações de bens imóveis sem que ocorra a ampliação do imóvel;*
- Reparos em instalações elétricas e hidráulicas;*
- Reparos, recuperações e adaptações de biombos, carpetes, divisórias e lambris;*
- Manutenção de elevadores, limpeza de fossa e afins.*

Quando a despesa ocasionar a ampliação do imóvel, tal despesa deverá ser considerada como obras e instalações, portanto, despesas com investimento."

5 – Como proceder para identificar o elemento de despesa com contratação de serviços (36 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Física; 37 – Locação de mão-de-obra; 39 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica)?

Quando um órgão contrata o serviço de uma pessoa física (autônomo) deve registrar a despesa no elemento 36 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Física, mas se a contratação da prestação de serviço for com uma pessoa jurídica, pode ser classificada, via de regra, em um dos elementos abaixo:

37 – Locação de Mão-de-obra – despesas com prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como limpeza e higiene, vigilância ostensiva e outros, nos casos em que o contrato especifique o quantitativo físico do pessoal a ser utilizado; ou

39 – Despesas orçamentárias decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como: assinaturas de jornais e periódicos; tarifas de energia elétrica, gás, água e esgoto; serviços de comunicação (telefone, telex, correios, etc.); fretes e carretos; locação de imóveis (inclusive despesas de condomínio e tributos à conta do locatário, quando previstos no contrato de locação); locação de equipamentos e materiais permanentes; *software*; conservação e adaptação de bens imóveis; seguros em geral (exceto os decorrentes de obrigação patronal); serviços de asseio e higiene; serviços de divulgação, impressão, encadernação e emolduramento; serviços funerários; despesas com congressos, simpósios, conferências ou exposições; vale-refeição; auxílio-creche (exclusive a indenização a servidor); habilitação de telefonia fixa e móvel celular; e

outros congêneres, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das obrigações de que trata este elemento de despesa.

Portanto, se um determinado órgão contratar uma empresa para prestar serviço de limpeza, o elemento a ser utilizado será o 39 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica, mas se esse órgão contratar uma empresa para prestar o serviço de limpeza e no contrato estiver estipulado o quantitativo de dez funcionários na limpeza, por exemplo, o elemento será o 37 – Locação de Mão-de-obra.

6 – A compra de peças de informática incorporáveis tais como: placas, processadores, entre outras, deve ser registrada como despesa corrente ou de capital?

Conforme definições deste Manual, o objeto da compra guarda relação com o elemento de despesa. Neste caso específico, as peças classificam-se como material de consumo – elemento 30. Para, contudo, identificar-se qual a Categoria Econômica a ser utilizada, deve-se observar se a despesa orçamentária agrega ou não benefício econômico ao bem.

Deste modo, normalmente as peças de informática devem ser contabilizadas como despesa de capital, na natureza de despesa – 4.4.90.30 – por agregarem valor ao bem ao qual vierem a ser incorporadas. Contudo, na classificação de peças de reposição, imediata ou para estoque, deve ser considerada a natureza 3.3.90.30, dado que foi simplesmente restabelecido um estado de funcionamento anterior, já contabilmente registrado.

Assim, quando a aquisição for para substituir partes do computador e implicar relevantes alterações nas características funcionais como, por exemplo, substituição de processador com aumento de velocidade da máquina, a despesa deve ser classificada como de capital, na natureza de despesa 4.4.90.30. Em casos contrários, deverá ser classificada como 3.3.90.30.

7 – Como classificar a despesa com material adquirido por encomenda?

De acordo com a Parte I do MCASP – Procedimentos Contábeis Orçamentários, o único critério usado para classificar a despesa de material adquirido por encomenda, do ponto de vista contábil, é o fornecimento ou não da mercadoria. Dessa forma, no caso citado, se não houver fornecimento do material por parte do órgão, a despesa será de material e não de serviços. Quanto à classificação do material, depende do fim a que ele se destina, podendo ser nos seguintes elementos:

30 – Material de Consumo

32 – Material de Distribuição Gratuita

52 – Equipamentos e Material Permanente

Na classificação da despesa de material por encomenda, a despesa orçamentária só deverá ser classificada como serviços de terceiros se o próprio órgão ou entidade fornecer a matéria-prima. Caso contrário, deverá ser classificada no elemento de

despesa 52, em se tratando de confecção de material permanente, ou no elemento de despesa 30, se material de consumo.

Algumas vezes ocorrem dúvidas, em virtude de divergências entre a adequada classificação da despesa orçamentária e o tipo do documento fiscal emitido pela contratada (Ex: Nota Fiscal de Serviço, Nota Fiscal de Venda ao Consumidor etc.). Nesses casos, a contabilidade deve procurar bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma e buscar a consecução de seus objetivos: demonstrar o patrimônio e controlar o orçamento.

8 – A natureza de despesa 3.3.90.33 destina-se a registrar passagens e despesas com locomoção de servidores em razão de mudança de domicílio no interesse da administração? E passagens que se fizerem necessárias ao deslocamento do servidor em decorrência do serviço administrativo? E quanto às passagens que são compradas para pessoas carentes?

Conforme definição constante deste Manual, o elemento de despesa 33 – Passagens e Despesas com Locomoção – tem como natureza de gasto a aquisição de passagens, podendo ser viagem de servidor público ou outra pessoa indicada em ato oficial. Portanto, é correta a utilização da natureza de despesa 3.3.90.33 para a aquisição de passagens, em decorrência do serviço administrativo, ou devido à mudança de domicílio de servidor ou pessoa, do quadro do órgão ou não.

Quando a despesa com a aquisição de passagens for para pessoas carentes, o elemento de despesa a ser utilizado é o 32 – Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita.

9 – Como classificar a despesa com vale combustível?

O vale-combustível, quando representativo de benefício ao colaborador/funcionário, segue a forma de classificação do auxílio-transporte, correspondendo à codificação 3.3.90.49.

Se o vale combustível for adquirido com o intuito de abastecer a frota de veículos do órgão, apesar da despesa ocorrer por meio de uma contratação de serviços, em sua essência essa despesa refere-se a uma aquisição de material de consumo. Sendo assim, tanto para a contratação do fornecimento de vale combustível, quanto para o fornecimento de água, por exemplo, a classificação adequada será 339030 (material de consumo), o qual poderá ser detalhado, conforme critérios e necessidade do órgão.

10 – Como classificar a despesa com transporte de servidores executada por empresa contratada?

A despesa será classificada no elemento de despesa 33 - Passagens e Despesas com Locomoção, pois, na essência, corresponde a despesa com transporte de servidores por interesse da Administração. Para a classificação no elemento de despesa 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica, é necessário observar se a despesa não corresponde a nenhum outro elemento específico.

11 – No caso da Administração efetuar o pagamento de multa de trânsito de veículo de sua propriedade, que tenha dado causa agente prestador de serviço (motorista de empresa contratada), pergunta-se sobre qual o tratamento contábil quando do ressarcimento da multa ao erário pelo agente causador?

Se o ingresso do recurso ocorrer no mesmo exercício financeiro ou em exercício diverso do pagamento tem-se uma Restituição, classificação 1922.99.00 - Outras Restituições, conforme a Parte I do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que trata dos Procedimentos Contábeis Orçamentários:

“Restituições - Registra o valor total das receitas recebidas por meio de restituições, por devoluções em decorrência de pagamentos indevidos e reembolso ou retorno de pagamentos efetuados a título de antecipação.

Outras Restituições - Registra a arrecadação de outras restituições não classificadas nos itens anteriores.”

12 – Como classificar a despesa com a devolução, por parte do órgão, do pagamento de táxi efetuado por seu servidor. Como classificar a devolução, por parte do órgão, do pagamento de pós-graduação efetuado por seu servidor?

Em ambos os casos, a classificação da despesa é 93 - Indenizações e Restituições, pois a transação consiste no ressarcimento ao servidor. Não se poderia classificar o ressarcimento ao servidor como serviços de terceiros porque ele não prestou nenhum serviço ao órgão. Da mesma forma, não poderia classificar o pagamento ao prestador de serviço (táxi ou empresa) como indenização ou restituição porque não houve danos a indenizar ou a ressarcir.

13 – Algumas leis municipais permitem a doação de bens a pessoas carentes, como cadeiras de roda, aparelhos de surdez, fogões, etc. Esses bens devem ser classificados como despesas correntes ou de capital?

De acordo com o § 2º do art. 15 da Lei 4.320/64 considera-se material permanente o de duração superior a dois anos. Porém, quando adquirimos um bem para doação, este não é incorporado no cadastro próprio de bens patrimoniais do ente, mas apenas ao estoque de produtos para doação.

Para a distinção entre Despesas de Capital e Despesas Correntes deve-se verificar se contribuem ou não, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

A descrição do elemento 32 – Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita, constante deste Manual, assim diz: “Despesas orçamentárias com aquisição de materiais, bens ou serviços para distribuição gratuita, tais como livros didáticos, medicamentos, gêneros alimentícios e outros materiais, bens ou serviços que possam ser distribuídos gratuitamente, exceto se destinados a premiações culturais, artísticas, científicas, desportivas e outras.” (grifo nosso). Pela referida descrição do elemento de

despesa, todo e qualquer produto adquirido para doação deverá ser classificado neste elemento.

Logo, a classificação da despesa a ser utilizada deverá ser 3.3.90.32 – material de distribuição gratuita.

Simultaneamente ao registro da despesa de aquisição, deverá ser efetuado registro no Ativo Circulante, em “Estoques para Doações” e, à medida que ocorrer a doação, deverá ser procedida a baixa de estoque.

A explicação anterior é para quando o ente compra bens já com a destinação para doação. Outra possibilidade é a doação de bens que já tinham sido incorporados pelo ente. Neste caso não ocorrerá despesa orçamentária, mas uma variação patrimonial diminutiva, no momento em que for dada a baixa do bem do ativo do ente.

14 – Como distinguir a descentralização de créditos orçamentários das despesas intraorçamentárias?

As despesas intraorçamentárias ocorrem quando órgão, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social efetuam aquisições de materiais, bens e serviços, realizam pagamento de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o recebedor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desse orçamento, no âmbito da mesma esfera de governo.

Ocorre despesa intraorçamentária, por exemplo, quando o Ministério da Saúde – órgão integrante do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União, apropria uma obrigação com a Imprensa Oficial, que também pertence ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União.

Observa-se que no momento da apropriação da obrigação ocorre uma despesa intraorçamentária no Ministério da Saúde e no momento do recebimento, pela Imprensa Oficial, ocorre uma receita intraorçamentária. Portanto, ocorrendo uma despesa intraorçamentária, obrigatoriamente ocorrerá uma receita intraorçamentária em órgão integrante do Orçamento Fiscal e Seguridade Social, mas em virtude da despesa ser reconhecida no momento da apropriação e a receita no momento da arrecadação, os registros não ocorrerão no mesmo momento.

As despesas intraorçamentárias não se aplicam às descentralizações de créditos para execução de ações de responsabilidade do órgão, fundo ou entidade descentralizadora, efetuadas no âmbito do respectivo Ente da Federação, assim como não implicam no restabelecimento das extintas transferências intragovernamentais.

As descentralizações de créditos orçamentários ocorrem quando for efetuada movimentação de parte do orçamento, mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica, para que outras unidades administrativas possam executar a despesa orçamentária.

Quando a descentralização envolver unidades gestoras de um mesmo órgão tem-se a descentralização interna, também chamada de **provisão**. Se, porventura, a movimentação de crédito ocorrer entre unidades gestoras de órgãos ou entidades de estrutura diferente, ter-se-á uma descentralização externa, também denominada de **destaque**.

Na descentralização, as dotações serão empregadas obrigatória e integralmente na consecução do objetivo previsto pelo programa de trabalho pertinente, respeitada fielmente a classificação funcional e por programas. Portanto, a única diferença é que a execução da despesa orçamentária será realizada por outro órgão ou entidade.

Na União a descentralização externa de crédito entre órgãos e entidades da administração pública federal, direta e indireta, para executar programa de governo, envolvendo projeto, atividade, aquisição de bens ou evento está disciplinada pelo Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, e pela Portaria Interministerial MPOG/MF/CGU nº 127, de 29 de maio de 2008, e deve ocorrer por meio de Termo de Cooperação, mediante portaria ministerial, sem a necessidade de exigência de contrapartida.

Assim, supondo que na União exista um programa sob a responsabilidade do Ministério do Meio-Ambiente e este não disponha de nenhuma unidade em um determinado município para executar o programa, mas que o Ministério da Educação tenha uma Escola Agrotécnica nesta localidade, o Ministério do Meio-Ambiente poderá descentralizar o crédito orçamentário para que o Ministério da Educação execute este programa por ele.

Os lançamentos contábeis serão:

Descentralização Interna de Créditos Orçamentários (Transferidor – Ministério do Meio Ambiente)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.2.1.xx.xx	Descentralização interna de créditos – provisão

Descentralização Interna de Créditos Orçamentários (Recebedor – Ministério da Educação)

Código da Conta	Título da Conta
D 5.2.2.2.1.xx.xx	Descentralização interna de créditos – provisão
C 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível

Em relação aos recursos recebidos pelas Câmaras Municipais para execução financeira, ressalta-se que não se tratam de descentralização orçamentária, pois a Lei Orçamentária Anual consigna dotações próprias para as mesmas, ocorrendo, portanto, apenas repasses financeiros. O registro contábil desses repasses deverá ser efetuado da seguinte maneira:

Na Prefeitura

Código da Conta	Título da Conta

D 3.5.1.x.x.xx.xx	Transferências intragovernamentais (concedida)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional

Na Câmara

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional
C 4.5.1.x.x.xx.xx	Transferências intragovernamentais (recebida)

15 – Como registrar a despesa com pessoal cedido com ônus, quando o servidor pertencer à outra esfera de governo e o pagamento for efetuado antecipadamente pelo cedente?

No órgão cedente (órgão de origem do servidor cedido).

O órgão cedente deverá empenhar, liquidar e pagar a despesa relativa à remuneração do servidor cedido normalmente na natureza de despesa 319011 – vencimentos e vantagens fixas – e registrar simultaneamente o direito a receber relativo ao ressarcimento.

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.x.x.x.xx.xx	Ativo circulante (créditos por cessão de pessoal)
C 2.1.1.1.x.xx.xx	Pessoal a pagar

No momento do pagamento

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.1.x.xx.xx	Pessoal a pagar
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional

No recebimento do ressarcimento pelo órgão cessionário, deve ocorrer a baixa do ativo

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Ativo circulante (créditos por cessão de pessoal)

No órgão cessionário (órgão no qual o servidor passa a exercer suas atividades).

O órgão cessionário deverá registrar a obrigação de ressarcir o cedente toda vez que verificado que o servidor faz jus ao salário do mês, em contrapartida com o empenho da despesa relativa ao ressarcimento do salário do servidor recebido ao órgão de origem, na natureza 3.1.90.96.

Código da Conta	Título da Conta
D 3.1.1.x.x.xx.xx	Remuneração a pessoal
C 2.1.1.1.x.xx.xx	Pessoal a pagar

No momento do pagamento, deverá efetuar os seguintes registros

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.1.x.xx.xx	Pessoal a pagar
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional

Ressalta-se que se o ressarcimento ocorrer em outro exercício deverá ser registrada no órgão cedente a receita referente à restituição do valor pago na natureza 1922.07.00 – Recuperação de Despesas de Exercícios Anteriores, em conformidade com o art. 38 da Lei nº 4.320/1964.

16 – Como registrar o rateio das despesas orçamentárias comuns (água, energia elétrica e outras) de dois órgãos ou mais que funcionam em um mesmo prédio?

Caso haja necessidade de rateio do pagamento da despesa, existem duas possibilidades para proceder ao registro das despesas orçamentárias:

- Quando o rateio da despesa ocorrer entre órgãos da mesma esfera de governo que pertençam ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social – o órgão responsável pelo pagamento deverá receber dos demais órgãos descentralização orçamentária e financeira.
- Quando o rateio da despesa ocorrer entre órgãos que não pertençam ao mesmo Orçamento Fiscal e Seguridade Social – Os demais órgãos deverão emitir empenho, registrar a despesa orçamentária e pagar sua parcela ao órgão responsável pelo pagamento direto ao credor da despesa.

17 – Como registrar despesas referentes a um estudo prévio, como por exemplo, o pagamento de um relatório de impacto ambiental?

Se a elaboração de um relatório de impacto ambiental constitui uma despesa necessária para a realização de uma obra, guardando relação direta com sua realização, deve compor o custo do projeto ou obra, ou seja, ser classificada no elemento de despesa "51 – Obras e Instalações", e efetuado o seguinte registro contábil:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.3.2.x.xx.xx	Bens imóveis
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional

Verifica-se que, dependendo da conclusão do relatório, a obra poderá ou não ser executada. Caso não seja executada, a contabilidade deverá proceder à baixa da incorporação do Ativo Imobilizado com o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta
D 3.x.x.x.x.xx.xx	Variação patrimonial diminutiva
C 1.2.3.2.x.xx.xx	Bens imóveis

Ressalta-se que se o estudo for realizado, sem vinculação direta com a execução de um determinado projeto ou obra, mas por razão de um levantamento sistemático ou situação semelhante que alguma unidade faça, deve ser classificada no elemento "35 – Serviços de Consultoria" ou, conforme o caso, no elemento "39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica".

18 – Em que modalidade de aplicação deve-se registrar a despesa com encargos patronais pagos pelos Estados, Municípios e pelo Distrito Federal ao INSS?

O encargo patronal é uma contribuição destinada a financiar a seguridade social. O pagamento desses encargos por um ente, mesmo sendo vinculados a uma atividade estatal específica, não se confunde com a descentralização de ações governamentais. Da definição da modalidade de aplicação, são extraídas as seguintes finalidades:

- eliminar a duplicidade do registro de recursos transferidos ou descentralizados; e
- demonstrar se o executante de determinada ação governamental ocorrerá diretamente pelo detentor do crédito orçamentário ou se essa foi transferida a terceiros.

Observa-se que a classificação da modalidade de aplicação de transferências não é decorrente do mero fluxo de recursos entre as entidades ou Entes da Federação, mas sim da descentralização da aplicação de recursos, o que não ocorre nesse caso.

Portanto, a classificação da despesa com encargos patronais pagos pelos Estados, Municípios e pelo Distrito Federal ao INSS, segundo a natureza, deverá ser 3.1.90.13 (modalidade de aplicação direta).

19 – Como classificar as despesas com pagamentos de proventos de aposentadorias, reformas e pensões de responsabilidade do empregador (pessoas jurídicas de direito público interno), bem como aquelas custeadas pelos regimes próprios de previdência?

As despesas com pagamentos de proventos de aposentadorias, reformas e pensões de responsabilidade do empregador (pessoas jurídicas de direito público interno), para os entes federativos que adotem o regime próprio de previdência social e que possuam **sob sua responsabilidade** aposentadorias, reformas e pensões pagas diretamente por meio do caixa do ente, serão enquadradas **no grupo de natureza de despesa 1 (pessoal e encargos sociais)**, considerando a natureza remuneratória do pagamento, conforme a seguir:

Categoria econômica	3 - Despesa corrente
Grupo de despesa	1 - Pessoal e Encargos Sociais
Modalidade de aplicação	90 - Aplicação Direta
Elemento de despesa	XX - Objeto do Gasto do benefício previdenciário
Desdobramento	YY - Detalhamento do elemento de despesa (facultativo)

Estrutura da natureza de despesa: 3.1.90.XX.YY

Para os entes federativos ***que instituíram regime próprio de previdência social*** a natureza de despesa com benefícios previdenciários (aposentadorias, reformas e pensões), decorrente de plano de custeio e benefício, a despesa também será classificada ***no grupo de natureza de despesa 1 (pessoal e encargos sociais)***.

20 – Como classificar a despesa com a contribuição patronal relativa aos próprios servidores de um Instituto de Previdência integrante do Orçamento Fiscal e Seguridade Social?

Quando um Instituto de Previdência integrante do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social apropria a despesa com a contribuição patronal relativa aos próprios servidores, está realizando uma despesa intraorçamentária (3.1.91.13). Por outro lado, a receita oriunda desses pagamentos, arrecadada pelo próprio Instituto, será classificada como intraorçamentária.

21 - Como se classifica a despesa referente à desapropriação de terrenos para abertura de rua por uma Prefeitura? Eles precisam indenizar os proprietários, utilizando o elemento 93 – Indenizações e Restituições, mas será despesa de capital ou corrente?

A indenização por desapropriação de terreno, na essência, é uma aquisição de um bem de capital, ensejando um registro no ativo não-circulante. Logo, é uma despesa de capital.

Quanto ao grupo de natureza da despesa, pode ser investimento ou inversão financeira.

Dessa forma, analisando a Lei 4.320, temos que:

“Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

[...]

§ 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de emprêsas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

§ 5º Classificam-se como Inversões financeiras as dotações destinadas a:

I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;”

Assim, conclui-se que no caso de terrenos, quando eles forem necessários à realização de uma obra, mesmo que já estiverem em utilização, serão classificados como

investimento. Isso se deve ao fato de que a lei foi específica ao tratar de imóveis necessários a realização de obras.

Se a desapropriação do terreno não for necessária para realização de obra, será inversão financeira.

22 – As modalidades de aplicação da despesa 22 – Execução Orçamentária Delegada à União, 32 – Execução Orçamentária Delegada a Estados e ao Distrito Federal e 42 – Execução Orçamentária Delegada a Municípios, são decorrentes de delegação ou descentralização para execução de ações exclusivas do ente transferidor. Assim, no caso de um convênio celebrado pelo governo do Estado com um Município, para construção de uma quadra, qual será a classificação? Pode ser classificado na modalidade 40 – Transferências a Municípios?

As modalidades de aplicação da despesa 22, 32 e 42 são decorrentes de delegação ou descentralização para ação exclusiva do ente transferidor. No caso do convênio citado entre o Estado com o Município, para construção de uma quadra, a modalidade poderá ser 40 ou 42. Para classificar a quadra na modalidade 40, ela deverá pertencer ao município como, por exemplo, ser integrante de uma escola municipal. Caso esta quadra pertença a uma escola estadual, então deverá classificá-la na modalidade 42.

As competências exclusivas do ente transferidor não são exaustivas, conforme listados na Constituição Federal. Portanto, deve-se observar a essência da transferência do recurso.

23 – Como classificar o parcelamento do INSS, quando do pagamento por atraso cujo fato gerador ocorreu em exercícios anteriores. O elemento de despesa adequado seria o elemento 13 – Obrigações Patronais ou 92 – Despesas de Exercícios Anteriores?

Os elementos citados são conceituados da seguinte forma:

13 – Obrigações patronais: “Despesas orçamentárias com encargos que a administração tem pela sua condição de empregadora, e resultantes de pagamento de pessoal ativo, inativo e pensionistas, tais como Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e contribuições para Institutos de Previdência, inclusive a alíquota de contribuição suplementar para cobertura do déficit atuarial, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das contribuições de que trata este elemento de despesa.”

92 – Despesas de Exercícios Anteriores: “As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica”.

Logo, para ser caso de Despesas de Exercícios Anteriores, deve ser enquadrado em um dos casos:

- I. Orçamento respectivo consignava crédito próprio.
- II. Restos a pagar com prescrição interrompida.
- III. Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente.

Caso a despesa enquadre-se em algum dos itens acima, deve-se classificá-la como Despesa de Exercícios Anteriores (elemento 92 e, opcionalmente, subelemento referente à parte previdenciária) em todos os exercícios em que seja executado o pagamento.

24 – Qual a classificação contábil para férias indenizatórias e férias proporcionais?

A classificação orçamentária referente aos valores pagos de férias vencidas ou proporcionais, por ocasião de demissão, caso em que serão efetuadas com a finalidade de indenizar o trabalhador pelos períodos não gozados, deverão ser classificados como 3.1.90.94.

25 – Qual a classificação para o serviço de contratação de empresa especializada em locação de veículos (viaturas) e/ou motocicletas para atender às necessidades de uma entidade?

Essa despesa deve ser classificada como 3.3.90.39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica, cuja descrição segue:

Despesas orçamentárias decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como: assinaturas de jornais e periódicos; tarifas de energia elétrica, gás, água e esgoto; serviços de comunicação (telefone, telex, correios, etc.); fretes e carretos; locação de imóveis (inclusive despesas de condomínio e tributos à conta do locatário, quando previstos no contrato de locação); locação de equipamentos e materiais permanentes; *software*; conservação e adaptação de bens imóveis; seguros em geral (exceto os decorrentes de obrigação patronal); serviços de asseio e higiene; serviços de divulgação, impressão, encadernação e emolduramento; serviços funerários; despesas com congressos, simpósios, conferências ou exposições; vale-refeição; auxílio-creche (exclusive a indenização a servidor); habilitação de telefonia fixa e móvel celular; e outros congêneres, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das obrigações de que trata este elemento de despesa.

06.02.00 Procedimentos Contábeis Patrimoniais

1 – Quais as normas (resolução, decreto ou lei) que disciplinam a avaliação dos bens patrimoniais?

Os procedimentos quanto à avaliação dos bens das entidades públicas constam do art. 106 da Lei nº 4.320/64, além de serem detalhados na Parte II do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que trata dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, nos tópicos: Mensuração de Ativos e Passivos, Ativo Imobilizado, Intangível, Reavaliação, Redução ao valor recuperável, Depreciação.

2 – No caso de transferência de um bem do ativo imobilizado que foi depreciado, para outro órgão, qual será o valor a transferir?

Quando da transferência, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido. Esse entendimento é destacado na Parte I, Procedimentos Contábeis Orçamentários, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

Transferência de ativos - No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante dos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o mesmo deve ser evidenciado em notas explicativas.

Ademais, a baixa do valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ocorrer por sua alienação ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação. Quando o item é baixado, os ganhos ou perdas decorrentes desta baixa devem ser reconhecidos no resultado patrimonial.

3 – Qual a classificação do ativo e da despesa com a aquisição de softwares?

Os *softwares* devem ser tratados como ativos imobilizados ou intangíveis. Conforme o Manual (MCASP), para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado ou como ativo intangível, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse *software* específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. Isso se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.

Dessa maneira, considerando que, com a aquisição de *softwares* ocorre a incorporação de ativo imobilizado ou intangível, a natureza de despesa correta a ser utilizada nesse tipo de aquisição é a 4.4.90.39. ou 4.4.90.37.

Assim, todo o software adquirido, independentemente se é de base ou de aplicação, deverá ser classificado como 4.4.90.39 ou 4.4.90.37, amortizando-se de acordo com a licença de uso. A única diferença será com relação à classificação no patrimônio, sendo

classificado como imobilizado, caso seja inerente e essencial para o funcionamento do computador (como o sistema operacional), ou intangível, no caso dos demais (antivírus, aplicativos diversos, etc.).

Alertamos para o fato de que, quando o computador é adquirido com *softwares* tipo OEM inclusos, o computador como um todo deve ser classificado como 4.4.90.52.

4 – Como contabilizar a operação de crédito em bens, sem ter havido o fluxo financeiro no caixa do ente público?

Caso a operação de crédito (financiamento) esteja considerada no orçamento-geral do ente, haverá registro de receita orçamentária de capital – operação de crédito, mesmo não havendo ingresso de financeiro no caixa do ente. Esta receita financiará uma despesa orçamentária – a aquisição do bem.

Assim, os registros são os seguintes:

1. IMOBILIZAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.3.1.x.xx.xx	Bens móveis
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a longo prazo

2. RECONHECIMENTO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA E DA DESPESA DECORRENTE DA IMOBILIZAÇÃO

Neste mesmo momento, caso haja consignação específica no orçamento-geral do ente, haverá o reconhecimento de receita orçamentária e despesa orçamentária, com os registros de execução da receita (receita realizada) e da despesa orçamentária (empenho, liquidação e pagamento).

5 – Existe algum impedimento legal em contabilizar os créditos de ICMS pelo lançamento?

Não existe impedimento legal para realizar o registro contábil das variações patrimoniais aumentativas. A resolução CFC n. 1.111/2007 que trata sobre os Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, define que:

“Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. (Princípio da Competência)”

A verificação desse princípio é fundamental para o cumprimento do art. 85 da lei nº 4.320/64:

“Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o

conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.” (grifo nosso)

Dessa maneira, segundo o MCASP – PCP, para fins de registro do crédito, a entidade deve observar o lançamento, especialmente para as modalidades de ofício e por declaração.

Já para os lançamentos por homologação, para os casos em que o Estado não tem a informação do momento da ocorrência do fato gerador, o registro da variação patrimonial aumentativa ocorrerá na arrecadação, sendo, adicionalmente, realizados ajustes periódicos nos créditos tributários a receber e no passivo de provisão relativo à parcela a transferir a outro ente, se for o caso. Caso o sistema contábil seja capaz de captar a ocorrência do fato gerador do tributo no lançamento por homologação, ocorrerá o registro do crédito e do passivo, se for o caso, tal como nos lançamentos de ofício e por declaração.

6 – Qual a conta contábil para registro da apropriação de receita proveniente de recebimento de juros das ações de companhias abertas em poder de uma prefeitura?

De acordo com este Manual, a natureza de receita indicada para contabilização dessa receita é a 1322.00.00 – Dividendos, que tem como função: “registrar as receitas de lucros líquidos pela participação em Sociedades Mercantis, correspondentes a cada uma das ações formadoras do seu capital. Receitas atribuídas às esferas de governo provenientes de resultados nas empresas, públicas ou não, regidas pela regulamentação observada pelas sociedades anônimas. Incluem-se nesta rubrica o valor recebido a título de juros sobre o capital próprio”.

Se a empresa pública for dependente, ou seja, se pertencer aos orçamentos fiscal e da seguridade social, no caso de pagamento para ente pertencente a esses orçamentos, na mesma esfera de governo, dever-se-á utilizar a natureza 7322.00.00 – Receita Intraorçamentária com Dividendos.

Assim, a natureza 1322.00.00 ou 7322.00.00 (Dividendos) poderão ser utilizadas para registro da apropriação da receita em questão, dependendo da inclusão ou não da empresa nos orçamentos fiscal e da seguridade social.

7 – Determinado Município recebeu recursos de cota-parte de um Estado no dia 05/1/2010, referente ao último decêndio do ano anterior. Pergunta-se. Como efetuar a contabilização?

O procedimento adequado para registro será reconhecer em 2010 o crédito a receber, que não é ativo financeiro sob a ótica do art. 105 da Lei nº 4.320/64, em contrapartida a uma variação patrimonial aumentativa independente da execução orçamentária, pois em 2010 não ocorre receita orçamentária:

Na natureza da informação patrimonial:

D – Créditos a Receber (P)
C – Variação patrimonial aumentativa

Quando ocorrer o recebimento do recurso, em 2011, o ente deverá realizar os seguintes lançamentos:

Pelo reconhecimento da receita orçamentária e baixa do crédito a receber

Na natureza da informação patrimonial:
D – Caixa e Equivalente de Caixa
C – Créditos a Receber (P)

Na natureza de informação orçamentária:
D – Receita a Realizar
C – Receita Realizada

Os demais procedimentos relativos à receita se encontram no item Tratamento Contábil Aplicável aos Impostos e Contribuições, da Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, deste Manual.

8 – As contas redutoras dos ativos podem ser utilizadas para regularizar os créditos com probabilidade de perda?

Segundo o MCASP – PCP:

“Deverá ser constituído ajuste de perdas de créditos relativos a impostos e contribuições, cuja responsabilidade pelo cálculo, registro contábil e acompanhamento é do órgão competente pela gestão em cada esfera de governo.”

Sobre a constituição ajuste para dívida ativa, o MCASP – PCE descreve:

“Para que a contabilidade possa evidenciar com precisão e clareza o Patrimônio do Ente Público faz-se necessário que os valores a receber que apresentem significativa probabilidade de não realização, bem como os ativos que não geram os benefícios econômicos esperados, sejam ajustados a valor realizável. O ajuste deve ser feito por intermédio da utilização de uma conta redutora do ativo que esteja mensurado acima do valor provável de realização.”

9 – Observando os critérios de depreciação, amortização e exaustão, qual o prazo de vida útil e taxa de depreciação de bens permanentes?

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, define que a vida útil é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. Todos os fatores considerados para a determinação do tempo de vida útil do bem devem estar documentados, indicando os parâmetros e índices que tenham sido utilizados, bem como as normas ou laudos técnicos.

A estimativa da vida útil do ativo deve ser feita com base na experiência da entidade com ativos semelhantes. Assim, as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas pelos entes deverão ser estabelecidas pelo próprio, de acordo com as características particulares da utilização desses bens pelo ente. Assim, um veículo, por exemplo, poderá ser depreciado em período menor ou maior, devido às características do uso desse bem. Ao final do período de vida útil, o veículo ainda pode ter condições de ser utilizado, devendo ser feita uma reavaliação do bem, caso o valor residual não reflita o valor justo, atribuindo a ele um novo valor, baseado em dados técnicos. A partir daí, pode-se iniciar um novo período de depreciação.

Dessa forma, em tese, a entidade deve utilizar o prazo de vida útil e as taxas anuais de depreciação conforme as peculiaridades de sua gestão. Por exemplo, um veículo utilizado que se destina apenas a serviços burocráticos (levar correspondências, transportar servidores para um determinado lugar) pode não ter a mesma vida útil daquele utilizado pela ronda policial, pois a quilometragem entre os dois veículos será muito diferente, o que pode ocasionar vida útil diferenciada.

No entanto, para efeito de simplificação, o ente poderá possuir uma tabela única de depreciação, conforme foi estabelecido para a esfera federal.

10 – Em relação aos semoventes, qual é a classificação contábil da aquisição de uma cadela para detecção de narcóticos, para fazer a incorporação patrimonial, uma vez que o elemento de despesa no empenho foi 52 - Equipamentos e Material Permanente?

A classificação contábil para a aquisição de animais de trabalho deve ser em conta específica no grupo do ativo imobilizado. Esses animais são também objetos de depreciação.

O registro contábil da quota de depreciação desses ativos será a débito de uma conta de VPD (grupo de desvalorização e perdas com ativos) e a crédito da conta de depreciação acumulada (retificadora do ativo).

11 – Um determinado Estado detém ações em diversas empresas públicas e sociedades de economia mista, sendo algumas com capital aberto outras de capital fechado. As empresas apresentam na composição do Patrimônio Líquido a conta "Adiantamento para futuro aumento de Capital". Pergunta-se qual tratamento deve ser dado à conta, ou seja, deve ser excluída ou mantida do cálculo do ajuste patrimonial por Equivalência Patrimonial – MEP?

A conta Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC, está prevista na Resolução CFC n.º 1.159/2009. O texto traz a seguinte redação:

“Esse grupo não foi tratado especificamente pelas alterações trazidas pela Lei n.º 11.638/07 e MP n.º 449/08; todavia, devem ser à luz do princípio da essência sobre a forma classificados no Patrimônio Líquido das entidades.

Os adiantamentos para futuros aumentos de capital realizados, sem que haja a possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Patrimônio Líquido, após a conta de capital social. Caso haja qualquer possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Passivo Não Circulante.”

Com base no texto acima, entende-se que para fins de análise da permanência ou exclusão da referida conta nos cálculos da Equivalência Patrimonial, o órgão público (como entidade investidora) primeiro deve se resguardar de qualquer incerteza na realização da futura integralização do capital por essas entidades, para que assim a conta possa permanecer registrada no patrimônio líquido das mesmas.

Para tanto, um procedimento que pode ser adotado pelas entidades investidoras, é a solicitação do contrato ou estatuto da empresa com o intuito de verificar se consta registrado nesses documentos uma cláusula que preveja a obrigatoriedade do sócio ou acionista, em honrar o compromisso assumido de aumentar o capital ora adiantado. Caso não haja tal cláusula no contrato ou estatuto dessas entidades, pode ser solicitado ainda a Ata de Assembléia das respectivas empresas. Caso também não haja tal garantia registrada em ata há possibilidade de devolução do montante registrado em conta de AFAC, nesse caso sugere-se que seja realizada uma reclassificação da conta para o grupo do Passivo não circulante, como recomendado no texto da Resolução CFC n.º 1.159/2009, excluindo nesse caso, a mesma do Patrimônio Líquido da investida.

A lei n.º 6.404/76, por sua vez, afirma que “Art. 6º O capital social somente poderá ser modificado com observância dos preceitos desta Lei e do estatuto social”. Assim, elenca em seu art. 166, os casos em que o capital social pode ser aumentado,

“ I - por deliberação da assembléia-geral ordinária, para correção da expressão monetária do seu valor (artigo 167);

II - por deliberação da assembléia-geral ou do conselho de administração, observado o que a respeito dispuser o estatuto, nos casos de emissão de ações dentro do limite autorizado no estatuto (artigo 168);

III - por conversão, em ações, de debêntures ou parte beneficiárias e pelo exercício de direitos conferidos por bônus de subscrição, ou de opção de compra de ações;

IV - por deliberação da assembléia-geral extraordinária convocada para decidir sobre reforma do estatuto social, no caso de inexistir autorização de aumento, ou de estar a mesma esgotada.

§ 1º Dentro dos 30 (trinta) dias subseqüentes à efetivação do aumento, a companhia requererá ao registro do comércio a sua averbação, nos casos dos números I a III, ou o arquivamento da ata da assembléia de reforma do estatuto, no caso do número IV.

§ 2º O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá, salvo nos casos do número III, ser obrigatoriamente ouvido antes da deliberação sobre o aumento de capital.”

Recomenda-se que cada caso seja analisado individualmente (à luz do princípio da essência sobre a forma, como consta na Resolução do CFC) de acordo com as especificações descritas acima.

Entende-se que o caso da conta de AFAC é um caso omissivo aos citados no artigo acima, e não existe a obrigatoriedade de se considerar que tais valores adiantados serão necessariamente realizados, a não ser que tenha o respaldo do estatuto ou ata da assembléia geral, com previsão expressa de que tais valores entregues pelos sócios ou acionistas para fins de aumento do capital social são de caráter irrevogável. Assim, uma vez comprovada a provável realização do montante de conta no patrimônio líquido, a mesma deve integrar o cálculo do MEP.

12 – Como registrar contabilmente os depósitos judiciais?

A Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998 estabelece que os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, serão efetuados na Caixa Econômica Federal e repassados para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais. Após o encerramento da lide ou do processo litigioso, o valor do depósito será devolvido ao depositante ou transformado em pagamento definitivo do tributo ou contribuição.

De forma análoga, as Leis nº 10.819, de 16 de dezembro de 2003, e nº 11.429, de 26 de dezembro de 2006, estabelecem, no âmbito dos municípios, dos estados e do Distrito Federal respectivamente, que os depósitos judiciais, em dinheiro, referentes a tributos e seus acessórios, de competência desses Entes, inclusive os inscritos em dívida ativa, serão efetuados, a partir da data da publicação dessas leis, em instituição financeira oficial da União ou do Estado (no caso dos municípios ao estado a que pertença), mediante a utilização de instrumento que identifique sua natureza tributária.

A legislação citada também dispõe que os Entes poderão instituir fundo de reserva, destinado a garantir a restituição da parcela dos depósitos que lhes seja repassada. Aos estados, Distrito Federal e municípios que instituírem o fundo de reserva, será repassada pela instituição financeira a parcela correspondente a setenta por cento do valor dos depósitos de natureza tributária nela realizados a partir da vigência da lei.

Em virtude das leis acima citadas, a parte dos depósitos judiciais transferidos ao Tesouro do ente será registrada como receita orçamentária, visto que podem ser utilizados para cobertura das despesas orçamentárias. Porém, ao classificar a receita orçamentária deverá haver um registro de uma obrigação patrimonial correspondente, o que manterá a adequação do resultado contábil.

Com a conversão do depósito judicial em receita orçamentária, ele deixa de se caracterizar como ingresso extraorçamentário.

a) No recebimento pelo ente do recurso do depósito judicial:

Em observância ao conceito orçamentário de receita, deverá ser registrada como receita orçamentária a parcela repassada ao Tesouro Nacional/Estadual/Distrital/Municipal. Contudo, motivado pelo princípio da oportunidade e conservadorismo, também será lançado o valor da obrigação potencial no passivo, até decisão final da ação:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.3.6.x.xx.xx	Depósitos restituíveis e valores vinculados
C 2.1.x.x.x.xx.xx	Passivo Circulante

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada

A classificação orçamentária dependerá da natureza do depósito judicial. Dessa forma, sugerimos a pesquisa nos anexos de classificações da receita do MCASP. Seguem abaixo algumas classificações possíveis:

1210.13.01	Receita do Principal da Contribuição sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira Registra o valor da arrecadação de receita de contribuições sociais sobre o lançamento a débito por instituição financeira em contas correntes de depósitos, em contas correntes de empréstimos, em contas de depósitos de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento.
1210.30.09	Contribuição Previdenciária sobre Reclamatória Trabalhista Registra o valor da arrecadação de receita de contribuições previdenciárias de valores correspondentes a parcelas integrantes do salário-de-contribuição, à vista ou parcelado, resultante de sentença condenatória ou de conciliação homologada, efetivado diretamente ao credor ou mediante depósito da condenação para extinção do processo ou liberação de depósito judicial ao credor ou a seu representante legal.
1210.30.21	Contribuição Previdenciária na Forma de Depósito Judicial, Recursal e Custas Judiciais Registra o valor da arrecadação de receita de contribuição previdenciária na forma de depósito judicial, recursal e custas judiciais.
1912.30.21	Multas e Juros de Mora da Contribuição Previdenciária na Forma de Depósito Judicial, Recursal e Custas Judiciais Registra o valor da receita com a aplicação de penas pecuniárias impostas aos contribuintes, referentes à Contribuição Previdenciária na Forma de Depósito Judicial, Recursal e Custas Judiciais.
1914.04.21	Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa da Contribuição Previdenciária na Forma de Depósito Judicial, Recursal e Custas Judiciais Registra o valor da receita resultante de penas pecuniárias impostas aos contribuintes pelo não cumprimento de obrigações para com a Fazenda Pública no transcurso do prazo exigível, incidentes sobre a dívida ativa da Contribuição Previdenciária na Forma de Depósito Judicial, Recursal e Custas Judiciais.
1932.01.21	Receita da Dívida Ativa da Contribuição Previdenciária na Forma de Depósito Judicial, Recursal e Custas Judiciais Registra o valor da receita advinda de crédito da Fazenda Pública, pelo não pagamento dos contribuintes, no curso do prazo exigível, da Contribuição Previdenciária na Forma de Depósito Judicial, Recursal e Custas Judiciais.

b) Na devolução do depósito judicial, quando a decisão for favorável ao depositante, deverá haver a reversão do depósito de terceiros, concomitante com o registro orçamentário de dedução de receita – restituição de receitas:

Considerando que o tributo a ser restituído não tenha sido extinto, será registrado:

Código da Conta	Título da Conta

D 2.1.x.x.x.xx.xx	Passivo circulante
C 1.1.3.6.x.xx.xx	Depósitos restituíveis e valores vinculados

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.1.3.x.xx.xx	* Dedução da receita realizada
C 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar

Caso o tributo a ser restituído seja uma renda extinta, será registrado, ao invés de dedução de receita, uma despesa orçamentária.

c) Pela conversão de depósitos judiciais já classificados anteriormente em receita, quando decisão final da ação não favorável ao depositante, para baixar o passivo será registrado:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.x.x.x.xx.xx	Passivo circulante
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação patrimonial aumentativa

06.03.00 Plano de Contas

1 – No Plano de Contas, onde se devem registrar as variações decorrentes de doações de bens móveis ou imóveis recebidas de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado?

As Variações Patrimoniais Aumentativas decorrentes do recebimento de doações de bens podem ser registradas nas contas do subgrupo 4.5.7.0.0.00.00 – Transferências de pessoas físicas, ou no subgrupo 4.5.3.0.0.00.00 – Transferências das instituições privadas.

2 – Onde registrar, no plano de contas, as variações decorrentes da incorporação de uma obrigação, de um direito ou de um bem que não seja proveniente de doação, aquisição ou transferência? Exemplo: reconhecimento de uma obrigação ou direito até então desconhecidos pela entidade.

Para a incorporação de ativos ou passivos, a conta a ser utilizada dependerá da natureza do fenômeno contábil. No caso de incorporação de ativos, por exemplo, poderão ser usadas as subcontas da conta **4.6.3.0.0.00.00 – Ganho com incorporação de ativos**, em que podem ser registrados *Ganhos com incorporação de ativos por descobertas; Ganhos com incorporação de ativos por nascimentos; Ganhos com incorporação de valores apreendidos e Outros ganhos com incorporação de ativos*. No exemplo citado, o fato de uma obrigação ter sido desconhecida até então pela entidade não altera a sua característica inicial, devendo, portanto, ser classificada de acordo com sua natureza. No entanto, podem ocorrer diminuições decorrentes de perdas no patrimônio, por exemplo. Nesse caso, deverão ser registradas nas subcontas da conta **3.6.0.0.0.00.00 - Desvalorização e perda de ativos**.

3 – Conforme a nova classificação, as contas do grupo 6.1.3.0.0.00.00 - Mutações ativas - não existem mais. No entanto, o Estado tem a discricionariedade de adotar a contabilização utilizando a figura das mutações?

Não existe a previsão de grupo de contas relativo a mutações ativas na estrutura do PCASP. Conforme a Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, a ideia de subsistema é essencialmente teórica. Assim, a contabilização não será feita mais por sistema e sim observando o disposto no referido Manual: “*O registro contábil deve ser feito pelo método das partidas dobradas e os lançamentos devem debitar e creditar contas que apresentem a mesma natureza de informação, seja patrimonial, orçamentária ou de controle.*”

Portanto, a discricionariedade do ente está apenas relacionada a detalhar as contas nos níveis inferiores do PCASP, podendo ser utilizados os desdobramentos das contas 7.9.0.0.0.00.00 e 8.9.0.0.0.00.00 (Outros Controles).

4 – É possível adotar o atributo de superávit financeiro sem duplicar as contas contábeis?

Conforme o artigo 105, parágrafo 1º, da Lei Federal nº 4.320/64, *in verbis*:

“§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.”

A conceituação de ativo financeiro não está restrita aos valores, mas estende-se também aos créditos. Dessa forma, a inclusão do atributo “Indicador de Superávit Primário – ISP”, utilizado no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público da Administração Pública Federal, obedece à conceituação da Lei nº 4.320/64, incorporada ao PCASP.

Algumas contas podem ter tanto o atributo “P” quanto “F”, como é o caso de um reconhecimento de precatórios, que inicialmente são registrados como permanentes, mas que ao passar pelo empenho tem seu atributo mudado para o financeiro, de acordo com a conceituação do art. 105 da lei nº 4.320/64. Esses atributos, caso representados em contas, fariam com que as mesmas tivessem que ser duplicadas. Assim, a União, para evitar a duplicação das contas, fará uso do atributo na conta corrente, mas isso é uma decisão de cada ente, que observará a adequação necessária ao sistema contábil.

5 – No caso das contas com indicador de superávit financeiro indicado por “X”, como distinguir se houve execução orçamentária em relação ao saldo dessa conta?

No caso da União, que controlará o atributo pelo conta corrente, haverá uma simples separação do saldo da conta conforme o atributo. Por exemplo:

I) Registro de obrigação para a qual não há empenho prévio:

Contas a Pagar	(P)– R\$ 100.000,00
	(F) – R\$ 0,00

II) Empenho de 40% da obrigação registrada anteriormente:

Contas a Pagar	(P)– R\$ 60.000,00
	(F) – R\$ 40.000,00

Assim, conforme registro em II, sabemos que temos R\$ 100.000,00 de contas a pagar, dos quais R\$ 40.000,00 já passaram pelo empenho.

A União não optou pelo uso do atributo na conta contábil, mas sim no conta-corrente. O que se encontra apresentando no PCASP é apenas um indicador que informa se a conta só pode ser permanente (P), só financeira (F) ou ambos (X).

06.04.00 Demonstrações Contábeis

1 – Qual o prazo para a publicação dos novos modelos das demonstrações contábeis e de outros procedimentos contábeis, quando estabelecidos pelas NBCT SP, do CFC e pelo MCASP?

De acordo com o art. 6º da Resolução CFC nº 1.268/2009:

*Art. 6º. As entidades, que estejam sujeitas a legislação que estabeleça prazo distinto para início da adoção das NBC T 16.1 a 16.10, aprovadas pelas Resoluções CFC nºs. 1.128 a 1.137/08, respectivamente, que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público, **podem adotar essas normas a partir do prazo estabelecido por aquela legislação.***

Assim, devem-se observar os prazos estabelecidos pelas Portarias de publicação do MCASP.

2 – O art. 50, § 1º, da LRF, define que "No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais". Nas demonstrações contábeis consolidadas, os valores das receitas e despesas intraorçamentárias devem ser excluídos?

As receitas e despesas intraorçamentárias, quando da consolidação das contas, anulam-se no que diz respeito à Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) e ao Balanço Patrimonial (BP), além do Balanço Financeiro (BF) e Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC). Em particular, o Balanço Orçamentário reflete as autorizações legislativas para execução de dispêndios, além da previsão das receitas necessárias ao seu financiamento, e estas autorizações devem constar pelos seus valores brutos. Assim, nos aspectos orçamentários: não há exclusões “intra” para fins de consolidação dos Balanços Orçamentários. No caso do BP, DVP, BF e DFC, o procedimento de consolidação e exclusão das contas Intra não irá alterar o resultado final ou patrimônio líquido dos demonstrativos. A única diferença é que os fluxos e saldos serão menores.

Para maiores informações, recomenda-se consulta à Parte V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, mais especificamente sobre a parte de CONSOLIDAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.

3 – O Balanço Orçamentário apresentava, na coluna “Saldo” a diferença "a-b". Na nova estrutura, a coluna da diferença passou a ser "b-a". Nesse contexto, como calcular o fechamento do balanço com a coluna da despesa que permanece "e-f"?

A mudança tem por motivo ressaltar ao usuário da informação os aspectos negativos e positivos decorrentes, respectivamente, da insuficiência e do excesso de arrecadação. Os resultados, naturalmente, mudam – o sinal passa a ser invertido no lado da receita – conforme apresentado abaixo, mas a essência não. Apenas deve ser adequada a forma de interpretação da informação.

Como exemplo, tem-se (situação hipotética e demonstrações simplificadas):

Previsão Inicial das Receitas = R\$ 100,00

Receitas Realizadas = R\$ 80,00

Despesas Fixadas = R\$ 100,00

Despesas Empenhadas = R\$ 70,00

Neste caso, há insuficiência de arrecadação (viés negativo) e economia de despesa (viés “positivo”). O B.O., na estrutura “antiga” e “nova”, fica então da seguinte forma:

(Portaria STN nº 664/2010)				ANTIGO (Portaria STN nº 749/2009)			
RECEITAS				RECEITAS			
RECEITAS	PREVISAO (A)	REALIZAÇÃO (B)	SALDO (B-A)	RECEITAS	PREVISAO (A)	REALIZAÇÃO (B)	SALDO (A-B)
...	R\$ 100,00	R\$ 80,00	-R\$ 20,00	...	R\$ 100,00	R\$ 80,00	R\$ 20,00
SUBTOTAL	R\$ 100,00	R\$ 80,00	-R\$ 20,00	SUBTOTAL	R\$ 100,00	R\$ 80,00	R\$ 20,00
DÉFICIT				DÉFICIT			
TOTAL	R\$ 100,00	R\$ 80,00	R\$ (20,00)	TOTAL	R\$ 100,00	R\$ 80,00	R\$ 20,00
DESPESAS				DESPESAS			
DESPESAS	DOTAÇÃO (E)	EMPENHADA (F)	SALDO (E - F)	DESPESAS	DOTAÇÃO (E)	EMPENHADA (F)	SALDO (E - F)
...	R\$ 100,00	R\$ 75,00	R\$ 25,00	...	R\$ 100,00	R\$ 75,00	R\$ 25,00
SUBOTAL	R\$ 100,00	R\$ 75,00	R\$ 25,00	SUBOTAL	R\$ 100,00	R\$ 75,00	R\$ 25,00
SUPERÁVIT		R\$ 5,00	R\$ (5,00)	SUPERÁVIT		R\$ 5,00	R\$ (5,00)
TOTAL	R\$ 100,00	R\$ 80,00	R\$ 20,00	TOTAL	R\$ 100,00	R\$ 80,00	R\$ 20,00

4 – Quanto ao preenchimento da Demonstração dos Fluxos de Caixa existe uma linha específica para se lançar restos a pagar, repasse financeiro (no caso, para o Instituto de previdência) e depósitos (ingressos de terceiros em nosso poder, como consignações)? Podem-se criar essas opções no fluxo de caixa, ou deve-se lançar nas opções existentes? Como enquadrá-las corretamente?

A resposta será analisada separadamente, de acordo com cada assunto levantado na questão.

I - Restos a pagar

Sobre Restos a Pagar é importante esclarecer que a DFC abrange o pagamento dos Restos a Pagar e não sua inscrição. Para classificar o desembolso com o seu pagamento, é necessário primeiro identificar a qual atividade pertence (operacional, investimento ou financiamento). Quanto à classificação para Restos a Pagar na referida demonstração, é necessário verificar a função da despesa referente ao RP. Caso a função não esteja na estrutura mostrada no MCASP, a mesma poderá ser incluída, já que a lista de funções demonstrada na estrutura do demonstrativo não é exaustiva.

II - Repasse financeiro (no caso, para o Instituto de previdência)

Os repasses financeiros são classificados como transferências intra ou intergovernamental, como no caso o repasse é para o Instituto de Previdência, o desembolso será classificado provavelmente como transferências intragovernamentais.

Segundo o MCASP – DCASP:

“TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS - Reflete as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta. Aquelas efetuadas em cumprimento à execução do orçamento são as cotas, repasses e sub-repasses. Aquelas que não se relacionam com o Orçamento, em geral, decorrem da transferência de recursos relativos aos Restos a Pagar. Esses valores, quando observados os demonstrativos consolidados, são compensados.”

III - Depósitos (ingressos de terceiros em nosso poder, como consignações)

Os valores restituíveis não estão abrangidos pela DFC. Isso acontece porque nesse caso o poder público é apenas um fiel depositário desse valor, que mais tarde será devolvido a terceiros. Porém, é importante ressaltar que esses valores estão abrangidos pelo Balanço Financeiro.

Segundo o MCASP – DCASP:

“O Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, e discrimina: [...] (c) os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários.”

“RECEBIMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS - Nesse grupo são evidenciados os ingressos não previstos no orçamento, que serão restituídos em época própria, por decisão administrativa ou sentença judicial. Consistem, por exemplo, em: ingresso de recursos que se constituem obrigações relativas a consignações em folha, fianças, cauções, etc.; e inscrição de restos a pagar, com a função de compensar o valor da despesa orçamentária imputada como realizada, porém não paga no exercício da emissão do empenho, em atendimento ao parágrafo único do artigo 103 da Lei nº 4.320/1964.”

“PAGAMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS - Nesse grupo são evidenciados os pagamentos que não precisam se submeter ao processo de execução orçamentária, como: os relativos a obrigações que representaram ingressos extraorçamentários (ex. devolução de depósitos); e os restos a pagar inscritos em exercícios anteriores e pagos no exercício.”

5 – As empresas estatais dependentes aplicarão o PCASP e novos demonstrativos, abolindo a 6.404/76?

As empresas estatais dependentes estão definidas, no art. 2º da Lei Complementar nº 101/00, como:

“empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária”.

Além disso, o artigo 1º da referida lei inclui as estatais dependentes como parte integrante da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

Dessa forma, essas empresas deverão observar as orientações contábeis para o Setor Público, inclusive quanto à utilização do PCASP e elaboração dos novos demonstrativos. Além disso, em virtude de sua natureza jurídica, tais estatais também deverão observar a legislação societária.

07.00.00 - Exercício Prático

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA
Gilvan da Silva Dantas

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADORA DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Selene Peres Peres Nunes

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

EQUIPE TÉCNICA
Antonio Firmino da Silva Neto
Bruno Ramos Mangualde
Flávia Ferreira de Moura
Henrique Ferreira Souza Carneiro
Janyluce Rezende Gama
Renato Pontes Dias

Informações – STN:
Fone: (61) 3412-3011
Fax: (61) 3412-1459
Correio Eletrônico: cconf.df.stn@fazenda.gov.br
Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

07.01.00 INTRODUÇÃO

Com o intuito de facilitar o entendimento do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), bem como da elaboração das demonstrações contábeis, foi elaborado um exercício prático que simula fatos típicos da administração pública, com os respectivos lançamentos contábeis, utilizando os códigos de contas do PCASP.

Apesar de o exemplo referir-se à contabilização em um estado-membro, os fatos são aplicáveis a todos os Entes da Federação.

Inicialmente, estão listados todos os fatos com a indicação dos títulos das contas, entretanto sem a informação do código e natureza da informação, com a finalidade de possibilitar a reflexão dos interessados na adequada classificação contábil. Para tanto, um plano de contas simplificado está descrito abaixo. Posteriormente, os lançamentos estão disponibilizados com todas as informações para efeitos de conferência. Na sequência, estão apresentados o balancete contábil e as respectivas demonstrações contábeis. Para cada demonstração há um breve comentário sobre o seu processo de elaboração.

07.02.00 EXERCÍCIO 1 – LANÇAMENTOS TÍPICOS DO SETOR PÚBLICO

07.02.01 DADOS PARA RESOLUÇÃO

07.02.01.01 plano de contas simplificado

Natureza de Inf.	Classe	Contas	Código
Patrimonial	1 Ativo	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.0.00.00
		Créditos tributários a receber (P)	1.1.2.2.0.00.00
		Depósitos restituíveis e valores vinculados (F)	1.1.3.5.0.00.00
		Outros créditos e valores de curto prazo a receber – Inter OFSS (P)	1.1.3.8.3.00.00
		Créditos a longo prazo - Dívida ativa (P)	1.2.1.1.x.xx.xx
		Bens móveis - veículos (P)	1.2.3.1.x.xx.xx
		Bens imóveis (P)	1.2.3.2.0.00.00
		* Depreciação acumulada - veículos (P)	1.2.3.8.1.01.xx
	2 Passivo e Patrimônio Líquido	Pessoal a pagar (F)	2.1.1.1.0.00.00
		Pessoal a pagar - Precatórios a curto prazo (P)	2.1.1.1.x.xx.xx
		Pessoal a pagar - Precatórios a curto prazo (F)	2.1.1.1.x.xx.xx
		Empréstimos a Curto Prazo (P)	2.1.2.2.0.00.00
		Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo – Consolidação (F)	2.1.3.1.1.00.00
		Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo – Inter OFSS (F)	2.1.3.1. 3.00.00
		Valores restituíveis (F)	2.1.8.8.0.00.00
		Pessoal a pagar - Precatórios a longo prazo (P)	2.2.1.1.x.xx.xx
	3 Variação Patrimonial Diminutiva VPD	Remuneração a pessoal – RPPS	3.1.1.1.0.00.00
		Serviços Terceiros – PJ	3.3.2.3.0.00.00
		Depreciação	3.3.3.1.0.00.00
		Transferências intragovernamentais - Intra OFSS	3.5.1.0.2.00.00
		Transferências a instituições privadas sem fins lucrativos	3.5.3.1.0.00.00
		Redução a valor recuperável de imobilizado	3.6.1.2.0.00.00
	4 Variação Patrimonial Aumentativa VPA	Impostos sobre patrimônio e a renda / IPVA	4.1.1.2.x.xx.xx
		Impostos sobre a produção e a circulação / ICMS	4.1.1.3.x.xx.xx
		Venda bruta de produtos (Venda de Produtos da Indústria de Transformação)	4.3.2.1.x.xx.xx
		Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços (Aluguéis)	4.3.3.1.x.xx.xx
		Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços (Prestação de Serviços Relacionados a T.I.)	4.3.3.1.x.xx.xx
		Transferências intragovernamentais - Intra OFSS	4.5.1.0.2.00.00
		Transferências das instituições privadas sem fins lucrativos	4.5.3.1.0.00.00
		Reavaliação de imobilizado	4.6.1.1.0.00.00
		Ganhos com Alienação de Imobilizado	4.6.2.2.0.00.00
Orçamentária	5 Controle da Aprovação do Planejamento e Orçamento	Previsão inicial da receita	5.2.1.1.0.00.00
		Dotação Orçamentária (Crédito inicial)	5.2.2.1.1.00.00
		RP não Processados - inscrição no exercício	5.3.1.7.0.00.00
		RP Processados - inscrição no exercício	5.3.2.7.0.00.00
	6 Controle da Execução do Planejamento e Orçamento	Receita a realizar	6.2.1.1.0.00.00
		Receita realizada	6.2.1.2.0.00.00
		Crédito disponível	6.2.2.1.1.00.00
		Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.00

Orçamentária	6 Controle da Execução do Planejamento e Orçamento	Crédito empenhado em liquidação	6.2.2.1.3.02.00
		Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.00
		Crédito empenhado pago	6.2.2.1.3.04.00
		RP não Processados - inscrição no exercício	6.3.1.7.0.00.00
		RP Processados - inscrição no exercício	6.3.2.7.0.00.00
Controle	7 Controles Devedores	Direitos conveniados	7.1.1.2.0.00.00
		Obrigações conveniadas	7.1.2.2.0.00.00
		Obrigações contratuais	7.1.2.3.0.00.00
		Controle da disponibilidade de recursos	7.2.1.1.0.00.00
		Controle do encaminhamento de créditos p/ inscrição em dívida ativa	7.3.1.0.0.00.00
		Controle da inscrição de créditos em dívida ativa	7.3.2.0.0.00.00
	8 Controles Credores	Execução de direitos conveniados - convênios a receber	8.1.1.2.x.xx.xx
		Execução de direitos conveniados - convênios a comprovar	8.1.1.2.x.xx.xx
		Execução de direitos conveniados - convênios a aprovar	8.1.1.2.x.xx.xx
		Execução de direitos conveniados - convênios aprovados	8.1.1.2.x.xx.xx
		Execução de obrigações conveniadas - convênios a liberar	8.1.2.2.x.xx.xx
		Execução de obrigações conveniadas - convênios a comprovar	8.1.2.2.x.xx.xx
		Execução de obrigações conveniadas - convênios a aprovar	8.1.2.2.x.xx.xx
		Execução de obrigações conveniadas - convênios aprovados	8.1.2.2.x.xx.xx
		Execução de obrigações contratuais - contratos de serviços a executar	8.1.2.3.x.xx.xx
		Execução de obrigações contratuais - contratos de serviços executados	8.1.2.3.x.xx.xx
		Execução da disponib. de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos	8.2.1.1.1.00.00
		Execução da disponib. de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.00.00
		Execução da disponib. de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.00.00
		Execução da disponib. de recursos - DDR utilizada	8.2.1.1.4.00.00
		Créditos a encaminhar para a dívida ativa	8.3.1.1.0.00.00
		Créditos encaminhados para a dívida ativa	8.3.1.2.0.00.00
		Créditos a Inscrever em Dívida Ativa	8.3.2.1.0.00.00
		Créditos Inscritos em Dívida Ativa a receber	8.3.2.3.0.00.00

07.02.01.02 Classificação por Natureza da Receita

1000.00.00	Receitas Correntes
1100.00.00	Receita Tributária
1110.00.00	Impostos
1112.00.00	Impostos sobre o Patrimônio e a Renda
1112.05.00	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA
1113.00.00	Impostos sobre a Produção e a Circulação
1113.02.01	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS
1200.00.00	Receitas de Contribuições
1300.00.00	Receita Patrimonial
1310.00.00	Receitas Imobiliárias
1311.00.00	Aluguéis
1400.00.00	Receita Agropecuária
1500.00.00	Receita Industrial
1520.20.00	Receita da Indústria Química
1520.99.00	Outras Receitas da Indústria de Transformação

1600.00.00	Receita de Serviços
1600.01.00	Serviços Comerciais
1700.00.00	Transferências Correntes
1900.00.00	Outras Receitas Correntes
2000.00.00	Receitas de Capital
2100.00.00	Operações de Crédito
2110.00.00	Operações de Crédito Internas
2120.00.00	Operações de Crédito Externas
2200.00.00	Alienação de Bens
2210.00.00	Alienação de Bens Móveis
2215.00.00	Alienação de Veículos
2300.00.00	Amortização de Empréstimos
2400.00.00	Transferências de Capital
2500.00.00	Outras Receitas de Capital

07.02.01.03 Classificação por Natureza da Despesa

300000	Despesas Correntes
310000	Pessoal e Encargos Sociais
319000	Pessoal e Encargos Sociais - aplicação direta
319011	Pessoal Civil
319091	Setenças judiciais
320000	Juros e encargos da dívida
330000	Outras despesas correntes
339000	Outras despesas correntes - aplicação direta
339030	Material de Consumo
339036	Serviços de terceiros - Pessoa Física
339039	Serviços de terceiros - Pessoa Jurídica
400000	Despesa de capital
440000	Investimentos
443200	Investimentos - Execução orçamentária delegada a Estados e ao Distrito Federal
443251	Obras e Instalações
449000	Investimentos - Aplicação direta
449052	Equipamento e material permanente
450000	Inversões Financeiras
460000	Amortização da Dívida

07.02.02 EXERCÍCIO – LANÇAMENTOS CONTÁBEIS TÍPICOS DO SETOR PÚBLICO

Para cada um dos lançamentos relacionados aos fatos e atos típicos do setor público, preencha os dados referentes ao código das contas, natureza da informação e classificação orçamentária (se necessário).

1. PREVISÃO DA RECEITA

1.1. Previsão da Receita

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	80.000,00
C			

2. FIXAÇÃO DA DESPESA

2.1. Fixação da Despesa

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	80.000,00
C			

3. RECEITA DE IMPOSTOS

3.1. Reconhecimento do Crédito Tributário relativo ao IPVA (Variação Patrimonial Aumentativa / Receita Tributária por Competência - enfoque patrimonial)

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	14.000,00
C			

3.2. Arrecadação de Tributos - Receita Orçamentária posterior ao fato gerador - IPVA

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	11.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	11.000,00
C			

Informe a natureza da receita:

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	11.000,00
C			

3.3. Arrecadação de Tributos (ICMS) - concomitante com o fato gerador

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	29.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	29.000,00
C			

Informe a natureza da receita:

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	29.000,00
C			

4. CONTRATAÇÃO DE OPERAÇÃO DE CRÉDITO DE CURTO PRAZO

4.1. Arrecadação de Receita Orçamentária - Operação de Crédito Externa

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	15.500,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	15.500,00
C			

Informe a natureza da receita:

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	15.500,00
C			

5. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS

5.1. Empenho da despesa de serviços de terceiros - pessoa jurídica

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	200,00
C			

Informe a natureza da despesa:

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	200,00
C			

5.2. Registro do contrato de serviços

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	1.200,00
C			

5.3. Reconhecimento da VPD (concomitante com a liquidação orçamentária) - entrega da NF e Liquidação da Despesa Orçamentária, vinculada a contrato.

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	100,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	100,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	100,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	100,00
C			

5.4. Pagamento da Despesa Orçamentária (Saída do Recurso Financeiro)

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	100,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	100,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	100,00
C			

6. AQUISIÇÃO DE BENS DO IMOBILIZADO (VEÍCULOS)

6.1. Empenho da Dotação Orçamentária referente a aquisição de 2 veículos no valor de R\$12.000,00 (cada)

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentário	24.000,00
C			

Informe a natureza da despesa:

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	24.000,00
C			

6.2. Liquidação da Despesa Orçamentária e Incorporação do Bem

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	24.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentário	24.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	24.000,00
C			

7. DEPRECIAÇÃO

7.1. Reconhecimento da Variação Patrimonial Diminutiva decorrente da depreciação, no valor de R\$ 400,00, sendo R\$200,00 para cada veículo

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	400,00
C			

8. ALIENAÇÃO DE UM VEÍCULO

8.1. Apuração do valor líquido contábil

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	200,00
C			

8.2. Recebimento do valor da venda a vista

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	14.000,00
C			11.800,00
C			2.200,00

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	14.000,00
C			

Informe a natureza da receita:

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	14.000,00
C			

9. DOAÇÃO CONCEDIDA A INSTITUIÇÕES PRIVADAS REFERENTE A UM VEÍCULO

9.1. Apuração do valor líquido contábil

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	200,00
C			

9.2. Realização da doação concedida de veículos

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	11.800,00
C			

10. DOAÇÃO RECEBIDA DE INSTITUIÇÕES PRIVADAS REFERENTE A IMÓVEIS

10.1. Recebimento de 2 imóveis no valor de R\$30.000,00 (cada).

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	60.000,00
C			

11. REAVALIAÇÃO DE IMÓVEL RECEBIDO EM DOAÇÃO

11.1. Reavaliação de 1 imóvel - valor atualizado: R\$40.000,00 / valor contábil: R\$ 30.000,00

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	10.000,00
C			

12. AJUSTE A VALOR RECUPERÁVEL DE IMÓVEL RECEBIDO EM DOAÇÃO

12.1. Ajuste a valor recuperável de um dos imóveis - valor atualizado: R\$ 25.000,00 / valor contábil: R\$ 30.000,00

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	5.000,00
C			

13. CAUÇÃO

13.1. Recebimento de depósito de caução

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	2.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	2.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	2.000,00
C			

13.2. Devolução parcial de caução recebida

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	700,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	700,00
C			

14. DÍVIDA ATIVA

14.1. Formalização do processo para encaminhamento à Procuradoria Jurídica (PJ)

No órgão

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	3.000,00
C			

Na Procuradoria Jurídica

Não há lançamentos.

14.2. Encaminhamento para inscrição em dívida ativa (recebimento do processo pela PJ)

No órgão

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	3.000,00
C			

Na Procuradoria Jurídica

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	3.000,00
C			

14.3. Inscrição da Dívida Ativa

No órgão

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	3.000,00
C			

Na Procuradoria Jurídica

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	3.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	3.000,00
C			

15. PRECATÓRIO DE PESSOAL**15.1. Reconhecimento após decisão judicial**

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	1.000,00
C			100,00
C			900,00

15.2. Empenho

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	100,00
C			

Informe a natureza da despesa:

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	100,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	100,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	100,00
C			

15.3. Liquidação

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	100,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	100,00
C			

15.4. Pagamento

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	100,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	100,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	100,00
C			

16. CONVÊNIO FIRMADO ENTRE OS ESTADOS "A" E "B" PARA CONSTRUÇÃO DE PONTE - LANÇAMENTOS NO ESTADO "A" (CONCEDENTE)

OBS: Os lançamentos a seguir, relativos ao controle de convênios registrados nas classes 7 e 8, são apenas ilustrativos, em virtude das contas utilizadas não estarem no nível de padronização obrigatória para a Federação.

16.1. Empenho relativo ao convênio a ser firmado

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	20.000,00
C			

Informe a natureza da despesa:

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	20.000,00
C			

16.2. Assinatura do Convênio - Convênio entre Estado A (concedente) e Estado B (conveniente) para construção de ponte

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	20.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	20.000,00
C			

16.3. Liquidação para transferência do recurso ao conveniente (concomitante ao pagamento)

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	20.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	20.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	20.000,00
C			

16.4. Pagamento (concomitante a liquidação)

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	20.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	20.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	20.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	20.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	20.000,00
C			

16.5. Prestação de Contas e incorporação da ponte ao patrimônio do Estado A

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	20.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	20.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	20.000,00
C			

16.6. Aprovação da prestação de contas

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	20.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	20.000,00
C			

17. ARRECADAÇÕES DIVERSAS

17.1. Arrecadações diversas - Receita Orçamentária concomitante ao fato gerador
(Receitas Imobiliárias - Aluguéis - R\$ 350,00 / Receitas de Indústrias de Transformação - R\$ 400,00 / Receitas de Serviços relacionados a T.I. - R\$ 1.250,00)

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	2.000,00
C			350,00
C			400,00
C			1.250,00

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	2.000,00
C			

Informe a natureza da receita:

Informe a natureza da receita:

Informe a natureza da receita:

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	2.000,00
C			

18. DESPESA COM PESSOAL**18.1. Empenho**

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	20.000,00
C			

Informe a natureza da despesa:

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	20.000,00
C			

18.2. Liquidação e reconhecimento da VPD

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	20.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	20.000,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	20.000,00
C			

18.3. Pagamento

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Patrimonial	100,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	100,00
C			

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Controle	20.000,00
C			

19. RESTOS A PAGAR**19.1. Inscrição em Restos a Pagar Processados - saldo da conta "crédito empenhado liquidado a pagar"**

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	24.000,00
C			

19.2. Inscrição em Restos a Pagar Não Processados - saldo da conta "crédito empenhado a liquidar"

Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D		Orçamentária	100,00
C			

07.02.03 GABARITO – LANÇAMENTOS CONTÁBEIS TÍPICOS DO SETOR PÚBLICO**1. PREVISÃO DA RECEITA****1.1. Previsão da Receita**

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Previsão inicial da receita	5.2.1.1.0.00.00	Orçamentária	80.000,00
C	Receita a realizar	6.2.1.1.0.00.00		

2. FIXAÇÃO DA DESPESA**2.1. Fixação da Despesa**

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Dotação orçamentária / Crédito inicial	5.2.2.1.1.00.00	Orçamentária	80.000,00
C	Crédito disponível	6.2.2.1.1.00.00		

3. RECEITA DE IMPOSTOS**3.1. Reconhecimento do Crédito Tributário relativo ao IPVA (Variação Patrimonial Aumentativa / Receita Tributária por Competência - enfoque patrimonial)**

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Créditos tributários a receber (P)	1.1.2.2.0.00.00	Patrimonial	14.000,00
C	Impostos sobre patrimônio e a renda / IPVA	4.1.1.2.x.xx.xx		

3.2. Arrecadação de Tributos - Receita Orçamentária posterior ao fato gerador - IPVA

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.0.00.00	Patrimonial	11.000,00
C	Créditos tributários a receber (P)	1.1.2.2.0.00.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Receita a realizar	6.2.1.1.0.00.00	Orçamentária	11.000,00
C	Receita realizada	6.2.1.2.0.00.00		

Informe a natureza da receita: 11120500

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Controle da disponibilidade de recursos	7.2.1.1.0.00.00	Controle	11.000,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos	8.2.1.1.1.00.00		

3.3. Arrecadação de Tributos (ICMS) - concomitante com o fato gerador

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.0.00.00	Patrimonial	29.000,00
C	Impostos sobre a produção e a circulação / ICMS	4.1.1.3.x.xx.xx		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Receita a realizar	6.2.1.1.0.00.00	Orçamentária	29.000,00
C	Receita realizada	6.2.1.2.0.00.00		

Informe a natureza da receita: 11130201

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Controle da disponibilidade de recursos	7.2.1.1.0.00.00	Controle	29.000,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos	8.2.1.1.1.00.00		

4. CONTRATAÇÃO DE OPERAÇÃO DE CRÉDITO DE CURTO PRAZO

4.1. Arrecadação de Receita Orçamentária - Operação de Crédito Externa

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.0.00.00	Patrimonial	15.500,00
C	Empréstimos a Curto Prazo (P)	2.1.2.2.0.00.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Receita a realizar	6.2.1.1.0.00.00	Orçamentária	15.500,00
C	Receita realizada	6.2.1.2.0.00.00		

Informe a natureza da receita: 21200000

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Controle da disponibilidade de recursos	7.2.1.1.0.00.00	Controle	15.500,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos	8.2.1.1.1.00.00		

5. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS

5.1. Empenho da despesa de serviços de terceiros - pessoa jurídica

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito disponível	6.2.2.1.1.00.00	Orçamentária	200,00
C	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.00		

Informe a natureza da despesa: 339039

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos	8.2.1.1.1.00.00	Controle	200,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.00.00		

5.2. Registro do contrato de serviços

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Obrigações contratuais	7.1.2.3.0.00.00	Controle	1.200,00
C	Execução de obrigações contratuais - contratos de serviços a executar	8.1.2.3.x.xx.xx		

5.3. Reconhecimento da VPD (concomitante com a liquidação orçamentária) - entrega da NF e Liquidação da Despesa Orçamentária, vinculada a contrato.

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Serviços Terceiros – PJ	3.3.2.3.0.00.00	Patrimonial	100,00
C	Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo - Consolidação (F)	2.1.3.1.1.00.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.00	Orçamentária	100,00
C	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução de obrigações contratuais - contratos de serviços a executar	8.1.2.3.x.xx.xx	Controle	100,00
C	Execução de obrigações contratuais - contratos de serviços executados	8.1.2.3.x.xx.xx		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.00.00	Controle	100,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.00.00		

5.4. Pagamento da Despesa Orçamentária (Saída do Recurso Financeiro)

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo - Consolidação (F)	2.1.3.1.1.00.00	Patrimonial	100,00
C	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.0.00.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.00	Orçamentária	100,00
C	Crédito liquidado pago	6.2.2.1.3.04.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.00.00	Controle	100,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	8.2.1.1.4.00.00		

6. AQUISIÇÃO DE BENS DO IMOBILIZADO (VEÍCULOS)

6.1. Empenho da Dotação Orçamentária referente a aquisição de 2 veículos no valor de R\$12.000,00 (cada)

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito disponível	6.2.2.1.1.00.00	Orçamentário	24.000,00
C	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.00		

Informe a natureza da despesa:

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos	8.2.1.1.1.00.00	Controle	24.000,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.00.00		

6.2. Liquidação da Despesa Orçamentária e Incorporação do Bem

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Bens móveis - veículos (P)	1.2.3.1.x.xx.xx	Patrimonial	24.000,00
C	Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo - Consolidação (F)	2.1.3.1.1.00.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.00	Orçamentário	24.000,00
C	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.00.00	Controle	24.000,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.00.00		

7. DEPRECIAÇÃO

7.1. Reconhecimento da Variação Patrimonial Diminutiva decorrente da depreciação, no valor de R\$ 400,00, sendo R\$200,00 para cada veículo

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Depreciação	3.3.3.1.0.00.00	Patrimonial	400,00
C	* Depreciação acumulada - veículos (P)	1.2.3.8.1.01.xx		

8. ALIENAÇÃO DE UM VEÍCULO

8.1. Apuração do valor líquido contábil

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	* Depreciação acumulada - veículos (P)	1.2.3.8.1.01.xx	Patrimonial	200,00
C	Bens móveis - veículos (P)	1.2.3.1.x.xx.xx		

8.2. Recebimento do valor da venda a vista

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.0.00.00	Patrimonial	14.000,00
C	Bens móveis - veículos (P)	1.2.3.1.x.xx.xx		11.800,00
C	Ganhos com alienação de imobilizado	4.6.2.2.0.00.00		2.200,00

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Receita a realizar	6.2.1.1.0.00.00	Orçamentária	14.000,00
C	Receita realizada	6.2.1.2.0.00.00		

Informe a natureza da receita: 22150000

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Controle da disponibilidade de recursos	7.2.1.1.0.00.00	Controle	14.000,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos	8.2.1.1.1.00.00		

9. DOAÇÃO CONCEDIDA A INSTITUIÇÕES PRIVADAS REFERENTE A UM VEÍCULO

9.1. Apuração do valor líquido contábil

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	* Depreciação acumulada - veículos (P)	1.2.3.8.1.01.xx	Patrimonial	200,00
C	Bens móveis - veículos (P)	1.2.3.1.x.xx.xx		

9.2. Realização da doação concedida de veículos

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Transferências a instituições privadas sem fins lucrativos	3.5.3.1.0.00.00	Patrimonial	11.800,00
C	Bens móveis - veículos (P)	1.2.3.1.x.xx.xx		

10. DOAÇÃO RECEBIDA DE INSTITUIÇÕES PRIVADAS REFERENTE A IMÓVEIS

10.1. Recebimento de 2 imóveis no valor de R\$30.000,00 (cada).

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Bens imóveis (P)	1.2.3.2.0.00.00	Patrimonial	60.000,00
C	Transferências das instituições privadas sem fins lucrativos	4.5.3.1.0.00.00		

11. REAVALIAÇÃO DE IMÓVEL RECEBIDO EM DOAÇÃO

11.1. Reavaliação de 1 imóvel - valor atualizado: R\$40.000,00 / valor contábil: R\$ 30.000,00

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Bens imóveis (P)	1.2.3.2.0.00.00	Patrimonial	10.000,00
C	Reavaliação de imobilizado	4.6.1.1.0.00.00		

12. AJUSTE A VALOR RECUPERÁVEL DE IMÓVEL RECEBIDO EM DOAÇÃO

12.1. Ajuste a valor recuperável de um dos imóveis - valor atualizado: R\$ 25.000,00 / valor contábil: R\$ 30.000,00

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Redução a valor recuperável de imobilizado	3.6.1.2.0.00.00	Patrimonial	5.000,00
C	Bens Imóveis	1.2.3.2.0.00.00		

13. CAUÇÃO

13.1. Recebimento de depósito de caução

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Depósitos restituíveis e valores vinculados (F)	1.1.3.5.0.00.00	Patrimonial	2.000,00
C	Valores restituíveis (F)	2.1.8.8.0.00.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Controle da disponibilidade de recursos	7.2.1.1.0.00.00	Controle	2.000,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos	8.2.1.1.1.00.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos	8.2.1.1.1.00.00	Controle	2.000,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.00.00		

13.2. Devolução parcial de caução recebida

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Valores restituíveis (F)	2.1.8.8.0.00.00	Patrimonial	700,00
C	Depósitos restituíveis e valores vinculados	1.1.3.5.0.00.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.00.00	Controle	700,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	8.2.1.1.4.00.00		

14. DÍVIDA ATIVA

14.1. Formalização do processo para encaminhamento à Procuradoria Jurídica (PJ)

No órgão

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Controle do encaminhamento de créditos para inscrição em dívida ativa	7.3.1.0.0.00.00	Controle	3.000,00
C	Créditos a encaminhar para a dívida ativa	8.3.1.1.0.00.00		

Na Procuradoria Jurídica

Não há lançamentos.

14.2. Encaminhamento para inscrição em dívida ativa (recebimento do processo pela PJ)

No órgão

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Créditos a encaminhar para a dívida ativa	8.3.1.1.0.00.00	Controle	3.000,00
C	Créditos encaminhados para a dívida ativa	8.3.1.2.0.00.00		

Na Procuradoria Jurídica

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Controle da inscrição de créditos em dívida ativa	7.3.2.0.0.00.00	Controle	3.000,00
C	Créditos a inscrever em dívida ativa	8.3.2.1.0.00.00		

14.3. Inscrição da Dívida Ativa

No órgão

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Transferências intragovernamentais - Intra OFSS	3.5.1.0.2.00.00	Patrimonial	3.000,00
C	Créditos tributários a receber (P)	1.1.2.2.0.00.00		

Na Procuradoria Jurídica

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Créditos realizáveis de longo prazo - Dívida ativa (P)	1.2.1.1.x.xx.xx	Patrimonial	3.000,00
C	Transferências intragovernamentais - Intra OFSS	4.5.1.0.2.00.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Créditos a inscrever em dívida ativa	8.3.2.1.0.00.00	Controle	3.000,00
C	Créditos inscritos em dívida ativa a receber	8.3.2.3.0.00.00		

15. PRECATÓRIO DE PESSOAL

15.1. Reconhecimento após decisão judicial

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Remuneração a pessoal - RPPS	3.1.1.1.0.00.00	Patrimonial	1.000,00
C	Pessoal a pagar - Precatórios a curto prazo (P)	2.1.1.1.x.xx.xx		100,00
C	Pessoal a pagar - Precatórios a longo prazo (P)	2.2.1.1.x.xx.xx		900,00

15.2. Empenho

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito disponível	6.2.2.1.1.00.00	Orçamentária	100,00
C	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.00		

Informe a natureza da despesa: 319091

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.00	Orçamentária	100,00
C	Crédito empenhado em liquidação	6.2.2.1.3.02.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos	8.2.1.1.1.00.00	Controle	100,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.00.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Pessoal a pagar - Precatórios a curto prazo (P)	2.1.1.1.x.xx.xx	Patrimonial	100,00
C	Pessoal a pagar - Precatórios a curto prazo (F)	2.1.1.1.x.xx.xx		

15.3. Liquidação

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito empenhado em liquidação	6.2.2.1.3.02.00	Orçamentária	100,00
C	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.00.00	Controle	100,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.00.00		

15.4. Pagamento

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Pessoal a pagar - Precatórios a curto prazo (F)	2.1.1.1.x.xx.xx	Patrimonial	100,00
C	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.0.00.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.00	Orçamentária	100,00
C	Crédito liquidado pago	6.2.2.1.3.04.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.00.00	Controle	100,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	8.2.1.1.4.00.00		

16. CONVÊNIO FIRMADO ENTRE OS ESTADOS "A" E "B" PARA CONSTRUÇÃO DE PONTE - LANÇAMENTOS NO ESTADO "A" (CONCEDENTE)

OBS: Os lançamentos a seguir, relativos ao controle de convênios registrados nas classes 7 e 8, são apenas ilustrativos, em virtude das contas utilizadas não estarem no nível de padronização obrigatória para a Federação.

16.1. Empenho relativo ao convênio a ser firmado

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito disponível	6.2.2.1.1.00.00	Orçamentária	20.000,00
C	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.00		

Informe a natureza da despesa:

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos	8.2.1.1.1.00.00	Controle	20.000,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.00.00		

16.2. Assinatura do Convênio - Convênio entre Estado A (concedente) e Estado B (conveniente) para construção de ponte

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Direitos Conveniados	7.1.1.2.0.00.00	Controle	20.000,00
C	Execução de direitos conveniados - convênios a receber	8.1.1.2.x.xx.xx		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Obrigações conveniadas	7.1.2.2.0.00.00	Controle	20.000,00
C	Execução de obrigações conveniadas - convênios a liberar	8.1.2.2.x.xx.xx		

16.3. Liquidação para transferência do recurso ao conveniente (concomitante ao pagamento)

Título da Conta		Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Outros créditos e valores de curto prazo a receber – Inter OFSS (P)	1.1.3.8.3.00.00	Patrimonial	20.000,00
C	Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo – Inter OFSS (F)	2.1.3.1.3.00.00		
Título da Conta		Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.00	Orçamentária	20.000,00
C	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.00		
Título da Conta		Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.00.00	Controle	20.000,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.00.00		

16.4. Pagamento (concomitante a liquidação)

Título da Conta		Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo – Inter OFSS (F)	2.1.3.1.3.00.00	Patrimonial	20.000,00
C	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.0.00.00		
Título da Conta		Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.00	Orçamentária	20.000,00
C	Crédito liquidado pago	6.2.2.1.3.04.00		
Título da Conta		Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução de direitos conveniados - convênios a receber	8.1.1.2.x.xx.xx	Controle	20.000,00
C	Execução de direitos conveniados - convênios a comprovar	8.1.1.2.x.xx.xx		
Título da Conta		Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução de obrigações conveniadas - convênios a liberar	8.1.2.2.x.xx.xx	Controle	20.000,00
C	Execução de obrigações conveniadas - convênios a comprovar	8.1.2.2.x.xx.xx		
Título da Conta		Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.00.00	Controle	20.000,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	8.2.1.1.4.00.00		

16.5. Prestação de Contas e incorporação da ponte ao patrimônio do Estado A

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Bens imóveis (P)	1.2.3.2.0.00.00	Patrimonial	20.000,00
C	Outros créditos e valores de curto prazo a receber – Inter OFSS (P)	1.1.3.8.3.00.00		
	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução de direitos conveniados - convênios a comprovar	8.1.1.2.x.xx.xx	Controle	20.000,00
C	Execução de direitos conveniados - convênios a aprovar	8.1.1.2.x.xx.xx		
	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução de obrigações conveniadas - convênios a comprovar	8.1.2.2.x.xx.xx	Controle	20.000,00
C	Execução de obrigações conveniadas - convênios a aprovar	8.1.2.2.x.xx.xx		

16.6. Aprovação da prestação de contas

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução de direitos conveniados - convênios a aprovar	8.1.1.2.x.xx.xx	Controle	20.000,00
C	Execução de direitos conveniados - convênios aprovados	8.1.1.2.x.xx.xx		
	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução de obrigações conveniadas - convênios a aprovar	8.1.2.2.x.xx.xx	Controle	20.000,00
C	Execução de obrigações conveniadas - convênios aprovados	8.1.2.2.x.xx.xx		

17. ARRECADAÇÕES DIVERSAS

17.1. Arrecadações diversas - Receita Orçamentária concomitante ao fato gerador

(Receitas Imobiliárias - Aluguéis - R\$ 350,00 / Receitas de Indústrias de Transformação - R\$ 400,00 / Receitas de Serviços relacionados a T.I. - R\$ 1.250,00)

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.0.00.00	Patrimonial	2.000,00
C	Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços (Aluguéis)	4.3.3.1.x.xx.xx		350,00
C	Venda bruta de produtos (Venda de Produtos da Indústria de Transformação)	4.3.2.1.x.xx.xx		400,00
C	Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços (Prestação de Serviços Relacionados a T.I.)	4.3.3.1.x.xx.xx		1.250,00

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Receita a realizar	6.2.1.1.0.00.00	Orçamentária	2.000,00
C	Receita realizada	6.2.1.2.0.00.00		

Informe a natureza da receita:	13110000
Informe a natureza da receita:	15209900
Informe a natureza da receita:	16000100

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Controle da disponibilidade de recursos	7.2.1.1.0.00.00	Controle	2.000,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos	8.2.1.1.1.00.00		

18. DESPESA COM PESSOAL

18.1. Empenho

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito disponível	6.2.2.1.1.00.00	Orçamentária	20.000,00
C	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.00		

Informe a natureza da despesa:	319011

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos	8.2.1.1.1.00.00	Controle	20.000,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.00.00		

18.2. Liquidação e reconhecimento da VPD

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Remuneração a pessoal - RPPS	3.1.1.1.0.00.00	Patrimonial	20.000,00
C	Pessoal a pagar (F)	2.1.1.1.x.xx.xx		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.00	Orçamentária	20.000,00
C	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.00		

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.00.00	Controle	20.000,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.00.00		

18.3. Pagamento

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Pessoal a pagar (F)	2.1.1.1.x.xx.xx	Patrimonial	100,00
C	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.0.00.00		
	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.00	Orçamentária	100,00
C	Crédito liquidado pago	6.2.2.1.3.04.00		
	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.00.00	Controle	20.000,00
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	8.2.1.1.4.00.00		

19. RESTOS A PAGAR

19.1. Inscrição em Restos a Pagar Processados - saldo da conta "crédito empenhado liquidado a pagar"

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	RP Processados - inscrição no exercício	5.3.2.7.0.00.00	Orçamentária	24.000,00
C	RP Processados a Pagar - inscrição no exercício	6.3.2.7.0.00.00		

19.2. Inscrição em Restos a Pagar Não Processados - saldo da conta "crédito empenhado a liquidar"

	Título da Conta	Código	Natureza da Inf.	Valor (R\$)
D	RP não Processados - inscrição no exercício	5.3.1.7.0.00.00	Orçamentária	100,00
C	RP não Processados a Pagar - inscrição no exercício	6.3.1.7.0.00.00		

07.03.00 EXERCÍCIO 2 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

07.03.01 DADOS PARA RESOLUÇÃO

07.03.01.01 Balancete Contábil

Classe	Contas	Código	Débito	Crédito
1	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.0.00.00	31.300,00	
	Créditos tributários a receber (P)	1.1.2.2.0.00.00	-	
	Depósitos restituíveis e valores vinculados (F)	1.1.3.5.0.00.00	1.300,00	
	Outros créditos e valores de curto prazo a receber – Inter OFSS (P)	1.1.3.8.3.00.00	-	
	Bens móveis - veículos (P)	1.2.3.1.x.xx.xx	-	
	Bens imóveis (P)	1.2.3.2.0.00.00	85.000,00	
	* Depreciação acumulada - veículos (P)	1.2.3.8.1.01.xx	-	
SOMA CLASSE 1			117.600,00	-
2	Pessoal a pagar (F)	2.1.1.1.0.00.00		-
	Pessoal a pagar - Precatórios a curto prazo (P)	2.1.1.1.0.00.00		-
	Pessoal a pagar - Precatórios a curto prazo (F)	2.1.1.1.0.00.00		-
	Empréstimos a Curto Prazo (P)	2.1.2.2.0.00.00		15.500,00
	Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo - Consolidação (F)	2.1.3.1.1.00.00		24.000,00
	Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo – Inter OFSS (F)	2.1.3.1.3.00.00		-
	Valores Restituíveis (F)	2.1.8.8.0.00.00		1.300,00
	Pessoal a pagar - Precatórios a longo prazo (P)	2.2.1.1.0.00.00		900,00
SOMA CLASSE 2			-	41.700,00
3	Remuneração a pessoal abrangido pelo RPPS (P)	3.1.1.1.0.00.00	21.000,00	
	Serviços Terceiros – PJ	3.3.2.3.0.00.00	100,00	
	Depreciação (VPD)	3.3.3.1.0.00.00	400,00	
	Transferências de bens intragovernamentais (VPD)	3.5.1.0.2.00.00	3.000,00	
	Transferências de bens a instituições privadas sem fins lucrativos	3.5.3.1.0.00.00	11.800,00	
	Redução a valor recuperável de imobilizado	3.6.1.2.0.00.00	5.000,00	
SOMA CLASSE 3			41.300,00	-
4	Impostos sobre patrimônio e a renda (IPVA)	4.1.1.2.x.xx.xx		14.000,00
	Impostos sobre a produção e a circulação (ICMS)	4.1.1.3.x.xx.xx		29.000,00
	Venda bruta de produtos (Venda de Produtos da Indústria de Transformação)	4.3.2.1.x.xx.xx		400,00
	Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços (Aluguéis)	4.3.3.1.x.xx.xx		350,00
	Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços (Prestação de Serviços Relacionados a T.I.)	4.3.3.1.x.xx.xx		1.250,00
	Transferências de bens das instituições privadas sem fins lucrativos	4.5.3.1.0.00.00		60.000,00

	Reavaliação de Imobilizado	4.6.1.1.0.00.00	10.000,00
	Ganhos com Alienação de Imobilizado	4.6.2.2.0.00.00	2.200,00
SOMA CLASSE 4			- 117.200,00
5	Previsão inicial da receita (ver conta corrente)	5.2.1.1.0.00.00	80.000,00
	Dotação Orçamentária / Crédito inicial (ver conta corrente)	5.2.2.1.1.00.00	80.000,00
	RP não Processados - inscrição no exercício	5.3.1.7.0.00.00	100,00
	RP Processados - inscrição no exercício	5.3.2.7.0.00.00	24.000,00
SOMA CLASSE 5			184.100,00 -
6	Receita a realizar (ver conta corrente)	6.2.1.1.0.00.00	8.500,00
	Receita realizada (ver conta corrente)	6.2.1.2.0.00.00	71.500,00
	Crédito disponível (ver conta corrente)	6.2.2.1.1.00.00	15.700,00
	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.00	100,00
	Crédito empenhado em liquidação	6.2.2.1.3.02.00	-
	Crédito empenhado liquidado a pagar (ver conta corrente)	6.2.2.1.3.03.00	24.000,00
	Crédito liquidado pago (ver conta corrente)	6.2.2.1.3.04.00	40.200,00
	RP não Processados - inscrição no exercício	6.3.1.7.0.00.00	100,00
	RP Processados - inscrição no exercício	6.3.2.7.0.00.00	24.000,00
SOMA CLASSE 6			- 184.100,00
7	Direitos conveniados	7.1.1.2.0.00.00	20.000,00
	Obrigações conveniadas	7.1.2.2.0.00.00	20.000,00
	Obrigações contratuais	7.1.2.3.0.00.00	1.200,00
	Controle da disponibilidade de recursos	7.2.1.1.0.00.00	73.500,00
	Encaminhamento de créditos da dívida ativa	7.3.1.0.0.00.00	3.000,00
SOMA CLASSE 7			117.700,00 -
8	Execução de direitos conveniados - convênios a receber	8.1.1.2.x.xx.xx	-
	Execução de direitos conveniados - convênios a comprovar	8.1.1.2.x.xx.xx	-
	Execução de direitos conveniados - convênios a aprovar	8.1.1.2.x.xx.xx	-
	Execução de direitos conveniados - convênios aprovados	8.1.1.2.x.xx.xx	20.000,00
	Execução de obrigações conveniadas - convênios a liberar	8.1.2.2.x.xx.xx	-
	Execução de obrigações conveniadas - convênios a comprovar	8.1.2.2.x.xx.xx	-
	Execução de obrigações conveniadas - convênios a aprovar	8.1.2.2.x.xx.xx	-
	Execução de obrigações conveniadas - convênios aprovados	8.1.2.2.x.xx.xx	20.000,00
	Execução de obrigações contratuais - contratos de serviços a executar	8.1.2.3.x.xx.xx	1.100,00
	Execução de obrigações contratuais - contratos de serviços executados	8.1.2.3.x.xx.xx	100,00
	Exec da disp. de recursos - Disp por Dest de Recursos (ver c/c)	8.2.1.1.1.00.00	7.200,00
	Exec da disp. de recursos - Disp por Dest de Recursos comprometida por empenho	8.2.2.1.2.00.00	25.400,00
	Exec da disp. de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.2.1.3.00.00	-

Exec da disp. de recursos - Disp por destinação de recursos utilizada	8.2.2.1.4.00.00	40.900,00
Créditos a encaminhar para a dívida ativa	8.3.1.1.0.00.00	-
Créditos encaminhados para a dívida ativa	8.3.1.2.0.00.00	3.000,00
SOMA CLASSE 8		- 117.700,00
TOTAL DO BALANCETE		460.700,00 460.700,00

07.03.01.02 Detalhamento das contas orçamentárias e de disponibilidade por destinação de recursos

Código	Conta	Débito	Crédito
5.2.1.1.0.00.00	Previsão inicial da receita	R\$ 80.000,00	
	Impostos	R\$ 55.000,00	
	Operações de Crédito Externas	R\$ 15.500,00	
	Alienação de Bens Móveis	R\$ 9.500,00	

Código	Conta	Débito	Crédito
5.2.2.1.1.00.00	Dotação Orçamentária / Crédito Inicial	R\$ 80.000,00	
	Pessoal e Encargos Sociais	R\$ 20.100,00	
	Outras Despesas Correntes	R\$ 5.900,00	
	Investimentos	R\$ 54.000,00	

Código	Conta	Débito	Crédito
6.2.1.1.0.00.00	Receita a realizar		R\$ 8.500,00
	Impostos		R\$ 15.000,00
	Imobiliárias	R\$ 350,00	
	Industriais	R\$ 400,00	
	Serviços	R\$ 1.250,00	
	Alienação de Bens Móveis	R\$ 4.500,00	

Código	Conta	Débito	Crédito
6.2.1.2.0.00.00	Receita realizada		R\$ 71.500,00
	Impostos - <i>Destinação Ordinária</i>		R\$ 40.000,00
	Receitas Imobiliárias - <i>Destinação Ordinária</i>		R\$ 350,00
	Receitas das Industrias de Transformação - <i>Destinação Ordinária</i>		R\$ 400,00
	Receitas de Serviços - <i>Vinculação Recursos Próprios Diretamente Arrecadados</i>		R\$ 1.250,00
	Operações de Crédito Externas - <i>Vinculação Operações de Crédito</i>		R\$ 15.500,00
	Alienação de Bens Móveis - <i>Destinação Alienação de Bens</i>		R\$ 14.000,00

Código	Conta	Débito	Crédito
6.2.2.1.1.00.00	Crédito Disponível		R\$ 15.700,00
	Outras Despesas Correntes		R\$ 5.700,00
	Investimentos		R\$ 10.000,00

Código	Conta	Débito	Crédito
6.2.2.1.3.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar		R\$ 100,00
	Outras Despesas Correntes - <i>Destinação Ordinária</i>		R\$ 100,00

Código	Conta	Débito	Crédito
6.2.2.1.3.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar		R\$ 24.000,00
	Pessoal e Encargos Sociais - <i>Destinação Ordinária</i>		R\$ -
	Outras Despesas Correntes - <i>Destinação Ordinária</i>		R\$ -
	Investimentos - <i>Destinação Ordinária</i>		R\$ 24.000,00

Código	Conta	Débito	Crédito
6.2.2.1.3.04.00	Crédito Liquidado Pago		R\$ 40.200,00
	Pessoal e Encargos Sociais - <i>Destinação Ordinária - Função: Encargos Especiais</i>		R\$ 100,00
	Pessoal e Encargos Sociais - <i>Destinação Ordinária - Função: Judiciária</i>		R\$ 20.000,00
	Outras Despesas Correntes - <i>Destinação Ordinária - Função: Judiciária</i>		R\$ 100,00
	Investimentos - <i>Destinação Ordinária - Função: Urbanismo</i>		R\$ 20.000,00

Código	Conta	Débito	Crédito
8.2.1.1.1.00.00	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos		R\$ 7.200,00
	Destinação Ordinária	R\$ 23.550,00	
	Recursos Próprios Diretamente Arrecadados		R\$ 1.250,00
	Operações de Crédito		R\$ 15.500,00
	Alienação de Bens		R\$ 14.000,00

07.03.02 EXERCÍCIO – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Para cada uma das demonstrações apresentadas a seguir, preencha os dados necessários com base no balancete contábil e respectivo detalhamento.

07.03.02.01 Exercício – Balanço Orçamentário

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS) :

DATA DE EMISSÃO:

PÁGINA:

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO c = (b-a)
RECEITAS CORRENTES				
RECEITA TRIBUTÁRIA				
Impostos				
Taxas				
Contribuição de Melhoria				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
Contribuições Sociais				
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico				
Contribuição de Iluminação Pública				
RECEITA PATRIMONIAL				
Receitas Imobiliárias				
Receitas de Valores Mobiliários				
Receita de Concessões e Permissões				
Outras Receitas Patrimoniais				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
Receita da Produção Vegetal				
Receita da Produção Animal e Derivados				
Outras Receitas Agropecuárias				
RECEITA INDUSTRIAL				
Receita da Indústria de Transformação				
Receita da Indústria de Construção				
Outras Receitas Industriais				
RECEITA DE SERVIÇOS				
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
Transferências Intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
Multas e Juros de Mora				
Indenizações e Restituições				
Receita da Dívida Ativa				
Receitas Correntes Diversas				
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
Operações de Crédito Internas				
Operações de Crédito Externas				
ALIENAÇÃO DE BENS				
Alienação de Bens Móveis				
Alienação de Bens Imóveis				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
Transferências Intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Outras Instit. Públicas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL				
Integralização do Capital Social				
Div. Ativa Prov. da Amortiz. Emp. e Financ.				
Restituições				
Receitas de Capital Diversas				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)				
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)				
DÉFICIT (IV)				-
TOTAL (V) = (III + IV)				-
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)	-			-
Superávit Financeiro				
Reabertura de créditos adicionais				

<u>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</u>	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS EMPENHADAS	DESPESAS LIQUIDADAS	DESPESAS PAGAS	SALDO DA DOTAÇÃO
	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)=(e-f)
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA RESERVA DE CONTINGÊNCIA RESERVA DO RPPS						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA/ REFINANCIAMENTO (VII) Amortização da Dívida Interna Dívida Mobiliária Outras Dívidas Amortização da Dívida Externa Dívida Mobiliária Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI + VII)						
SUPERÁVIT (IX)				-	-	
TOTAL (X) = (VII + IX)						

ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS:

<u>RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS</u>	INSCRITOS		LIQUIDADOS	PAGOS	CANCELADOS	SALDO
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR				
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)=(a+b-c-e)
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
TOTAL						

ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS:

<u>RESTOS A PAGAR PROCESSADOS</u>	INSCRITOS		PAGOS	CANCELADOS	SALDO
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR			
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)=(a+b-c-d)
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA					
TOTAL					

07.03.02.02 Exercício – Balanço Financeiro

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO FINANCEIRO

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS) :

DATA DE EMISSÃO:

PÁGINA:

INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios Recursos Próprios Diretamente Arrecadados Operações de Crédito Alienação de Bens (...) (-) Deduções da Receita Orçamentária			Despesa Orçamentária (VI) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)		
Transferências Financeiras Recebidas (II)			Transferências Financeiras Concedidas (VII)		
Recebimentos Extraorçamentários (III) Inscrição de restos a pagar processados Inscrição de restos a pagar não processados Valores restituíveis			Pagamentos Extraorçamentários (VIII) Pagamentos de restos a pagar processados Pagamentos de restos a pagar não processados Valores restituíveis		
Saldo em Espécie do Exercício Anterior (IV)			Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte (IX)		
TOTAL (V) = (I+II+III+IV)			TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)		

07.03.02.03 Exercício – Demonstração das Variações Patrimoniais

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

EXERCÍCIO: PERÍODO (MÊS): DATA EMISSÃO: PÁGINA:

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Impostos		
Taxas		
Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Contribuições Sociais		
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico		
Contribuição de Iluminação Pública		
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos		
Venda de Mercadorias		
Venda de Produtos		
Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços		
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Obtidos		
Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras		
Transferências Recebidas		
Transferências Intra Governamentais		
Transferências Inter Governamentais		
Transferências das Instituições Privadas		
Transferências das Instituições Multigovernamentais		
Transferências de Consórcios Públicos		
Transferências do Exterior		
Transferências de Pessoas Físicas		
Valorização e Ganhos Com Ativos		
Reavaliação de Ativos		
Ganhos com Alienação		
Ganhos com Incorporação de Ativos por Descobertas e Nascimentos		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		
Resultado Positivo de Participações		
Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS		
Pessoal e Encargos		
Remuneração a Pessoal		
Encargos Patronais		
Benefícios a Pessoal		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos		
Benefícios Previdenciários		

Aposentadorias e Reformas		
Pensões		
Outros Benefícios Previdenciários		
Benefícios Assistenciais		
Benefícios de Prestação Continuada		
Benefícios Eventuais		
Políticas Públicas de Transferência de Renda		
Outros Benefícios Assistenciais		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo		
Uso de Material de Consumo		
Serviços		
Depreciação, Amortização de Exaustão		
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Concedidos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Financeiras		
Transferências Concedidas		
Transferências Intra Governamentais		
Transferências Inter Governamentais		
Transferências a Instituições Privadas		
Transferências a Instituições Multigovernamentais		
Transferências a Consórcios Públicos		
Transferências ao Exterior		
Desvalorização e Perda de Ativos		
Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas		
Perdas com Alienação		
Perdas Involuntárias		
Tributárias		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		
Premiações		
Resultado Negativo de Participações		
Variações Patrimoniais Diminutivas de Instituições Financeiras		
Equalizações de Preços e Taxas		
Participações E Contribuições		
Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
Resultado Patrimonial do Período		

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Incorporação de ativo		
Desincorporação de passivo		
Incorporação de passivo		
Desincorporação de ativo		

07.03.02.04 Exercício – Balanço Patrimonial

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO PATRIMONIAL
DATA EMISSÃO:

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS):

PÁGINA:

ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE Caixa e Equivalentes de Caixa Créditos a Curto Prazo Demais Créditos e Valores a Curto Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente ATIVO NAO-CIRCULANTE Ativo Realizável a Longo Prazo Créditos a Longo Demais Créditos e Valores a Longo Prazo Investimentos Temporários a Longo Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente Investimentos Participações Permanentes Demais Investimentos Permanentes (-) Redução ao Valor Recuperável Imobilizado Bens Moveis Bens Imóveis (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas (-) Redução ao Valor Recuperável Intangível Softwares Marcas, Direitos e Patentes Industriais Direito de Uso De Imóveis (-) Amortização Acumulada (-) Redução ao Valor Recuperável			PASSIVO CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo Obrigações Fiscais a Curto Prazo Demais Obrigações a Curto Prazo Provisões a Curto Prazo PASSIVO NAO-CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar A Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo Fornecedores a Longo Prazo Obrigações Fiscais a Longo Prazo Demais Obrigações a Longo Prazo Provisões a Longo Prazo Resultado Diferido TOTAL DO PASSIVO		
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
			Patrimônio Social e Capital Social Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Demais Reservas Resultados Acumulados (-) Ações / Cotas em Tesouraria		
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL			TOTAL		
ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					

Compensações

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais Ativos			Saldo dos Atos Potenciais Passivos		
TOTAL			TOTAL		

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS):

DATA EMISSÃO:

PÁGINA:

DESTINAÇÃO DE RECURSOS	SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO
Ordinária Vinculada Recursos próprios diretamente arrecadados Operações de crédito Alienação de bens	
TOTAL	

07.03.02.05 Exercício – Demonstração dos Fluxos de Caixa

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA		
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA EMISSÃO:
		PÁGINA:
	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
INGRESSOS		
RECEITAS DERIVADAS		
Receita Tributária		
Receita de Contribuições		
Outras Receitas Derivadas		
RECEITAS ORIGINÁRIAS		
Receita Patrimonial		
Receita Agropecuária		
Receita Industrial		
Receita de Serviços		
Outras Receitas Originárias		
Remuneração das Disponibilidades		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
DESEMBOLSOS		
PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO		
Legislativa		
Judiciária		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Previdência Social		
Saúde		
Trabalho		
Educação		
(...)		
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA		
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
a União		
a Estados e Distrito Federal		
a Municípios		
Intragovernamentais		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
INGRESSOS		
ALIENAÇÃO DE BENS		
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS		
DESEMBOLSOS		
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE		
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
INGRESSOS		

OPERAÇÕES DE CRÉDITO		
DESEMBOLSOS		
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL		

07.03.02.06 Exercício – Demonstração do Resultado Econômico

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

EXERCÍCIO: PERÍODO (MÊS): DATA EMISSÃO: PÁGINA:

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos		
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública		
3. Margem Bruta		
4 (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública		
5 (=) Resultado Econômico Apurado		

DADOS PARA ELABORAÇÃO DA DRE:

1. O custo que o Ente possui para prestação do serviço em análise, consiste apenas na contratação do serviço de vigilância, no valor de R\$ 100,00.
2. O custo de oportunidade existente refere-se à despesa mensal com serviço de vigilância que, se executada por servidor do quadro, importaria em R\$ 300,00.

07.03.02.07 Exercício – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

EXERCÍCIO: PERÍODO (MÊS): DATA EMISSÃO: PÁGINA:

ESPECIFICAÇÃO	Patrimônio Social/ Capital Social	Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital	Reservas de Capital	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Reservas de Lucros	Demais Reservas	Resultados Acumulados	Ações/Cotas em Tesouraria	TOTAL
Saldo Inicial Ex. Anterior									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição/ Reversão de Reservas									
Dividendos									
Saldo Final Ex. Anterior									
Saldo Inicial Ex. Atual									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição/ Reversão de Reservas									
Dividendos									
Saldo Final Ex. Atual									

07.03.03 GABARITO – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

07.03.03.01 Gabarito – Balanço Orçamentário

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO ORÇAMENTÁRIO				
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS) :	DATA DE EMISSÃO:	PÁGINA:	
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO c = (b-a)
RECEITAS CORRENTES	55.000,00	55.000,00	42.000,00	(13.000,00)
RECEITA TRIBUTÁRIA	55.000,00	55.000,00	40.000,00	(15.000,00)
Impostos	55.000,00	55.000,00	40.000,00	(15.000,00)
Taxas				
Contribuição de Melhoria				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
Contribuições Sociais				
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico				
Contribuição de Iluminação Pública				
RECEITA PATRIMONIAL			350,00	350,00
Receitas Imobiliárias			350,00	350,00
Receitas de Valores Mobiliários				
Receita de Concessões e Permissões				
Outras Receitas Patrimoniais				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
Receita da Produção Vegetal				
Receita da Produção Animal e Derivados				
Outras Receitas Agropecuárias				
RECEITA INDUSTRIAL			400,00	400,00
Receita da Indústria de Transformação			400,00	400,00
Receita da Indústria de Construção				
Outras Receitas Industriais				
RECEITA DE SERVIÇOS			1.250,00	1.250,00
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
Transferências Intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
Multas e Juros de Mora				
Indenizações e Restituições				
Receita da Dívida Ativa				
Receitas Correntes Diversas				
RECEITAS DE CAPITAL	25.000,00	25.000,00	29.500,00	4.500,00
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	15.500,00	15.500,00	15.500,00	-
Operações de Crédito Internas				
Operações de Crédito Externas	15.500,00	15.500,00	15.500,00	-
ALIENAÇÃO DE BENS	9.500,00	9.500,00	14.000,00	4.500,00
Alienação de Bens Móveis	9.500,00	9.500,00	14.000,00	4.500,00
Alienação de Bens Imóveis				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
Transferências Intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Outras Instit. Públicas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL				
Integralização do Capital Social				
Div. Ativa Prov. da Amortiz. Emp. e Financ.				
Restituições				
Receitas de Capital Diversas				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)	80.000,00	80.000,00	71.500,00	(8.500,00)
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)	80.000,00	80.000,00	71.500,00	(8.500,00)
DÉFICIT (IV)				-
TOTAL (V) = (III + IV)	80.000,00	80.000,00	71.500,00	(8.500,00)
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)	-			-
Superávit Financeiro				
Reabertura de créditos adicionais				

<u>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</u>	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS EMPENHADAS	DESPESAS LIQUIDADAS	DESPESAS PAGAS	SALDO DA DOTAÇÃO
	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)=(e-f)
DESPESAS CORRENTES	26.000,00	26.000,00	20.300,00	20.200,00	20.200,00	5.700,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	20.100,00	20.100,00	20.100,00	20.100,00	20.100,00	-
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA						
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	5.900,00	5.900,00	200,00	100,00	100,00	5.700,00
DESPESAS DE CAPITAL	54.000,00	54.000,00	44.000,00	44.000,00	20.000,00	10.000,00
INVESTIMENTOS	54.000,00	54.000,00	44.000,00	44.000,00	20.000,00	10.000,00
INVERSÕES FINANCEIRAS						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
RESERVA DE CONTINGÊNCIA						
RESERVA DO RPPS						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)	80.000,00	80.000,00	64.300,00	64.200,00	40.200,00	15.700,00
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA/ REFINANCIAMENTO (VII)						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI + VII)	80.000,00	80.000,00	64.300,00	64.200,00	40.200,00	15.700,00
SUPERÁVIT (IX)			7.200,00	-	-	(7.200,00)
TOTAL (X) = (VIII + IX)	80.000,00	80.000,00	64.300,00	64.200,00	40.200,00	8.500,00

ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS:

<u>RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS</u>	INSCRITOS		LIQUIDADOS	PAGOS	CANCELADOS	SALDO
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR				
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)=(a+b-c-e)
DESPESAS CORRENTES						
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS						
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA						
OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL						
INVESTIMENTOS						
INVERSÕES FINANCEIRAS						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
TOTAL						

ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS:

<u>RESTOS A PAGAR PROCESSADOS</u>	INSCRITOS		PAGOS	CANCELADOS	SALDO
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR			
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)=(a+b-c-d)
DESPESAS CORRENTES					
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS					
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA					
OUTRAS DESPESAS CORRENTES					
DESPESAS DE CAPITAL					
INVESTIMENTOS					
INVERSÕES FINANCEIRAS					
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA					
TOTAL					

1.1.1.1.2 COMENTÁRIOS SOBRE A ELABORAÇÃO DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas e para elaborá-lo deve-se observar os saldos constantes nos grupos de contas 5 e 6, que tratam da execução orçamentária.

O detalhamento das contas 5.2.1.1 e 5.2.2.1.1 demonstra, respectivamente, as receitas e despesas previstas. A execução da receita está indicada no detalhamento da conta 6.2.1.2.

Para as despesas executadas, o balanço evidencia a despesa empenhada, liquidada e paga. Dessa forma, simplificada, pode-se preencher inicialmente as despesas pagas, com base no detalhamento da conta 6.2.2.1.3.04. Posteriormente, podem-se somar às despesas pagas, aquelas registradas nas contas 6.2.2.1.3.03 e 6.2.2.1.3.02, relativas aos valores liquidados a pagar e em liquidação, apurando, dessa forma, o valor total da despesa liquidada. Para as despesas empenhadas, é necessário apenas somar, aos valores liquidados já apurados, as despesas empenhadas a liquidar relativas à conta 6.2.2.1.3.01.

	Código	Conta	Valor
(a)	6.2.2.1.3.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 100,00
		Outras Despesas Correntes - Destinação Ordinária	R\$ 100,00
(b)	6.2.2.1.3.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	R\$ 24.000,00
		Investimentos - Destinação Ordinária	R\$ 24.000,00
(c)	6.2.2.1.3.04.00	Crédito Liquidado Pago	R\$ 40.200,00
		Pessoal e Encargos Sociais - Destinação Ordinária - Função: Encargos Especiais	R\$ 100,00
		Pessoal e Encargos Sociais - Destinação Ordinária - Função: Judiciária	R\$ 20.000,00
		Outras Despesas Correntes - Destinação Ordinária - Função: Judiciária	R\$ 100,00
		Investimentos - Destinação Ordinária - Função: Urbanismo	R\$ 20.000,00
	TOTAL DA DESPESA EMPENHADA (a+b+c)		R\$ 64.300,00
	TOTAL DA DESPESA LIQUIDADA (b+c)		R\$ 64.200,00

Quanto à apuração dos valores constantes nas colunas saldo da dotação (despesas), é possível encontrá-lo subtraindo os valores fixados daqueles executados, conferindo o respectivo resultado por meio do saldo da conta 6.2.2.1.1 (crédito disponível da despesa). Para a receita, basta subtrair a execução da previsão atualizada.

No exercício não houve execução de Restos a Pagar, apenas inscrição, de modo que os quadros anexos não apresentarão dados.

O resultado orçamentário é encontrado confrontando o valor das receitas arrecadadas daquele relativo às despesas executadas, que no exercício prático, foi um superávit orçamentário de R\$ 7.200,00.

Por fim, os anexos I e II do balanço orçamentário, referentes a restos a pagar, não devem ser preenchidos, pois, no período da demonstração, não há execução de restos a pagar inscritos em exercícios anteriores. Alertamos que os anexos não devem trazer o valor inscrito no período, pois esta informação é obtida confrontando a despesa empenhada e liquidada com a despesa paga.

07.03.03.02 Gabarito – Balanço Financeiro

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO FINANCEIRO

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS) :

DATA DE EMISSÃO:

PÁGINA:

INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I)	71.500,00		Despesa Orçamentária (VI)	64.300,00	
Ordinária	40.750,00		Ordinária	64.300,00	
Vinculada	30.750,00		Vinculada		
Previdência Social			Previdência Social		
Transferências obrigatórias de outro ente			Transferências obrigatórias de outro ente		
Convênios			Convênios		
Recursos Próprios Diretamente Arrecadados	1.250,00		(...)		
Operações de Crédito	15.500,00				
Alienação de Bens	14.000,00				
(...)					
(-) Deduções da Receita Orçamentária					
Transferências Financeiras Recebidas (II)			Transferências Financeiras Concedidas (VII)		
Recebimentos Extraorçamentários (III)	26.100,00		Pagamentos Extraorçamentários (VIII)	700,00	
Inscrição de restos a pagar processados	24.000,00		Pagamentos de restos a pagar processados		
Inscrição de restos a pagar não processados	100,00		Pagamentos de restos a pagar não processados	700,00	
Valores restituíveis	2.000,00		Valores restituíveis		
Saldo em Espécie do Exercício Anterior (IV)			Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte (IX)	32.600,00	
TOTAL (V) = (I+II+III+IV)	97.600,00		TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)	97.600,00	

1.1.1.1.3 COMENTÁRIOS SOBRE A ELABORAÇÃO DO BALANÇO FINANCEIRO

O Balanço Financeiro demonstrará os ingressos e dispêndios, orçamentários e extra-orçamentários, bem como os saldos em espécie do exercício anterior e aquele que se transfere para o exercício seguinte.

Dessa forma, para elaborá-lo cabe inicialmente verificar a receita orçamentária registrada na conta 6.2.1.2, a qual traz em seu detalhamento a informação da destinação de recursos, se ordinária ou vinculada. Já para os recebimentos extra-orçamentários é necessário informar os valores inscritos em restos a pagar processados e não processados, registrados nas contas 5.3.2.7 e 5.3.1.7, além dos valores ingressados a título extra-orçamentário, que no caso prático foi de R\$ 2.000,00, relativo ao recebimento de caução, registrado na conta 2.1.5.8.

Quanto às despesas orçamentárias, devem ser informadas todas as despesas empenhadas, mesmo que essas ainda não tenham sido desembolsadas. Para compensar os valores empenhados ainda não pagos devem ser informados os valores inscritos em restos a pagar na coluna dos ingressos, conforme descrito acima. A informação da despesa orçamentária deve ser evidenciada por destinação, podendo ser obtida por meio da soma dos saldos das contas 6.2.2.1.3.01 a 6.2.2.1.3.04, as quais trazem essa

informação em seu detalhamento. Os pagamentos extra-orçamentários, assim como os recebimentos, devem ser informados pelo seu fluxo. No caso prático a caução recebida foi devolvida parcialmente, representando essa devolução em um desembolso extra-orçamentário de R\$700,00.

Para finalizar o preenchimento do balanço financeiro restam informar o saldo do período anterior, que no exemplo foi inexistente, e o saldo para o exercício seguinte, o qual é obtido por meio da soma dos saldos das contas 1.1.1.1 (caixa e equivalentes de caixa) e 1.1.3.6 (depósitos restituíveis e valores vinculados).

07.03.03.03 Gabarito – Demonstração das Variações Patrimoniais

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS - MODELO NOVO		
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	DATA DE EMISSÃO: PÁGINA:
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	117.200,00	-
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	43.000,00	-
Impostos	43.000,00	
Taxas		
Contribuições de Melhoria		
Contribuições	-	-
Contribuições Sociais		
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico		
Contribuição de Iluminação Pública		
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos	2.000,00	-
Venda de Mercadorias		
Venda de Produtos	400,00	
Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços	1.600,00	
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras	-	-
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Obtidos		
Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras		
Transferências Recebidas	60.000,00	-
Transferências Intra Governamentais		
Transferências Inter Governamentais		
Transferências das Instituições Privadas	60.000,00	
Transferências das Instituições Multigovernamentais		
Transferências de Consórcios Públicos		
Transferências do Exterior		
Transferências de Pessoas Físicas		
Valorização e Ganhos com Ativos	12.200,00	-

Reavaliação de Ativos	10.000,00	
Ganhos com Alienação	2.200,00	
Ganhos Com Incorporação de Ativos por Descobertas e Nascimento		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas	-	-
Resultado Positivo de Participações		
Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	41.300,00	-
Pessoal e Encargos	21.000,00	-
Remuneração a Pessoal	21.000,00	
Encargos Patronais		
Benefícios a Pessoal		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos		
Benefícios Previdenciários	-	-
Aposentadorias e Reformas		
Pensões		
Outros Benefícios Previdenciários		
Benefícios Assistenciais	-	-
Benefícios de Prestação Continuada		
Benefícios Eventuais		
Políticas Públicas de Transferência de Renda		
Outros Benefícios Assistenciais		
Uso De Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	500,00	-
Uso de Material de Consumo		
Serviços	100,00	
Depreciação, Amortização E Exaustão	400,00	
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	-	-
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Concedidos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Financeiras		
Transferências Concedidas	14.800,00	-
Transferências Intra Governamentais	3.000,00	
Transferências Inter Governamentais		
Transferências a Instituições Privadas	11.800,00	
Transferências a Instituições Multigovernamentais		
Transferências a Consórcios Públicos		
Transferências ao Exterior		
Desvalorização e Perda de Ativos	5.000,00	-
Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas	5.000,00	
Perdas Com Alienação		
Perdas Involuntárias		
Tributárias	-	-
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	-	-
Premiações		
Resultado Negativo de Participações		
Variações Patrimoniais Diminutivas de Instituições Financeiras		
Equalizações de Preços e Taxas		

Participações e Contribuições		
Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
Resultado Patrimonial do Período	75.900,00	-

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)		
Incorporação de Ativos	44.000,00	
Desincorporação de Passivos		
Incorporação de Passivos	15.500,00	
Desincorporação de Ativos	11.800,00	

1.1.1.1.4 COMENTÁRIOS SOBRE A ELABORAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (DVP)

A DVP demonstrará as variações qualitativas e quantitativas ocorridas no exercício, sejam elas aumentativas ou diminutivas, bem como o resultado patrimonial apurado no exercício. Para elaborá-la é necessário observar os grupos 3 (variações diminutivas), 4 (variações aumentativas) e 6 (variações qualitativas – decorrentes da execução orçamentária).

Quanto à informação das variações quantitativas, relativas aos grupos 3 e 4, a DVP segue a mesma estrutura do plano de contas, o que facilita o seu preenchimento. Já para as variações qualitativas é necessário observar as receitas e despesas de capital, destacando na DVP aquelas que representaram incorporação ou desincorporação de ativos e passivos, decorrentes da execução orçamentária. Para facilitar o entendimento, segue detalhes das variações qualitativas ocorridas no exercício prático: (a) contratação de operação de crédito de curto prazo no valor de R\$ 15.500,00, (b) aquisição de dois veículos no valor total de R\$ 24.000,00, (c) alienação de um veículo no valor de R\$ 14.000,00 com valor contábil de R\$ 11.800,00 e (d) construção de ponte por meio de convênio firmado com o Estado “B” no valor de R\$20.000,00.

07.03.03.04 Gabarito – Balanço Patrimonial

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO PATRIMONIAL
DATA EMISSÃO:

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS):

PÁGINA:

ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE	32.600,00		PASSIVO CIRCULANTE	40.800,00	
Caixa e Equivalentes de Caixa	31.300,00		Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo		
Créditos a Curto Prazo	1.300,00		Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo	15.500,00	
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo			Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo	24.000,00	
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo			Obrigações Fiscais a Curto Prazo		
Estoques			Demais Obrigações a Curto Prazo	1.300,00	
VPD Pagas Antecipadamente			Provisões a Curto Prazo		
ATIVO NAO-CIRCULANTE	85.000,00		PASSIVO NAO-CIRCULANTE	900,00	
Ativo Realizável a Longo Prazo			Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar A Longo Prazo	900,00	
Créditos a Longo Prazo			Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo		
Demais Créditos e Valores a Longo Prazo			Fornecedores a Longo Prazo		
Investimentos Temporários a Longo Prazo			Obrigações Fiscais a Longo Prazo		
Estoques			Demais Obrigações a Longo Prazo		
VPD Pagas Antecipadamente			Provisões a Longo Prazo		
Investimentos			Resultado Diferido		
Participações Permanentes					
Demais Investimentos Permanentes					
(-) Redução ao Valor Recuperável			TOTAL DO PASSIVO	41.700,00	
Imobilizado	85.000,00		PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Bens Moveis			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Bens Imóveis	85.000,00		Patrimônio Social e Capital Social		
(-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas			Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital		
(-) Redução ao Valor Recuperável			Reservas de Capital		
Intangível			Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Softwares			Reservas de Lucros		
Marcas, Direitos e Patentes Industriais			Demais Reservas		
Direito de Uso De Imóveis			Resultados Acumulados	75.900,00	
(-) Amortização Acumulada			(-) Ações / Cotas em Tesouraria		
(-) Redução ao Valor Recuperável			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	75.900,00	
TOTAL	117.600,00		TOTAL	117.600,00	
ATIVO FINANCEIRO	32.600,00		PASSIVO FINANCEIRO	25.400,00	
ATIVO PERMANENTE	85.000,00		PASSIVO PERMANENTE	16.400,00	
SALDO PATRIMONIAL				75.800,00	

Compensações

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais Ativos			Saldo dos Atos Potenciais Passivos		
			Obrigações Contratadas a executar	1.100,00	
TOTAL			TOTAL	1.100,00	

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL
EXERCÍCIO: PERÍODO (MÊS): DATA EMISSÃO: PÁGINA:

DESTINAÇÃO DE RECURSOS	SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO
Ordinária	(23.550,00)
Vinculada	30.750,00
Recursos próprios diretamente arrecadados	1.250,00
Operações de crédito	15.500,00
Alienação de bens	14.000,00
TOTAL	7.200,00

1.1.1.1.5 COMENTÁRIOS SOBRE A ELABORAÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL

É no Balanço Patrimonial que poderá ser observada a situação patrimonial da entidade relativa ao exercício atual, comparando-a com a do exercício anterior. É importante observar que o novo modelo do Balanço Patrimonial demonstra a situação patrimonial sob dois enfoques. O primeiro obedece a teoria contábil e o segundo, expresso de forma resumida, observa o enfoque da Lei 4.320/64, que traz um viés orçamentário, dividindo os grupos em função da dependência ou não de autorização orçamentária.

Como no exercício prático, a entidade inicia o exercício com uma situação patrimonial nula, ou seja, sem saldos contábeis anteriores, os valores informados são apenas relativos ao exercício atual.

Portanto, o primeiro passo é preencher as colunas do ativo, passivo e patrimônio líquido, a partir do balancete contábil. A estrutura do balanço patrimonial coincide com a do balancete, devendo constar no balanço as contas contábeis dos grupos 1 e 2, detalhadas até o 3º nível. O valor do resultado acumulado no grupo do patrimônio líquido coincidirá, nessa situação, com o resultado patrimonial do exercício, demonstrado na DVP, uma vez que o saldo anterior é zero.

Para as informações relativas ao enfoque dado pela Lei 4.320/64, a entidade deve observar o atributo de cada conta, se financeiro ou permanente. Dessa forma, é determinado o valor devido do ativo e passivo, financeiro e permanente, bem como do resultado patrimonial. No exercício, é necessário observar por meio do balancete, as marcações das contas, sendo F de financeiro e P de permanente.

Destaca-se que os resultados patrimoniais demonstrados no balanço acima apresentam uma diferença de R\$ 100,00, relativa ao valor inscrito em restos a pagar não processados, o qual representa uma obrigação no passivo financeiro, apenas sob o enfoque da Lei 4.320/64, não constando, portanto, no passivo circulante pelo enfoque da teoria contábil, uma vez que não ocorreu o fato gerador.

Ao final do demonstrativo, no campo compensações, devem ser evidenciados os atos que possam vir a afetar o patrimônio. No caso prático, cabe demonstrar a obrigação a executar, registrada no grupo 8, decorrente do contrato assinado.

1.1.1.1.6 COMENTÁRIOS SOBRE A ELABORAÇÃO DO DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT FINANCEIRO

Esse demonstrativo evidenciará os recursos que poderão ser utilizados no exercício seguinte por meio de créditos adicionais. Sua apuração é feita com base no Balanço Patrimonial do exercício, representando a diferença positiva entre contas do ativo e passivo financeiro. É importante observar que a nova estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público prevê, nos grupos 7 e 8, o controle da disponibilidade de recursos. Tal controle permitirá apurar a qualquer momento o superávit ou déficit financeiro por fonte de recursos.

Dessa forma, para preenchimento desse demonstrativo, relativo ao exercício prático, será necessário apenas observar o saldo da conta 8.2.2.1.1, que retrata a disponibilidade por destinação de recursos, segregando a destinação ordinária daquela vinculada.

07.03.03.05 Gabarito – Demonstração dos Fluxos de Caixa

EXERCÍCIO: PERÍODO (MÊS): <ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA
DATA EMISSÃO:

PÁGINA:

	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
INGRESSOS	42.000,00	
RECEITAS DERIVADAS	40.000,00	
Receita Tributária	40.000,00	
Receita de Contribuições		
Outras Receitas Derivadas		
RECEITAS ORIGINÁRIAS	2.000,00	
Receita Patrimonial	350,00	
Receita Agropecuária		
Receita Industrial	400,00	
Receita de Serviços	1.250,00	
Outras Receitas Originárias		
Remuneração das Disponibilidades		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
DESEMBOLSOS	20.200,00	
PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO	20.200,00	
Judiciária	20.100,00	
Encargos Especiais	100,00	
(...)		
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA		
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
a União		
a Estados e Distrito Federal		
a Municípios		
Intragovernamentais		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES	21.800,00	
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
INGRESSOS	14.000,00	
ALIENAÇÃO DE BENS	14.000,00	
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS		
DESEMBOLSOS	20.000,00	
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE	20.000,00	
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO	(6.000,00)	
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		

INGRESSOS	15.500,00	
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	15.500,00	
DESEMBOLSOS		
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO	15.500,00	
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA	31.300,00	
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL	-	
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL	31.300,00	

1.1.1.1.7 COMENTÁRIOS SOBRE A ELABORAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

Por meio da DFC é possível avaliar a capacidade da entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como avaliar suas necessidades de liquidez. A estrutura do demonstrativo segrega os fluxos por operações, investimentos e financiamentos. Dessa forma, para elaborá-lo pelo método direto cabe observar os ingressos e desembolsos ocorridos no período, conforme o respectivo fluxo.

Em relação ao exercício prático, para preencher o fluxo de caixa das atividades de operações, deverão ser considerados os ingressos decorrentes de receitas tributária, imobiliárias, industriais e serviços, verificadas por meio do detalhamento da conta 6.2.1.2 (receita realizada). Já para os desembolsos decorrentes do fluxo de atividades deverão ser incluídas as despesas pagas relacionadas às atividades do Estado, registradas na conta 6.2.2.1.3.04 (crédito liquidado pago). O resultado positivo do fluxo de caixa líquido das atividades é um bom indicador, pois representa que houve mais ingressos que desembolsos decorrentes do negócio da entidade.

Para o fluxo de investimentos deverá ser incluído os recursos recebidos pela alienação de bens, registrado na conta 6.2.1.2, bem como o desembolso ocorrido em razão do convênio firmado para construção de ponte, registrado na conta 6.2.2.1.3.04, a título de investimentos. Nesse caso, o fluxo foi negativo, indicando que houve mais desembolsos que ingressos decorrentes de investimentos.

Para o fluxo de financiamentos deverão ser considerados os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos. Verifica-se que, no caso prático, ocorreu apenas um ingresso decorrente de operação de crédito, registrado na conta 6.2.1.2.

Por fim, o demonstrativo apura a geração líquida de caixa e equivalente de caixa que representa a soma dos fluxos de caixa líquidos decorrentes das operações, investimentos e financiamentos. É importante observar que o valor da geração líquida deve coincidir com a diferença entre os saldos iniciais e finais da conta de caixa e equivalentes de caixa (1.1.1.1), expostos ao final do demonstrativo.

07.03.03.06 Gabarito – Demonstração do Resultado Econômico

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO		
EXERCÍCIO:	MÊS:	EMIÇÃO:
PÁGINA:		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos	300,00	
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública	100,00	
3. Margem Bruta	200,00	
4 (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública	-	
5 (=) Resultado Econômico Apurado	200,00	

1.1.1.1.8 COMENTÁRIOS SOBRE A ELABORAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

Essa demonstração busca fornecer mais transparência sob os resultados da gestão, possibilitando avaliar aspectos de eficiência, eficácia e efetividade. Para tanto, é necessária uma interligação com o subsistema de custo. De forma muito simplista, pode-se observar que no caso prático, o único custo identificado para realizar a prestação de serviços públicos em análise foi a contratação de serviços de vigilância no valor de R\$100,00. Sendo assim, a Demonstração do Resultado Econômico levantará a receita econômica dos serviços prestados, que será apurado multiplicando a quantidade de serviços pelo custo oportunidade apurado. Tal custo compreende o valor que seria desembolsado em alternativa possível para a execução da ação pública, que no exemplo foi de R\$300,00, relativo ao valor do serviço de vigilância, caso esse serviço fosse prestado por servidor do Estado. Posteriormente, é importante levantar os custos diretos e indiretos, que totalizaram R\$100,00.

Por fim, comparando a receita econômica com os custos identificados, é apurado o resultado econômico, o qual representou um incremento líquido gerado à sociedade no valor de R\$200,00, decorrente da ação eficiente e eficaz do gestor.

07.03.03.07 Gabarito – Demonstração das Mutações Do Patrimônio Líquido

1.1.1.1.9 COMENTÁRIOS SOBRE A ELABORAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
 EXERCÍCIO: PERÍODO (MÊS): DATA EMISSÃO:
 PÁGINA:

ESPECIFIC.	Pat. Social/ Capital Social	Adiant. para Futuro Aumento de Capital	Reserv. de Capital	Ajustes de Aval. Pat.	Reservas de Lucros	Demais Reserv.	Result. Acumul.	Ações / Cotas em Tesouraria	TOTAL
Saldo Inicial Ex. Anterior									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição/ Reversão de Reservas									
Dividendos									
Saldo Final Ex. Anterior									
Saldo Inicial Ex. Atual									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício							75.900,00		75.900,00
Constituição/ Reversão de Reservas									
Dividendos									
Saldo Final Ex. Atual							75.900,00		75.900,00

Essa demonstração evidenciará as variações ocorridas no patrimônio líquido, ou seja, demonstrará o aumento ou diminuição da riqueza no período. No exercício prático, a única alteração verificada foi o resultado do exercício, demonstrado na DVP.

08.00.00 - Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas

MINISTRO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIOS
Lísio Fábio de Brasil Camargo
Marcus Pereira Aucélio
Paulo Fontoura Valle
Eduardo Coutinho Guerra
Cleber Ubiratan de Oliveira
Gilvan da Silva Dantas

COORDENADORA-GERAL DE ESTUDOS ECONÔMICO-
Fabiana Magalhães Almeida Rodopoulos

COORDENADOR DE ESTUDOS ECONÔMICO-FISCAIS
Felipe Palmeira Bardella

GERENTE DE ESTATÍSTICAS DE FINANÇAS PÚBLICAS
Bruno Fabrício Ferreira da Rocha

EQUIPE TÉCNICA
Andresa Costa Biason
Felipe Augusto Trevisan Ortiz
Heliane Bertulucci Fernandes
Heloisa Teixeira Saito
Janet Maria Pereira
Jeanne Vidal de Araujo
Renato Nogueira Starling

MINISTRA DE ESTADO DO PLANEJAMENTO,
Miriam Belchior

SECRETÁRIA-EXECUTIVA
Iraneth Rodrigues Monteiro

SECRETÁRIOS-ADJUNTOS DE ORÇAMENTO
Eliomar Wesley Ayres da Fonseca Rios
George Alberto de Aguiar Soares

DIRETORES
Bruno César Grossi de Souza
Felipe Daruich Neto
José Geraldo França Diniz
José Roberto de Moraes Rego Paiva Fernandes

COORDENADOR-GERAL DE AVALIAÇÃO
Geraldo Julião Júnior

COORDENADORA DE ESTUDOS FISCAIS
Mychelle Celeste Batista de Sá

EQUIPE TÉCNICA
Felipe José Cardoso Avezani
Fabio Pifano Pontes

Informações – STN:
Fone: (61) 3412-2203
Fax: (61) 3412-1700
Correio Eletrônico: cesef.df.stn@fazenda.gov.br
Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

Informações – SOF:
Fone: (61) 2020-2220
Fax: (61) 2020-2239
Correio Eletrônico: sof.comunica@planejamento.gov.br
Página Eletrônica: www.portalsof.planejamento.gov.br

08.01.00 INTRODUÇÃO

A Secretaria do Tesouro Nacional tem como missão defender o cidadão-contribuinte, de hoje e de amanhã, por meio da busca permanente do equilíbrio dinâmico entre receitas e despesas e da transparência do gasto público.

Nesse sentido, segundo o art. 20 do Anexo I do Decreto nº 7.037, de 14 de setembro de 2010, que dispõe sobre a estrutura regimental do Ministério da Fazenda, compete à Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central dos Sistemas de Administração Financeira Federal e de Contabilidade Federal:

“XXVI - elaborar e divulgar, no âmbito de sua competência, estatísticas fiscais, demonstrativos e relatórios, em atendimento a dispositivos legais e acordos, tratados e convênios celebrados pela União com organismos ou entidades internacionais;”

“XXXVI - promover avaliação periódica das estatísticas e indicadores fiscais, visando adequar o sistema brasileiro de estatísticas fiscais às melhores práticas internacionais e aos requisitos locais.”

Neste contexto é que se insere a competência regimental para a elaboração deste Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas (DEFP) que busca alinhar as práticas estatísticas do país às normas internacionais, com o objetivo de adequar a estatística fiscal brasileira à praticada pela maioria dos países.

O acompanhamento da situação fiscal de um país tem importância fundamental na orientação dos gestores públicos para a implementação de políticas eficientes, voltadas ao crescimento econômico permanente, com responsabilidade fiscal e sustentabilidade a longo prazo. Para tanto, as estatísticas fiscais são de extrema relevância e devem ser apuradas através de metodologias definidas, normatizadas e amplamente divulgadas. Assim, a adoção de metodologias estatísticas harmonizadas e alinhadas a padrões internacionais permite a produção de indicadores fiscais para a avaliação das finanças públicas de um país e a comparação da situação fiscal de diversos países.

Além disso, a questão da transparência fiscal tem recebido atenção considerável tanto da parte de formuladores de políticas quanto do cidadão comum. A crise financeira mundial recente reafirmou uma antiga lição: boas estatísticas e análises acuradas são fundamentais para o monitoramento efetivo e formulação de política econômica a nível nacional e internacional.

Insere-se nesse contexto a avaliação e implementação da nova metodologia de Estatísticas de Finanças Públicas sob o marco analítico do *Government Finance Statistics Manual - 2001* (GFSM 2001) ou Manual de Estatísticas Fiscais de 2001 (MEFP 2001), bem como a harmonização de estatísticas fiscais no âmbito do MERCOSUL. Tais padrões requerem a compilação de informações da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e suas respectivas corporações públicas financeiras e não financeiras de todos os entes da federação.

Em 2001, foi publicada pelo Fundo Monetário Internacional a segunda edição do Manual de Estatísticas de Finanças Públicas – MEFP, revisando a primeira publicação

de 1986, com o objetivo de promover maior transparência e conhecimento das finanças e das operações governamentais, bem como de estabelecer integração das estatísticas fiscais com outros marcos metodológicos de estatísticas macroeconômicas, como o Sistema de Contas Nacionais, de 1993, a 5ª edição do Manual de Balanço de Pagamentos e o Manual de Estatísticas Monetárias e Financeiras.

A edição de 2001 do MEFP, ao promover a consistência econômica e temporal das estatísticas, possibilita a completa integração de fluxos e estoques, bem como a determinação do impacto das políticas fiscais na evolução temporal do Patrimônio Líquido do país. Dessa forma, o Manual introduziu o conceito de patrimônio nas estatísticas fiscais, em linha com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A integração das contas do setor fiscal com as contas dos setores externo, financeiro e monetário e com o Sistema de Contas Nacionais (SCN 1993) permite o aproveitamento das informações produzidas pelos demais sistemas e o acompanhamento e análise da economia dos países de forma integrada.

Com o objetivo de se obter uma visão mais ampla das operações de governo, o novo Manual apresenta um sistema estatístico especializado para análise e avaliação do desempenho do setor público, em um marco analítico integrado, atualizado de acordo com as normas internacionais de contabilidade pública e harmonizado com os demais sistemas estatísticos existentes.

Há que se ressaltar, entretanto, que a adoção da nova metodologia não implica mudanças nas práticas de compilação das estatísticas de finanças públicas adotadas pelo Brasil e sob a responsabilidade do Banco Central e do Tesouro Nacional, tampouco em relação à prática contábil preconizada pela Lei nº 4.320/1964 e adotada pelo Governo Geral em todas as suas esferas. Os sistemas de compilação dos dados para fins de estatísticas fiscais ou contabilidade pública atualmente em vigor no Brasil têm objetivos próprios e devem se constituir na base de dados do novo sistema. O resultado final será, seguramente, estatísticas fiscais mais abrangentes, o que deve propiciar elementos para uma análise mais ampla e detalhada da avaliação das políticas públicas e contribuir para o aperfeiçoamento analítico das finanças públicas.

O MEFP 2001 introduziu importantes mudanças em relação ao tratamento anterior dado às estatísticas nacionais e a principal delas refere-se à cobertura institucional, cujo enfoque é o Setor Governo Geral definido na base de unidades institucionais. Para identificar as transações e atividades fiscais que ocorram fora do setor do **governo geral**, é incentivada a compilação de estatísticas do Setor Público e a identificação de transações entre as unidades do Setor do Governo Geral e do Setor das Corporações Públicas.

O DEFP é uma aplicação do MEFP 2001 ao caso brasileiro, considerando as especificidades de nossa conformação institucional e legal, definida em normas como a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, bem como nossas regras e procedimentos contábeis. As adaptações necessárias foram feitas para que a produção de estatísticas conforme a metodologia do MEFP 2001 se realizasse dentro do marco contábil e jurídico vigente.

O DEFP contribuirá para o aprimoramento das tarefas dos distintos atores da economia brasileira que participam do processo de análise, tomada de decisão e formação de

opinião em matéria de finanças públicas. O DEFP faz parte do trabalho da Secretaria do Tesouro Nacional para a melhoria da transparência fiscal, entendendo-se esse processo como abertura para maior conhecimento e compreensão por parte dos usuários sobre a estrutura e as funções do governo, dos objetivos de política fiscal e das estatísticas de finanças públicas do Brasil.

08.01.01 CONSIDERAÇÕES GERAIS

O Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas (DEFP), produzido pela Secretaria do Tesouro Nacional, visa orientar e harmonizar a elaboração das estatísticas de finanças públicas, no âmbito do setor público, ao Manual de Estatísticas de Finanças Públicas 2001 (MEFP 2001) do Fundo Monetário Internacional (FMI).

O DEFP dispõe sobre os principais conceitos e classificações que norteiam o MEFP 2001 e orienta os gestores da União, dos Estados, DF e Municípios e suas respectivas empresas públicas a classificar e adequar os fatos econômicos ocorridos e registrados na contabilidade pública de cada ente, segundo esse novo arcabouço metodológico. Além disso, está adaptado à realidade do governo brasileiro, notadamente respeitando a legislação brasileira e observando a prática atual da contabilidade pública vigente no País.

O DEFP não trata sistematicamente dos aspectos práticos da compilação das estatísticas de finanças públicas, os quais deverão ser tratados futuramente em Guia Prático de Compilação a ser publicado. Tampouco esgota os conceitos e classificações definidos no MEFP 2001, que atualmente está publicado em inglês, espanhol, árabe, francês, chinês e russo. O referido Manual já está traduzido para o português e encontra-se em fase de revisão para posterior publicação.

O MEFP 2001 atualiza o MEFP 1986 e representa um avanço significativo no desenvolvimento de padrões para a compilação e apresentação de estatísticas fiscais e insere-se em uma tendência de âmbito mundial na busca da transparência nas finanças, operações e fiscalização por parte dos governos.

Em resposta à crescente complexidade da formulação e avaliação de políticas fiscais governamentais, a análise fiscal vem evoluindo rapidamente. No esforço de atender a esse monitoramento, o DEFP 2001 introduz o regime de competência para o registro de eventos econômicos de forma a abranger todos os fluxos de recursos. Além disso, os conceitos e princípios apresentados no MEFP 2001 são harmonizados com os padrões correspondentes de outros sistemas estatísticos macroeconômicos internacionalmente aceitos. Esses sistemas estatísticos são o Sistema de Contas Nacionais (SCN 1993), a quinta edição do Manual do Balanço de Pagamentos do FMI e o Manual de Estatísticas Monetárias e Financeiras do FMI.

O DEFP representa um passo na evolução de metodologias estatísticas. Reconhece-se que a adoção do sistema plenamente integrado como definido no MEFP 2001 terá implantação em médio prazo, pois depende de que os sistemas contábeis sejam capazes de refletir a adoção do regime de competência no registro de eventos econômicos e das respectivas classificações.

Importa esclarecer que se encontra em desenvolvimento projeto de evolução da contabilidade pública brasileira, coordenado pelo órgão central de contabilidade da União, em conjunto com os representantes dos entes subnacionais e da classe contábil, o processo de convergência da contabilidade pública às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NIC-SP) que estão sendo divulgadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Este projeto em curso também inclui o desenvolvimento do plano de contas único aplicado a União, Estados, DF e Municípios, com o propósito de harmonizar conceitos e procedimentos. O cronograma de implantação deverá finalizar em 2013 para implantação conjunta pelos entes da federação em 2014, conforme dispõe a Portaria STN nº 751, de 16/12/2009. Este novo arcabouço contábil, adequado às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, viabilizará a elaboração de estatísticas fiscais em conformidade ao MEFP 2001.

Porém, até a implantação deste modelo contábil compatível com o MEFP 2001, serão necessários tratamentos específicos para que os dados disponíveis tenham consistência e coerência com este novo arcabouço metodológico. Para tanto, tais tratamentos deverão constar em partidas informativas nos demonstrativos relacionados.

Há que se ressaltar, entretanto, que a adoção do DEFP não implica em mudanças nas práticas de compilação das estatísticas de finanças públicas adotadas atualmente pelo Banco Central e pelo Tesouro Nacional, tampouco em relação à prática contábil preconizada pela Lei nº 4.320/1964 e adotada pelos governos no âmbito da Federação. Os sistemas que compilam dados para fins de estatísticas fiscais em desenvolvimento no país têm objetivos próprios e devem se constituir em uma nova base de dados que possa viabilizar, inclusive, a implantação deste novo sistema. Os resultados finais serão, seguramente, estatísticas fiscais abrangentes, o que deve propiciar indicadores para análise e avaliação robusta e detalhada das políticas públicas e contribuir para o aperfeiçoamento analítico das finanças públicas no País.

08.01.02 OBJETIVO DO DEFP

O objetivo do DEFP é proporcionar um arcabouço conceitual que facilite análises de política fiscal e possibilite quantificar as ações do Setor Público, ou seja, dos setores de Governo Geral e de Corporações, este constituído pelas unidades institucionais (entidades) controladas pelos governos que exercem atividades comerciais.

Em contraste com o MEFP 1986 anterior, que enfatiza o impacto das operações do governo sobre a demanda agregada e, portanto, o valor do déficit, o MEFP 2001 tem como preocupação a composição dos resultados fiscais. Esse Manual é compatível com o balanço de pagamentos de acordo com a metodologia contida na quinta edição do Manual de Balanço de Pagamentos do Fundo Monetário Internacional (BPM5), publicado em 1993 e que o Brasil, somente em 2001, passou a utilizar. Os conceitos utilizados neste Manual assim como os do MEFP 2001 guardam estreita relação com o Sistema de Contas Nacionais da Organização das Nações Unidas (ONU) – SCN 1993.

Destaca-se que o MEFP 2001, além de possibilitar a integração de fluxos e estoques pela utilização do regime de competência, ainda acrescenta o demonstrativo de fluxo de

caixa. Ou seja: neste novo arcabouço metodológico, amplia-se o conjunto de informações fiscais disponíveis.

A classificação de fluxos e estoques se aproxima de outros arcabouços metodológicos, como o SCN 1993. Para adequação a esses arcabouços, o Governo Geral, antes definido por funções, passa a ser expresso por um conjunto de unidades institucionais, cuja atividade principal é implementar políticas públicas, por meio da provisão de bens e serviços e da distribuição de renda e riqueza, sendo essas atividades custeadas por recursos compulsórios advindos das entidades que compõem os outros setores da economia.

Adicionalmente, as transações com ativos não financeiros passam a não ser mais computadas como receita e despesa, por não representarem despesa efetiva. Da mesma forma, os ativos financeiros constituídos com finalidade de políticas públicas passam a ser registrados no Balanço Patrimonial, diferentemente do que previa o MEFP 1986, que considerava somente a efetivação do pagamento.

No DEFP, registram-se duas classes de fluxos: **transações e outros fluxos econômicos**. A maioria das transações são interações entre duas unidades institucionais que tem lugar por mútuo acordo. As transações que geram receitas e despesas resultam em alterações do patrimônio líquido. As demais transações resultam em alterações equivalentes entre itens patrimoniais - permutações, não afetando o patrimônio líquido.

Os outros fluxos econômicos incluem as variações de preços e uma diversidade de outros fatos econômicos que afetam os valores de ativos e passivos.

O Balanço Patrimonial é um demonstrativo contendo os estoques dos ativos financeiros e não financeiros próprios, passivos e o patrimônio líquido, equivalente ao valor total dos ativos menos o total dos passivos.

O fato de ser dado tratamento integral às transações e aos outros fluxos econômicos no DEFP permite conciliar plenamente os balanços de abertura e de encerramento. Em outras palavras, o estoque de um ativo ou passivo no início de um período contábil mais as suas variações resultantes de transações e outros fluxos econômicos são iguais ao estoque ao final do período. Esse sistema estatístico integrado permite descrever e analisar, na sua totalidade, os efeitos patrimoniais de políticas públicas e de fenômenos econômicos específicos.

08.01.03 MUDANÇA METODOLÓGICA EM RELAÇÃO AO MEFP 1986

As principais diferenças em relação ao MEFP 1986 são resumidas a seguir.

08.01.03.01 Abrangência

O foco da abrangência do MEFP 2001 é o setor de Governo Geral conforme definido no SCN 1993, com base nas unidades institucionais. A abrangência do MEFP 1986 é definida sobre uma base funcional e inclui as transações relevantes de qualquer unidade

que desempenhe uma função de governo. Frequentemente, unidades institucionais classificadas como corporações e que não compõem o setor de governo geral desempenham políticas públicas. No entanto, neste Manual a compilação das estatísticas fiscais tem **foco no setor público**, cujo objetivo é identificar as transações financeiras entre as unidades do governo geral e as corporações públicas.

08.01.03.02 Regime de registro de eventos econômicos

No MEFP 2001, os fluxos são registrados pelo regime de competência, ou seja, no momento em que o valor econômico é criado, transformado, trocado, transferido, ou extinto. No MEFP 1986, as transações são registradas quando se dão os fluxos de pagamento e recebimento .

No MEFP 1986 apenas transações não monetárias selecionadas constavam como partida informativa, não sendo registradas nos demonstrativos, enquanto que essas transações são plenamente integradas nas estatísticas no MEFP 2001.

08.01.03.03 Avaliação

A avaliação dos fluxos, assim como dos estoques de ativos, passivos e patrimônio líquido é feita a preços correntes de mercado no MEFP 2001. No MEFP 1986, a avaliação de títulos de dívida se realiza pelo valor de vencimento.

08.01.03.04 Balanço Patrimonial

O Balanço no MEFP 2001 inclui todo o estoque de ativos financeiros, ativos não financeiros, passivos e patrimônio líquido, enquanto que, no MEFP 1986 , o passivo contém apenas certos estoques de obrigações.

08.01.03.05 Integração de fluxos e estoques

Os registros de transações e outros fluxos econômicos permitem a integração total de fluxos e estoques e a conciliação dos balanços de abertura e encerramento. Tal conciliação não é viável na metodologia do MEFP 1986 por não considerar o conjunto das transações ocorridas durante o exercício financeiro que expliquem o saldo dos estoques no balanço encerrado.

08.01.03.06 Arcabouço Analítico

O MEFP 2001 introduz na metodologia de elaboração da estatística fiscal novas partidas de resultado. Isto porque passou a considerar somente receita e despesa efetivas, que afetam o patrimônio líquido, o que também modifica o conceito das transações com os ativos não financeiros.

No MEFP 1986, considerava-se como receita e despesa as transações financeiras com os ativos não financeiros, o que impactava o déficit e ou superávit global. No Manual de EFP 2001, a diferença entre receitas e despesas constitui o resultado operacional líquido, ou seja, reflete a variação do PL resultante de transações.

As transações que envolvem aquisição ou alienação de ativos financeiros nesta nova abordagem são tratadas como transações financeiras e o empréstimo/endividamento líquido é uma partida de resultado definida como a aquisição líquida de ativos financeiros menos o incorrimento líquido de passivos resultantes de transações. No MEFP 1986, a aquisição líquida de ativos financeiros para fins de política econômica foi especificada como créditos concedidos menos amortizações e tratada como despesa para a obtenção do déficit/superávit global.

08.01.04 ESTRUTURA DO DEFP

A estrutura do DEFP está disposta nos seguintes temas:

1. Introdução;
2. Abrangência;
3. Fluxos, Estoques e Regras Contábeis;
4. Arcabouço Analítico do MEFP 2001;
5. Receitas;
6. Despesas;
7. Balanço Patrimonial;
8. Transações Ativas e Passivas;
9. Outros Fluxos Econômicos;
10. Dívida Pública;
11. Consolidação; e
12. Métodos de Estimação e Política de Revisão das Informações.

Compõem este DEFP os Apêndices I e II, contendo, respectivamente, os Demonstrativos Fiscais e as Tabelas de Derivação.

08.02.00 ABRANGÊNCIA

08.02.01 INTRODUÇÃO

A abrangência das estatísticas fiscais de um ente público é a composição das unidades institucionais residentes e não residentes que têm como atividade primária a execução de políticas públicas. A principal característica deste DEFP para viabilizar a consolidação dos setores é a agregação a partir da unidade institucional considerada pelo critério econômico – mesmo conceito utilizado no SCN 1993. No MEFP 1986, diferentemente, considerava-se a unidade funcional.

Considera-se **unidade institucional** residente da economia aquela que tem a capacidade de possuir ativos, contrair passivos e realizar atividades econômicas e transações com outras entidades, além de possuir um balanço com ativos, passivos e patrimônio líquido. Essas unidades institucionais agrupadas, em suas atividades primárias, consolidam os setores e subsetores, possibilitando análises macroeconômicas setoriais e globais, conforme demandas de diferentes usuários.

Considera-se residente a unidade institucional que possua um centro de interesse econômico no país pelo qual participe de atividades econômicas e transações por um período indeterminado ou determinado mas suficientemente longo. Todas as unidades do governo geral são consideradas residentes.

A revisão da abrangência das estatísticas fiscais deveria ocorrer, metodologicamente, a cada cinco anos. Como a totalidade das unidades institucionais do Governo Central estão integradas ao Siafi e ao Sistema de Informações das Estatais (Siest) – sistema que fornecerá os dados das corporações não financeiras consideradas na abrangência do Governo Central e que não estão no Siafi –, a atualização do escopo dessas unidades será automática. Para as demais unidades institucionais que compõem a estatística fiscal, como os Conselhos Federais e as Organizações Sociais, serão observados períodos de revisão a cada cinco anos.

O MEFP 2001 trata as seguintes entidades como unidades institucionais: **corporações**, as **quase corporações**, as **instituições sem fins lucrativos** e as **unidades de governo**.

As **corporações** são entidades jurídicas que produzem bens ou serviços para o mercado e podem ser fonte de renda para seus controladores e/ou acionistas. São classificadas como corporações públicas as controladas pelos governos e, somente neste caso, são consideradas no MEFP 2001.

As **quase corporações** são entidades não legalmente constituídas como corporações, mas que funcionam como essas ao realizar atividades comerciais e possuir autonomia.

As **instituições sem fins lucrativos** (ISFL) são entidades que produzem bens e serviços, mas não são fonte de renda, bens ou outros ganhos financeiros para as unidades que as criam, controlam ou financiam. As ISFL fornecem bens ou serviços mercantis e não mercantis e são classificadas no setor de governo quando este exerce o controle dessas entidades.

As **unidades de governo** têm como atividade primária desempenhar funções de governo, ou seja, compõem os Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo. Esta função primária consiste em fornecer bens e serviços não mercantis para a comunidade, financiados com impostos e outras transferências obrigatórias de unidades de outros setores econômicos.

Os fundos de previdência social, quando não organizados como unidades institucionais, são unidades de governo (Administração Direta). Porém, quando organizados como unidades institucionais, devem manter seus ativos e passivos separados e realizar transações financeiras em seu próprio nome (Administração Indireta).

No MEFP 2001 os setores estão estruturados em Governo Geral (Central, Estadual e Municipal) e Corporações Públicas (Financeiras e não Financeiras), consolidando o Setor Público.

Setor de Governo Geral (GG)

O Setor de Governo Geral é composto pelos seguintes subsetores:

- 1) Governo Central;
- 2) Governo Estadual; e
- 3) Governo Municipal.

Os Subsetores do Governo Geral são compostos pelas seguintes unidades institucionais:

- 1) Unidades de Governo (Administração Direta e Fundos de Previdência Social);
- 2) Outras Unidades de Governo (Administração Indireta, Consórcios Públicos, Conselhos Profissionais e outros);
- 3) Instituições Sem Fins Lucrativos (Organizações Sociais, Organizações de Sociedade Civil de Interesse Público e outros)

Setor Público (SP)

O MEFP 2001 efetua a compilação das estatísticas do Governo Geral e de outras entidades públicas não consideradas no Governo Geral, consolidando o Setor Público. Para tanto, classifica as outras entidades públicas não consideradas no Governo Geral, que também se configuram em unidades institucionais, como corporações ou quase corporações públicas, as quais se subdividem em financeiras e não financeiras. As financeiras podem ser corporações públicas monetárias, abrangendo o Banco Central e bancos comerciais públicos, e corporações públicas financeiras não monetárias.

Quadro 08.02.01.00.1
Abrangência do Setor Público
MEFP 2001



08.02.02 ABRANGÊNCIA NO ÂMBITO DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

08.02.02.01 Governo Central (GC)

A abrangência do Governo Central, para fins de compilação das estatísticas brasileiras, está descrita conforme a composição a seguir detalhada:

I. Unidades de Governo: compõe-se das unidades governamentais da Administração Direta relativas aos Poderes (Legislativo, Judiciário e Executivo) que desempenham funções de governo como atividade primária. Classificam-se em:

a) Ministérios: Compõem-se de unidades administrativas de primeiro grau na hierarquia federal, vinculadas às respectivas unidades orçamentárias pertencentes à estrutura do Poder Executivo.

b) Órgãos Superiores: Compõem-se de unidades administrativas de primeiro grau na hierarquia federal, vinculadas às respectivas unidades orçamentárias que pertencem aos Poderes Legislativo e Judiciário.

c) Fundos de Previdência Social: O Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e o Regime Próprio do Servidor Público (RPPS) compõem o Subsetor Governo Central. O RGPS reúne características para ser considerado como unidade institucional, enquanto o RPPS, por não dispor dos elementos necessários, como autonomia para realizar transações econômicas em nome próprio e balanço específico, é considerado uma unidade de governo, não unidade institucional. Em relação ao RGPS, embora este fundo de previdência qualifique-se como **unidade institucional** e possa vir a compor um subsetor específico, no caso brasileiro será agregado ao setor de Governo Central.

II – Outras Unidades de Governo: composta pelas unidades institucionais que desempenham funções de governo de forma descentralizada a exemplo da **Administração Indireta**. Classificam-se em:

a) Fundações Públicas: Entidade administrativa autônoma, criada ou com criação autorizada por lei, com personalidade jurídica de direito público ou privado, patrimônio próprio e atribuições estatais específicas para realizar os fins que a lei lhe atribuir.

b) Autarquias: pessoa jurídica de direito público, com patrimônio próprio, criada por lei para o exercício descentralizado de atividades típicas de Estado, inclusive as autarquias especiais e as agências criadas como autarquias.

c) Fundos Especiais: Representa a parcela de recursos do Tesouro Nacional vinculados por lei à realização de determinados objetivos de política econômica, social ou administrativa do governo.

d) Empresas Estatais Dependentes: São entidades controladas que recebem do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária (Lei Complementar nº 101/2000-LRF). Embora essas unidades institucionais juridicamente tenham sido criadas como empresas públicas, de fato têm as características de autarquia, autonomia administrativa e financeira, sujeitas ao controle do Tribunal de Contas da União, executando ações de governo e dependentes dos orçamentos públicos (OFSS).

e) Empresas Não Dependentes: São entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criada por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa, podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito. Foram consideradas na abrangência do Governo Central as empresas públicas independentes que vendem a totalidade dos bens e serviços produzidos ao governo.

f) Consórcios Públicos: Conforme a lei nº. 11.107/2005, os consórcios públicos são parcerias, formadas por dois ou mais entes da federação, para a realização de objetivos de interesse comum em qualquer área, mediante convênios, contratos ou acordos de qualquer natureza. Constituem pessoa jurídica de direito público – associação pública – ou de direito privado. Serão considerados dentro da abrangência do governo se o critério de controle majoritário for governamental, sendo também classificados como outras unidades de governo.

g) Conselhos Profissionais: São classificados como outras unidades de governo central por serem entidades de direito público, dispor de autonomia administrativa e financeira e exercerem atividades de fiscalização profissional, o que se caracteriza competência tipicamente pública, conforme estabelece os artigos 5º, XIII, 21º, XXIV, e 22º, XVI da Constituição Federal, além de não serem incluídos no Orçamento.

III Instituições sem fins lucrativos:

a) Organizações Sociais/Organizações de Sociedade Civil de Interesse Público: São entidades privadas sem fins lucrativos que se qualificam, conforme a legislação vigente, para receber, por meio do contrato de gestão ou termo de parceria, benefícios públicos pelo desempenho de atividades de interesse da comunidade . No Governo Central estão consideradas as entidades que recebem recursos integrais para o desempenho de suas atividades, sendo classificadas como outras unidades de governo.

08.02.02.02 Governos Estadual, DISTRITAL e Municipal

A abrangência dos governos subnacionais obedece a mesma composição estabelecida para o Governo Central. Merece destaque a questão de Fundos de Previdência Social que conforme critério definido para o subsetor Governo Central, também serão agregados aos subsetores Estadual, Distrital e Municipal, conforme o caso.

Quadro 08.02.01.00.2

ABRANGÊNCIA DOS GOVERNOS SUBNACIONAIS	
1.	UNIDADES GOVERNAMENTAIS
1.1	ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA
1.2	FUNDOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DA AD. DIRETA
2.	OUTRAS UNIDADES GOVERNAMENTAIS
2.1	ENTIDADES
3	INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS (ISFL)
2.2	

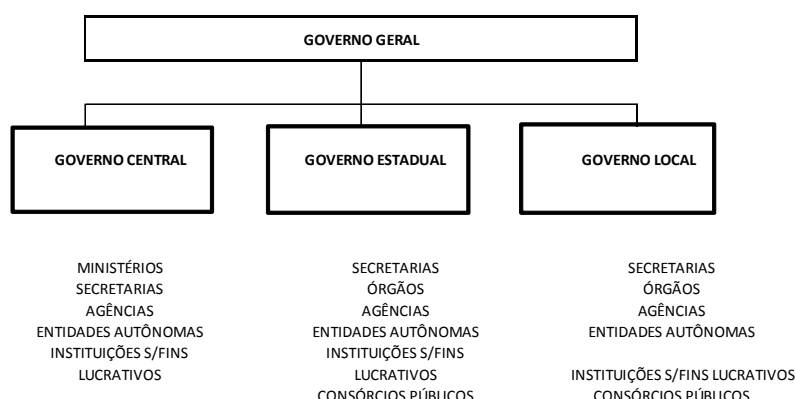
A cada cinco anos será revista a abrangência para os entes subnacionais, considerando a criação e e

xtingão de órgãos, fundos especiais e consórcios públicos.

Visando demonstrar a estrutura da abrangência aplicada ao caso brasileiro, especificamente ao governo geral, demonstra-se a seguir a relação conceitual das entidades que compõem cada subsetor.

Quadro 08.02.01.00.3

Abrangência Governo Geral



08.02.02.03 Corporações Públicas

O conceito de corporação pública abrange, em regra, o que, no direito brasileiro, denomina-se *empresa estatal não dependente*, a qual pode constituir-se como empresa pública ou sociedade de economia mista. Integram ainda o conceito o Banco Central

Corporações Públicas – referem-se às entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e controle acionário por ente público, autorizada por lei para a exploração de atividade econômica que o governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito e que no MEFP 2001 estão classificadas em Financeiras e Não Financeiras.

Corporações Públicas Não Financeiras - corporações não financeiras controladas por unidades de governo;

Corporações Públicas Financeiras – Entidades controladas por unidades de governo que tem como objetivo ofertar serviços financeiros ao mercado. Classificam-se como monetárias ou não monetárias, conforme estejam autorizadas a emitir moeda em espécie ou escritural.

No caso brasileiro, o Banco Central do Brasil é a autoridade monetária do país, portanto, é a única unidade institucional que compõe o subsetor de corporações públicas financeiras monetárias, enquanto as demais instituições financeiras públicas classificam-se como corporações financeiras não monetárias

Seguindo o mesmo critério e guardando coerência com o MEFP 2001, compõem o subsetor de corporações públicas não financeiras as empresas públicas e sociedades de economia mista com controle da pela União, Estado, DF e Municípios que produzem bens e serviços denão financeiros de para o mercado.

A abrangência do setor de corporações não financeiras será revista anualmente por ocasião do levantamento de informações junto ao sistema de coleta de informações das empresas não financeiras federais (SIEST).

08.02.02.04 Corporações Financeiras

Todas as corporações financeiras cujo controle acionário pertença ao governo são incluídas no subsetor de corporações públicas financeiras. As corporações públicas financeiras no Brasil pertencem à União e aos governos estaduais e distrital, não havendo instituições pertencentes aos governos municipais.

O Tesouro Nacional é controlador do Banco do Brasil, da Caixa Econômica Federal, do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico, do Banco do Nordeste S.A., do Banco da Amazônia S.A. e da Agência Financiadora de Estudos e Projetos (Finep). A Caixa Econômica Federal, o BNDES e a Finep são empresas públicas, com controle exclusivo do Tesouro Nacional. As demais instituições são sociedades anônimas com controle do Tesouro Nacional. Ressalte-se que a Finep é uma empresa pública vinculada ao Ministério da Ciência e Tecnologia que tem como objetivo a promoção do desenvolvimento econômico e social do país por meio do financiamento a atividades envolvendo ciência, tecnologia e inovação.

As agências de fomento têm como objetivo conceder financiamento de capital fixo e de giro associado a projetos na unidade da federação onde tenham sede. Devem ser constituídas sob a forma de sociedade anônima de capital fechado e estar sob o controle estadual. São consideradas corporações financeiras, mas não podem captar recursos junto ao público, recorrer ao redesconto e ter conta de reserva no Banco Central.

08.02.03 SISTEMAS DE COLETA DE DADOS

08.02.03.01 Governo Central

A fonte primária para a obtenção dos dados do Governo Central é o Siafi – Sistema de Administração Financeira do Governo Federal. A partir de 2009, o Balanço Patrimonial, as demonstrações e respectivas tabelas de derivação serão disponibilizados no Siafi, conforme já ocorre para as informações legais divulgadas pelo Governo Federal, em cumprimento à legislação vigente para a Administração Pública brasileira.

Para tanto, foram desenvolvidas no Siafi transações que observam as regras e dispositivos do MEFP 2001 e que estruturam, consolidam e evidenciam as informações majoritárias do Governo Central no Balanço Patrimonial, nas demonstrações e tabelas de derivação. Importa esclarecer que ainda persistem diferenças conceituais em função do estágio atual de evolução da contabilidade pública nacional, comentado no tópico 4.2 (Regras Gerais Aplicadas ao Governo Geral Brasileiro), e que adequações e evoluções farão parte deste processo cuja consolidação está prevista para o exercício de 2014 (Portaria STN nº 751, de 16/12/2009).

No entanto, conforme já comentado no tópico 2, a abrangência do Governo Central é maior que as informações disponíveis no Siafi. Para isso, será disciplinada pela STN a forma de captação dos dados relativos às organizações sociais, dos conselhos federais e das corporações não financeiras classificadas no GC e, posteriormente, os dados serão consolidados pela STN.

08.02.03.02 Governos Estaduais, Distrito Federal e Governos Municipais

As fontes de dados primários para os Estados, Distrito Federal e Municípios são as informações contidas no QDCC (Quadro de Dados Contábeis Consolidado), por meio do Sistema de Coleta de Dados Contábeis – SISTN e englobam receitas e despesas orçamentárias, ativo e passivo patrimonial para o cumprimento do que dispõe o art. 51 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF).

A estatística que atende ao art. 51 da LRF é publicada anualmente; porém, para fins do governo geral, a periodicidade será trimestral. Neste caso, os dados dos entes subnacionais devem ser estimados de acordo com a metodologia apresentada na seção 08.12.00.

08.02.03.03 Corporações Não Financeiras

As fontes primárias de dados das Corporações Não Financeiras controladas pela União são as demonstrações financeiras trimestrais e anuais dos grupos empresariais consolidados¹²⁶ transmitidas pelas empresas à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e divulgadas em sua página na internet¹²⁷, e as demonstrações anuais das demais empresas estatais federais informadas ao Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (DEST/MP) e armazenadas no Sistema de Informações das Empresas Estatais (SIEST).

Essas demonstrações financeiras referem-se ao Balanço Consolidado, à Demonstração de Resultados (DRE), ao Fluxo de Caixa (DFC) e à Demonstração de Valor Adicionado (DVA), quando disponível.

08.02.03.04 Corporações Financeiras

A fonte primária para as informações das corporações financeiras é o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (Cosif), gerenciado pelo Banco Central do Brasil, bem como os demonstrativos divulgados pelas próprias corporações, caso não abrangidas por aquele plano de contas. O Cosif apresenta os critérios e procedimentos contábeis a serem observados pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pela Autoridade Monetária, bem como a estrutura do plano de contas que deve ser seguido.

¹²⁶ Grupos Eletrobrás e Petrobras.

¹²⁷ <http://www.cvm.gov.br/>

Segundo as normas do Cosif, cabem às instituições financeiras, além de seguir os princípios fundamentais de contabilidade:

- a) adotar métodos e critérios uniformes no tempo, sendo que as modificações relevantes devem ser evidenciadas em Notas Explicativas, quantificando os efeitos nas demonstrações financeiras, quando aplicável;
- b) registrar as receitas e despesas no período em que elas ocorrem e não na data do efetivo ingresso ou desembolso, em respeito ao regime de competência;
- c) fazer a apropriação mensal das rendas, inclusive mora, receitas, ganhos, lucros, despesas, perdas e prejuízos, independentemente da apuração de resultado a cada seis meses;
- d) apurar os resultados em períodos fixos de tempo, observando os períodos de 1º de janeiro a 30 de junho e 1º de julho a 31 de dezembro; e
- e) proceder às devidas conciliações dos títulos contábeis com os respectivos controles analíticos e mantê-las atualizadas, conforme determinado nas seções do Cosif.

08.03.00 FLUXOS, ESTOQUES E REGRAS CONTÁBEIS

08.03.01 FLUXOS, ESTOQUES E REGRAS CONTÁBEIS NO MEFP 2001

As estatísticas das unidades institucionais do Governo Geral/Setor Público relacionam-se com os fluxos e estoques. Os fluxos refletem a criação, transformação, troca, transferência ou extinção de valor econômico. Envolvem mudança do volume, composição ou valor de ativos, passivos e patrimônio líquido (PL) da unidade. Os estoques significam a posição dos ativos e passivos de uma unidade e seu patrimônio líquido em um determinado momento.

Os dados dos fluxos e dos estoques são os componentes fundamentais do arcabouço analítico do MEFP 2001. Os dados dos fluxos servem para expor os resultados de eventos ocorridos durante o período contábil e os dados dos estoques servem para elaborar o balanço de encerramento do período contábil e o saldo de abertura do exercício subsequente.

Os fluxos e os estoques registrados no sistema de EFP são integrados o que significa que as variações nos estoques podem ser totalmente explicadas pelos fluxos. Em outras palavras, a relação

$$S_1 = S_0 + F$$

é válida para cada estoque, onde S_0 e S_1 representam os valores de um estoque específico no início e no final de um período contábil, respectivamente, e F representa o valor líquido de todos os fluxos do período que afetaram o referido estoque.

08.03.01.01 Tipos de Fluxos

1. Transações

Uma transação é uma interação entre duas unidades institucionais por mútuo acordo ou uma ação dentro de uma unidade cujos efeitos analíticos devem ser tratados como transação e podem ser em dinheiro ou espécie. Acordo mútuo significa que houve conhecimento e consentimento prévios por parte das unidades, mas não que ambas as unidades entraram na transação voluntariamente. Algumas transações são impostas em virtude de lei, como o pagamento de impostos. Embora as unidades individuais não sejam livres para fixar os valores dos impostos que pagam, há da parte da comunidade reconhecimento e aceitação coletiva da obrigação de pagar impostos. Assim, pagamentos de impostos são considerados transações, apesar de serem compulsórios. Semelhantemente, as medidas necessárias para cumprir decisões judiciais ou administrativas podem não ser tomadas voluntariamente, mas são tomadas com conhecimento e consentimento prévios das partes envolvidas.

Embora a maioria das transações ocorra entre duas unidades, há casos nos quais uma mesma unidade constitui, simultaneamente as partes, de uma transação e, para efeitos analíticos, convém tratar esses atos como uma transação. Nesse caso, denomina-se transação interna. Por exemplo, uma unidade proprietária de um ativo fixo, como um

edifício, atua como consumidora dos serviços do ativo e como proprietária do ativo fixo que proporciona esses serviços. Esta interpretação permite registrar a transação como consumo de capital fixo, que é uma importante categoria de gasto e causa de variação do valor dos ativos de propriedade do governo. Muitas transações que envolvem bens são também transações internas.

Todas as transações são permutas de bens de igual valor ou transferências de bens de uma unidade a outra. Uma transação é uma troca/permuta quando uma unidade doa um bem, um serviço, um ativo ou mão de obra a uma segunda unidade e recebe uma contraprestação de mesmo valor. A remuneração de empregados, a compra de bens e serviços, os juros, a venda de um edifício e a emissão de bônus são permutas.

Todas as transações não expressas monetariamente devem receber um valor monetário, já que o MEFP 2001 trabalha exclusivamente com fluxos e estoques monetários. A permuta, a gratificação de honorários em espécie e outros pagamentos em espécie, assim como a transferência em espécie, são exemplos típicos de transações não monetárias das unidades de governo.

2. Outros Fluxos Econômicos

Outro fluxo econômico é uma variação no volume ou valor de um ativo ou passivo que não resulta de uma transação. As variações de volume são descritas como outras variações do volume de ativos ou, mais simplesmente, outras variações de volume, e variações de valor são descritas como ganhos e perdas por valoração. Em todo caso, uma referência a uma variação do volume ou valor de um ativo refere-se também a uma variação do passivo, conforme o caso.

08.03.01.02 Regras Contábeis

As regras contábeis para o registro dos fluxos e dos estoques no MEFP 2001 têm por objetivo assegurar que os dados gerados pelo sistema se ajustem às normas aceitas para compilação de estatísticas econômicas. Desta forma, existem mais semelhanças entre essas regras e as que se aplicam às empresas e governos em suas atividades econômicas financeiras do que diferenças conceituais. Por exemplo, no Manual, todos os ativos e passivos são avaliados a preços de mercado corrente e não ao custo histórico; as vendas de bens e serviços registram-se pelo valor bruto e não se deduz o custo dos bens vendidos; e as unidades de capital aberto que se dedicam à produção mercantil se contabilizam como investimentos e não por equivalência patrimonial.

1. Sistema Contábil

O MEFP 2001 utiliza a contabilidade praticada pela maioria dos países, ou seja, a de partidas dobradas. Assim, a contabilidade pública brasileira deve estar alinhada à praticada internacionalmente, observando as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o que no caso brasileiro remete ao processo de convergência associado à edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

O MEFP 2001 utiliza o regime de competência para determinar em que momento se registram os fluxos. Com este método, os fluxos se registram quando se cria, transforma, troca, transfere ou extingue o valor econômico. Resumindo, os efeitos dos eventos econômicos se registram no período em que ocorrem, independentemente de ter-se efetuado ou estar pendente a cobrança ou o pagamento efetivo. A utilização desse critério procura adequar plenamente o momento do registro com o modo pelo qual se definem as atividades econômicas e outros fluxos. Assim se capta automaticamente qualquer acumulação de atrasos na forma de obrigações vencidas mas ainda não pagas.

2. Avaliação

O Manual EFP 2001 estabelece que todos os fluxos e estoques se avaliam a preços correntes de mercado. Os fluxos deverão avaliar-se pelos preços vigentes na data em que se registram. Os estoques devem ser avaliados pelos preços vigentes à data de encerramento do balanço.

3. Registro Bruto e Líquido de Fluxos e Estoques

Os fluxos e os estoques podem ser apresentados em valores brutos e líquidos. As opções que o MEFP 2001 utiliza são as seguintes:

- As categorias de receita e despesa se demonstram em termos brutos, com a exceção de retificações, deduções e devoluções como os reembolsos;
- As aquisições e vendas de ativos não financeiros distintos de imóveis se apresentam em termos brutos;
- As aquisições e vendas de ativos financeiros e se apresentam em termos líquidos;
- Os outros fluxos econômicos se demonstram em termos líquidos;
- Os saldos de ativos não financeiros se demonstram deduzindo o consumo de capital fixo, os ganhos e perdas de valoração, a depreciação, amortização e exaustão e outras variações ocorridas no período, ou seja, são avaliados a preços de mercado; e
- Os saldos de ativos e passivos financeiros são demonstrados deduzindo os ganhos e perdas de valoração e outras variações ocorridas no período, ou seja, são avaliados a preços correntes de mercado.

4. Consolidação

Consolidação é um método de apresentação das estatísticas fiscais que implica tratar um conjunto de unidades como se uma única unidade fosse. Todas as transações e ativos/passivos cruzados devem ser eliminados para efeito de consolidação. No sistema de EFP, os dados referentes a um grupo de unidades são normalmente demonstrados de forma consolidada.

5. Ativo ou Passivo Contingente

Contingências são condições ou situações que podem afetar o desempenho ou posição financeira do setor de governo geral, dependendo da ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros. Por exemplo, uma garantia de empréstimo dada por uma unidade de governo geral pode resultar em despesa se o devedor ficar inadimplente, mas não é possível saber se a despesa será incorrida ou, se incorrida, qual será o seu valor até que ocorra a inadimplência ou o empréstimo seja totalmente pago.

Este manual segue o SCN 1993 ao não tratar quaisquer contingências como ativos ou passivos financeiros, uma vez que não são direitos ou obrigações incondicionais. Todavia, as contingências, especialmente se tiverem alta probabilidade de resultar em despesa, podem ser particularmente significativas para o setor de governo geral e para o setor público. Devem-se registrar como partidas informativas as informações agregadas sobre todas as contingências importantes. Além do valor bruto da possível receita ou despesa, devem ser apresentadas as estimativas da receita ou despesa esperada. Essa posição é relativamente diferente dos padrões de contabilidade financeira, que reconhecem passivos contingentes quando é provável que eventos futuros confirmem a deterioração de um ativo ou o incorrimento de um passivo e o seu valor possa ser razoavelmente estimado.

Quando uma contingência é reconhecida como passivo de uma unidade do governo geral, registra-se um fluxo com despesa e um aumento do passivo.

08.03.02 REGRAS GERAIS APLICADAS AO GOVERNO GERAL BRASILEIRO

08.03.02.01 Regras Contábeis

No caso brasileiro, as estatísticas fiscais serão elaboradas observando-se o critério de caixa para as receitas e o de competência para as despesas públicas, configurando-se em um regime de *‘competência modificada’*. Tal fato decorre da legislação brasileira que estabelece para as finanças públicas dos entes federados o regime de caixa para as receitas e de competência para as despesas. No caso brasileiro, em função da particularidade da legislação que permite que empenhos em fase de liquidação sejam classificados como despesa do exercício financeiro do orçamento, conforme o art. 36 da Lei nº 4.320/1964¹²⁸, torna-se necessário efetuar tratamento de ajuste, excluindo-se esses valores para melhor adequação conceitual. Portanto, as estatísticas elaboradas para um dado exercício devem excluir os empenhos inscritos em restos a pagar não processados no próprio exercício e considerar o valor dos empenhos inscritos em restos a pagar não processados em anos anteriores, cuja liquidação tenha se efetivado no exercício financeiro a que se referem as estatísticas. Assim, não se subestima o valor da despesa – especialmente os investimentos públicos – e, ao mesmo tempo, preserva-se a coerência técnica em relação ao conceito de competência. É importante esclarecer que os demais reflexos contábeis decorrentes da inscrição dos empenhos no exercício devem ser quantificados e excluídos.

¹²⁸ Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.

No caso do Governo Central, esse procedimento será efetivado pela sistematização metodológica do Projeto de EFP 2001, no Siafi. Caberá à STN definir as regras contábeis que viabilizarão a estatística fiscal sem o valor dos empenhos dos restos a pagar não processados inscritos no exercício financeiro da estatística e da inclusão dos valores dos empenhos inscritos em anos anteriores e liquidados no exercício.

Para os entes subnacionais, assim como para o Governo Central, é considerado o regime de caixa para as receitas e de competência para as despesas. Até o ano de 2008, o Quadro dos Dados Contábeis Consolidados (QDCC) apresentava somente as informações de despesas orçamentárias empenhadas (equivalentes ao somatório das despesas liquidadas e restos a pagar não processados). A partir de 2009 o quadro passou a ser composto pelas despesas empenhadas, liquidadas e pagas.

1. Avaliação

No âmbito da administração direta da União, dos Estados, DF e Municípios, os ativos não financeiros não são avaliados, ao passo que o MEFP recomenda sua avaliação a preços de mercado. Por outro lado, os ativos classificados como bens de uso geral e ativos de subsolo de valor econômico não são contabilizados e não constam nas estatísticas elaboradas a partir da contabilidade pública atual, devido a dificuldade de mensuração com confiabilidade.

O projeto de convergência da contabilidade pública brasileira, em todas as instâncias federativas, aos padrões internacionais, ao incorporar a perspectiva patrimonial, amplia o escopo dos eventos econômicos abrangidos pelos sistemas contábeis, bem como introduz novos princípios de avaliação. . Nesse sentido, é proposto um Plano de Contas Único Aplicado ao Setor Público – PCASP¹²⁹, em processo de elaboração e com prazo de adoção, pela Federação, até o exercício financeiro de 2014, conforme cronograma estabelecido na Portaria STN nº 751, de 16/12/2009.

Dessa forma, a apuração do valor contábil de ativos não financeiros a preços de mercado na contabilidade pública observará o calendário de adoção da contabilidade pública patrimonial a ser executado pelo órgão central de contabilidade da União (STN). Neste propósito, o Plano de Contas Único definirá os conceitos e respectivas contas contábeis de depreciação, exaustão, amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável dos ativos, como também os procedimentos referentes à contabilização dos bens públicos de uso comum mensuráveis.

Este projeto demandará integração e coordenação harmonizada com a Secretaria de Patrimônio da União (SPU), gestora do Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUNET) e responsável pela regulação do cadastro de bens imóveis. No caso dos Estados, DF e Municípios, deverá haver também integração dos sistemas de informação geridos pelos agentes responsáveis tanto da contabilidade pública como do controle patrimonial do ente político.

¹²⁹ Neste caso, entende-se por Setor Público o conjunto dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, como as autarquias, fundações e empresas públicas dependentes.

2. Estoques¹³⁰

Os estoques devem ser considerados pelo uso efetivo e para tanto é fundamental a integração dos sistemas paralelos, o que ainda não é factível na maioria dos entes públicos. Desta forma, faz-se necessário criar fórmula que permita mensurar o uso do estoque para o exercício financeiro.

Também nesse caso, as regras definidas para o valor do estoque de uso efetivo no exercício financeiro constarão do Balanço Patrimonial¹³¹. Basicamente será utilizada a informação do estoque inicial e final, mensurando o fluxo ou uso efetivo do exercício financeiro.

3. Consumo de Capital Fixo (CCF)

Foram consideradas as informações contabilizadas como depreciação, exaustão e amortização. No entanto, o conceito de consumo de capital fixo ainda não está disseminado na contabilidade pública brasileira devido a pouca aderência à contabilidade patrimonial no âmbito da administração pública, o que resulta em informações não abrangentes e pouco representativas. Efetivamente, apenas as entidades da administração indireta que atendem concomitantemente as Leis n^{os} 4.320/1964 e 6.404/1976 observam este fundamento. Desta forma, somente após a reestruturação contábil em curso no âmbito da administração pública, em conformidade às normas internacionais da contabilidade para o setor público, é que será factível a identificação adequada e coerente do valor do CCF¹³² em toda a administração pública.

4. Dívida Ativa

Dado que o valor dos estoques desse ativo são relevantes nas contas públicas e que a realização da receita de dívida ativa tem histórico pouco representativo em relação ao valor do estoque contabilizado, torna-se necessário efetuar tratamento estatístico, mediante o ajuste do saldo a valores recuperáveis, com as correspondentes partidas informativas. procedendo a exclusão do valor correspondente e as respectivas variações e informá-lo como partida informativa.. No entanto, as receitas de dívida ativa são consideradas no cômputo das estatísticas. Esse é o tratamento atual, mas a partir da adoção da contabilidade patrimonial passará a ser considerado o estoque líquido contabilizado

5. Balanço Geral da União (BGU)

As informações estatísticas elaboradas são consistentes com os dados do Balanço Geral da União. No entanto, constata-se divergências de foco e conceitos devido à abordagem e o objetivo de cada estatística que são diferentes e atendem distintos usuários.

¹³⁰ No Manual de Estatística de Finanças Públicas 2001, traduzido para o português e em processo de revisão, utilizou-se o termo *existência* para diferenciar do termo *estoque* utilizado para o saldo da dívida.

¹³¹ No caso do Governo Central será criada a sistematização para o cálculo do uso efetivo do estoque no Siafi, a partir do Projeto EFP 2001.

¹³² Até a completa implantação da contabilidade patrimonial na administração pública, a metodologia para cálculo do CCF será a mesma observada pelo IBGE na elaboração das estatísticas das contas nacionais.

6. Consolidação

Inicialmente, as estatísticas fiscais no âmbito da Federação serão submetidas a agregação, uma vez que não será factível proceder ao tratamento metodológico de consolidação. As estatísticas fiscais do Governo Geral (GG) e do Setor Público classificar-se-ão como agregados estatísticos até que os sistemas estejam todos implantados e possibilitem o tratamento de consolidação¹³³.

08.03.02.02 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – Pcasp

O Governo Federal realizou importantes ações para o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais. Foi publicada a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de modo a conformá-las às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NIC-SP). A citada Portaria atribuiu à STN um novo desafio diante da internacionalização das regras de contabilidade: a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência, editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e o Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da Federação Internacional de Contadores e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Assim, com o objetivo de uniformizar as práticas contábeis, foi publicada a Portaria nº 467, de 6 de agosto de 2009, que aprova o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), volume V do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Esse volume aborda os aspectos relacionados ao Plano de Contas, padronizando-o nacionalmente, adequando-o aos dispositivos legais vigentes, aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público e às regras e procedimentos de Estatísticas de Finanças Públicas reconhecidos por organismos internacionais.

¹³³ No GC foram consideradas as regras de consolidação existentes e disponíveis no Siafi, embora se reconheça que parte das informações a serem consolidadas não o foram efetivamente.

08.04.00 ARCABOUÇO ANALÍTICO DO MEFP 2001

O governo e suas corporações públicas¹³⁴ realizam inúmeras transações. O arcabouço das estatísticas de finanças públicas é delineado para facilitar a análise macroeconômica. Embora haja claramente uma relação estreita entre os dados contábeis e as estatísticas econômicas, eles não atendem aos mesmos objetivos e podem divergir no tratamento de eventos específicos.

Tradicionalmente, os governos têm mantido suas contas sob o regime de caixa. Isso se reflete no arcabouço analítico do MEFP 1986. A inclusão de receitas e gastos somente em regime de caixa tem a vantagem de concentrar a atenção do governo em sua restrição financeira, tida, historicamente, como o principal condicionante de sua ação. Contudo, dado o contexto de maior espaço fiscal no curto prazo, e a preocupação com equilíbrio intertemporal das contas públicas, cresceu a necessidade de dados não disponíveis nas transações de caixa como base para a avaliação de políticas fiscais, em linha com os padrões e normas internacionais.

08.04.01 OBJETIVOS ANALÍTICOS

O sistema de EFP é um instrumento quantitativo de apoio à análise fiscal. Para que seja possível a análise efetiva da política fiscal, as estatísticas geradas pelo sistema têm que facilitar a identificação, mensuração, monitoramento e avaliação do efeito das políticas econômicas e outras atividades do governo sobre a economia, bem como da sustentabilidade dessas políticas e atividades.

Para o cumprimento dos objetivos analíticos, o arcabouço analítico das EFP deve produzir dados que (1) estejam estreitamente ligados a outros sistemas estatísticos macroeconômicos (contas nacionais, balanço de pagamentos e estatísticas monetárias e financeiras) e (2) permitam ao analista a avaliação da solidez financeira do setor de governo geral segundo critérios geralmente aplicados a outras organizações da economia.

08.04.01.01 Componentes e Conceitos do Arcabouço Analítico

O núcleo do arcabouço analítico é um conjunto de quatro demonstrativos financeiros. Três dos demonstrativos podem ser combinados para demonstrar que toda a variação dos estoques resulta dos fluxos. São: (4.2) o Demonstrativo de Operações do Governo; (4.4) o Demonstrativo de Outros Fluxos Econômicos; e (4.5) o Balanço Patrimonial¹³⁵. Além disso, o arcabouço inclui um Demonstrativo de Fontes e Usos de Caixa que fornece informações essenciais sobre liquidez.

O **Demonstrativo de Operações do Governo** é um resumo das transações do setor de governo geral em dado período contábil. Essencialmente, as transações representam

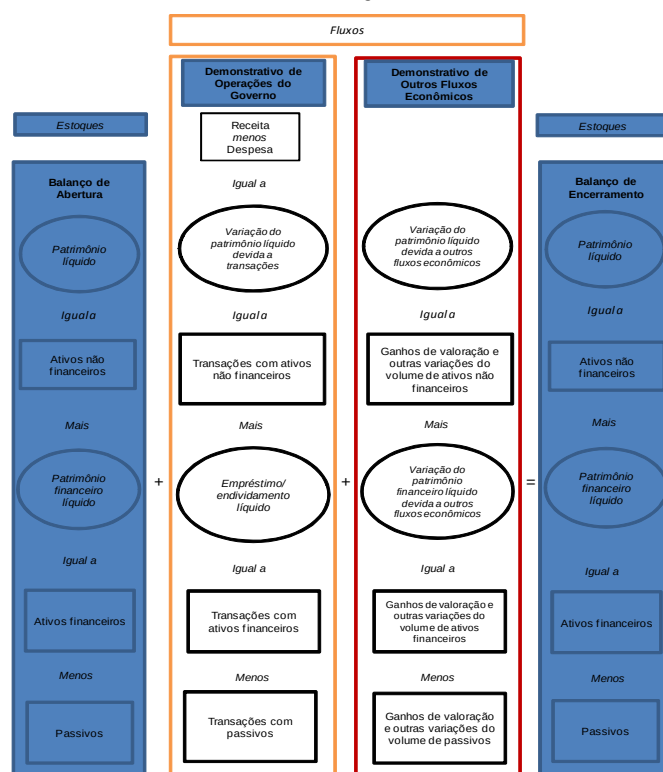
¹³⁴ No caso brasileiro, consideram-se as empresas públicas e as sociedades de economia mista com controle governamental.

¹³⁵ No caso brasileiro, a opção foi pelo uso do termo “Balanço Patrimonial” por ser a tradução mais adequada da expressão *Balance Sheet* utilizada na versão em inglês do MEFP 2001.

variações em saldos que se originam de interações mutuamente aceitas entre unidades institucionais, tais como a venda de um bem ou serviço por uma unidade e sua compra por outra. O arcabouço também reconhece que uma unidade pode agir em dois papéis de interesse econômico e inclui entre as transações algumas partidas que não envolvem outra unidade institucional. Por exemplo, o consumo de capital fixo reconhece que uma unidade é, ao mesmo tempo, a titular do ativo fixo e a consumidora dos serviços por ele prestados. Em seu conjunto, as transações respondem pela maior parte da execução da política fiscal. Conforme descrito na seção seguinte, as transações são classificadas de modo a demonstrar os efeitos da política fiscal sobre o patrimônio líquido do setor de governo geral, sua demanda por crédito e seus acervos de ativos e passivos.

O **Demonstrativo de Outros Fluxos Econômicos** tabula as variações dos estoques de ativos, passivos e patrimônio líquido resultantes de fontes distintas das transações. Mais especificamente, os ganhos de valoração¹³⁶ representam variações de estoques decorrentes de movimentos de preço, inclusive variações da taxa de câmbio. As outras variações do volume de ativos referem-se a variações de estoques decorrentes de eventos como a descoberta de novos ativos (ex.: jazidas minerais) e exaustão ou destruição de ativos (ex.: esgotamento de jazidas minerais).

Quadro 08.04.01.01.1-Arcabouço Analítico do Manual EFP 2001



O **Balanço Patrimonial** registra os estoques de ativos, passivos e patrimônio líquido do setor de governo geral ao término de cada período contábil.

Ao desmembrar o ativo total e o passivo total em seus componentes e estabelecer as fontes de suas variações de um período a outro em termos de transações e outros fluxos

¹³⁶ “Ganhos de valoração” é usado como abreviação do termo mais geral “ganhos e perdas de valoração”.

econômicos, conforme definido acima, o arcabouço oferece uma explicação estatística sólida dos fatores responsáveis pela variação no patrimônio líquido do governo.

O Demonstrativo de Fontes e Uso de Caixa (08.04.01.01.3) registra as entradas e saídas de caixa, utilizando uma classificação semelhante à do Demonstrativo de Operações do Governo.

O **Demonstrativo de Operações do Governo** (Quadro 08.04.01.01.2) apresenta detalhes de transações com receita, despesa, aquisição líquida de ativos não financeiros, aquisição líquida de ativos financeiros e incorrimento líquido de passivos. A receita é definida como o aumento de patrimônio líquido resultante de transações e a despesa como a redução de patrimônio líquido resultante de transações. A aquisição líquida de ativos não financeiros é igual a formação bruta de capital fixo menos consumo de capital fixo mais variações de estoques e transações com outros ativos não financeiros.

Quadro 08.04.01.01.2 – Demonstrativo de Operações de Governo

TRANSAÇÕES QUE AFETAM O PATRIMÔNIO LÍQUIDO:
RECEITAS
Impostos
Contribuições sociais
Transferências
Outras Receitas
DESPESAS
Remuneração dos empregados
Uso de bens e serviços
Consumo de Capital Fixo
Juros
Subsídios
Transferências
Benefícios Sociais
Outras Despesas
RESULTADO OPERATIVO LÍQUIDO/BRUTO/ ¹
TRANSAÇÕES EM ATIVOS NÃO FINANCEIROS:
AQUISIÇÃO LÍQUIDA DE ATIVOS NÃO-FINANCEIROS/ ²
Ativos fixos
Variação de estoques
Objetos de valor
Ativos não produzidos
EMPRÉSTIMOS/ENDIVIDAMENTO LÍQUIDO/ ³
TRANSAÇÕES EM ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS (FINANCIAMENTO):
AQUISIÇÃO LÍQUIDA EM ATIVOS FINANCEIROS
Internos
Externos
INCORRIMENTO DE PASSIVOS LÍQUIDOS
Internos
Externos

/1 O resultado operativo líquido é igual a receitas menos despesas. O resultado operativo líquido é igual a receitas menos despesas excluído o consumo de capital fixo.

/2 Aquisição menos disposição menos consumo de capital fixo

/3 Empréstimo menos endividamento líquido é igual ao resultado operativo líquido menos a aquisição líquida de ativos não financeiros. Também é igual a aquisição líquida de ativos financeiros menos o incorrimento de passivos líquidos.

Dois importantes resultados analíticos derivam do Demonstrativo de Operações do Governo. Receita menos despesa é igual a **resultado operacional líquido**. A dedução subsequente da aquisição líquida de ativos não financeiros resulta no **empréstimo (+)/endividamento (-) líquido**, que também é igual ao resultado líquido das transações com ativos e passivos financeiras.

O **resultado operacional líquido** é um indicador sintético da sustentabilidade corrente das operações do governo. É comparável ao conceito de poupança mais transferências de capital líquidas a receber utilizado na contabilidade nacional. Deve-se notar que o resultado operacional líquido (e a variação equivalente do patrimônio líquido devida a transações), tal como definido aqui, exclui ganhos e perdas resultantes de variações dos níveis de preço e outras variações do volume de ativos. O componente da variação no patrimônio líquido devida a transações pode ser atribuído diretamente às políticas governamentais, considerando-se que os governos têm controle sobre suas transações. O mesmo não pode ser dito a respeito dos demais componentes da variação total do patrimônio líquido (outros fluxos econômicos), pois os governos não os controlam diretamente.

O **empréstimo (+)/endividamento (-) líquido** é um indicador sintético que revela a medida em que o governo coloca recursos financeiros à disposição de outros setores da economia ou utiliza os recursos financeiros gerados por outros setores. Pode, portanto, ser visto como indicador do efeito financeiro da atividade governamental sobre o resto da economia. Difere do conceito de empréstimo/endividamento líquido do SCN 1993 no caso em que o governo mantiver um regime de aposentadoria não financiado para seus empregados. No sistema de EFP, o valor presente das obrigações de pagar benefícios de aposentadoria é reconhecido como passivo, ao passo que no SCN 1993 isso não ocorre.

O **resultado operacional bruto** difere do resultado operacional líquido por não incluir o consumo de capital fixo como despesa. O consumo de capital fixo, na prática, pode ser difícil de medir e há casos em que não é possível uma estimativa satisfatória. Nessas condições, o resultado operacional bruto pode ser mais prático para a análise do que o resultado operacional líquido. O resultado operacional líquido, contudo, capta todos os custos correntes de operações governamentais.

1. Operações de Caixa do Governo

As informações a respeito das fontes e dos usos de caixa são importantes para se avaliar a liquidez do setor governo geral. O Demonstrativo de Fontes e Usos de Caixa (Quadro 08.04.01.01.3) evidencia a quantia total de caixa gerada ou absorvida por (1) operações correntes; (2) transações com ativos não financeiros; e (3) transações envolvendo ativos e passivos financeiros distintos do próprio caixa. A variação líquida da posição de caixa do governo é a soma do caixa líquido recebido dessas três fontes.

A disponibilidade de caixa é a soma do disponível e de equivalentes. O efetivo disponível se refere ao caixa e aos depósitos à vista em instituições financeiras. Os equivalentes são investimentos financeiros de alta liquidez que podem ser convertidos facilmente em disponível como opção do governo e os recursos de outras disponibilidades considerados parte integrante da administração do caixa.

A diferença entre o **demonstrativo de operações do governo**, elaborado no conceito de competência, e o **demonstrativo de fontes e usos de caixa**, elaborado no conceito de caixa, é que neste as transações se registram no momento do recebimento da receita ou pagamento da despesa. Dessa forma, transações liquidadas com pagamento futuro não são captadas neste demonstrativo. Transações como o consumo de capital fixo,

transações imputadas, trocas e outras transações em espécie são transações não monetárias.

QUADRO 08.04.01.01.3 – DEMONSTRATIVO DE FONTES E USOS DE CAIXA

FLUXOS DE CAIXA POR ATIVIDADES OPERACIONAIS:
RECEBIMENTOS DE CAIXA POR ATIVIDADES OPERACIONAIS
Impostos
Contribuições sociais
Doações
Outros recebimentos
PAGAMENTOS DE CAIXA POR ATIVIDADES OPERACIONAIS
Remuneração de empregados
Compras de bens e serviços
Juros
Subsídios
Doações
Benefícios sociais
Outros pagamentos
<i>Entrada líquida de caixa por atividades operacionais</i>
FLUXOS DE CAIXA POR INVESTIMENTOS EM ATIVOS NÃO FINANCEIROS:
COMPRAS DE ATIVOS NÃO FINANCEIROS
Ativos fixos
Estoques estratégicos
Objetos de valor
Ativos não produzidos
VENDAS DE ATIVOS NÃO FINANCEIROS
Ativos fixos
Estoques estratégicos
Objetos de valor
Ativos não produzidos
<i>Saída líquida de caixa por investimentos em ativos não financeiros</i>
SUPERÁVIT/DÉFICIT DE CAIXA ¹
FLUXO DE CAIXA POR ATIVIDADE DE FINANCIAMENTO:
AQUISIÇÃO LÍQUIDA DE ATIVOS FINANCEIROS, EXCLUÍDO CAIXA
Internos
Externos
INCORRIMENTO LÍQUIDO DE PASSIVOS
Internos
Externos
ENTRADA LÍQUIDA DE CAIXA POR ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO
VARIAÇÃO LÍQUIDA DO ESTOQUE DE CAIXA ²

¹ Entrada líquida de caixa por atividades operacionais menos saída líquida de caixa por investimento em ativos não financeiros.

² Superávit/déficit de caixa mais entrada líquida de caixa por atividades de financiamento.

2. Demonstrativo de Outros Fluxos Econômicos

O Quadro 08.04.01.01.4 apresenta os efeitos sobre o patrimônio líquido do governo que não são resultado de transações governamentais. Eles são classificados como variações do valor ou do volume de ativos, passivos e patrimônio líquido. A contrapartida de resultado desse demonstrativo é a variação de patrimônio líquido devida a outros fluxos econômicos.

QUADRO 08.04.01.01.4 – DEMONSTRATIVO DE OUTROS FLUXOS ECONÔMICOS

Estado de outros fluxos econômicos Variação no Patrimônio Líquido como Resultado de Outros Fluxos Econômicos ATIVOS NÃO FINANCEIROS Ganhos e Perdas por Valoração Outras Variações de Volume ATIVOS FINANCEIROS Ganhos e Perdas por Valoração Outras Variações de Volume PASSIVOS Ganhos e Perdas por Valoração Outras Variações de Volume
Estado de outros fluxos econômicos Variação no Patrimônio Líquido como Resultado de Outros Fluxos Econômicos ATIVOS NÃO FINANCEIROS Ganhos e Perdas por Valoração Outras Variações de Volume ATIVOS FINANCEIROS Ganhos e Perdas por Valoração Outras Variações de Volume PASSIVOS Ganhos e Perdas por Valoração Outras Variações de Volume

3. Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é apresentado no Quadro 08.04.01.01.5. Ele demonstra os estoques de ativos e passivos no fim do período contábil. Também inclui o patrimônio

líquido, definido como ativo total menos passivo total. A variação do patrimônio líquido é a medida preferida para a avaliação da sustentabilidade das atividades fiscais.

Pode ser difícil atribuir valores de mercado a alguns ativos não financeiros do governo e certas análises concentram-se apenas nos ativos financeiros do setor governo geral e não em seus ativos totais. Em consequência, o patrimônio financeiro líquido, também demonstrado no Quadro 08.04.01.01.5, é definido como ativo financeiro total menos passivo total.

QUADRO 08.04.01.01.5 – BALANÇO PATRIMONIAL

	Balanço Patrimonial de Abertura	Balanço Patrimonial de Encerramento
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
ATIVOS NÃO FINANCEIROS		
Ativos fixos		
Existências		
Objetos de valor		
Ativos não produzidos		
ATIVOS FINANCEIROS		
Internos		
Moeda e depósitos		
Títulos distintos de ações		
Empréstimos		
Ações e outras participações		
Reservas técnicas de seguro		
Derivativos financeiros		
Outras contas a receber		
Externos		
Moeda e depósitos		
Títulos distintos de ações		
Empréstimos		
Ações e outras participações		
Reservas técnicas de seguro		
Derivativos financeiros		
Outras contas a receber		
Ouro monetário e DES		
PASSIVOS		
Internos		
Moeda e depósitos		
Títulos distintos de ações		
Empréstimos		
Ações e outras participações (somente corporações públicas)		
Reservas técnicas de seguro		
Derivativos financeiros		
Outras contas a pagar		
Externos		
Moeda e depósitos		
Títulos distintos de ações		
Empréstimos		
Ações e outras participações (somente corporações públicas)		
Reservas técnicas de seguro		
Derivativos financeiros		
Outras contas a pagar		

08.04.01.02 Indicadores sintéticos Adicionais da política fiscal

Para a análise macroeconômica, os indicadores de política fiscal abrangem os três principais resultados do sistema de EFP, outros resultados usados por diversas instituições (inclusive o FMI) e outros indicadores macroeconômicos importantes de fluxos e estoques. Essas variáveis podem ser aplicadas a diferentes níveis de governo, ao setor de governo geral ou ao setor público.

1. Principais Resultados de Estatísticas de Finanças Públicas

Resultado operacional líquido é igual a receita menos despesa. O resultado operacional bruto é igual a receita menos despesa distinta do consumo de capital fixo.

Empréstimo/endividamento líquido é igual a resultado operacional líquido menos aquisição líquida de ativos não financeiros (ou resultado operacional bruto menos aquisição líquida de ativos não financeiros, excluído também o consumo de capital fixo). O empréstimo/endividamento líquido é também igual a aquisição líquida de ativos financeiros menos aumento líquido de passivos.

Superávit/déficit de caixa é representado pela entrada líquida de caixa por atividades operacionais menos saída líquida de caixa por investimentos em ativos não financeiros.

Resultado fiscal global é o empréstimo/endividamento líquido ajustado mediante reordenamento das transações com ativos e passivos que se consideram realizadas para fins de política pública. Em particular, todos os ingressos oriundos de privatizações (inclusive vendas de ativos fixos) são incluídos como partidas financeiras, e os subsídios concedidos sob a forma de empréstimos são reconhecidos como despesa¹³⁷.

Resultado fiscal global ajustado é o resultado fiscal global (ou empréstimo/endividamento líquido) ajustado para excluir, em parte ou no todo, as receitas de doações, determinadas atividades de encaves como o setor petroleiro, e/ou transações volumosas e ocasionais, que possam distorcer a análise fiscal.

Resultado primário global é igual a resultado fiscal global mais despesa de juros líquida.

Resultado operacional primário é igual a resultado operacional líquido mais despesa de juros líquida.

Poupança bruta é igual a resultado operacional bruto menos transferências de capital líquidas a receber, inclusive doações de capital líquidas e impostos sobre o capital (códigos de EFP 1113 e 1135).

2. Outras Variáveis Macroeconômicas:

Carga fiscal é igual a receita tributária mais contribuições compulsórias à seguridade social (em porcentagem do PIB).

¹³⁷ O resultado operacional líquido, o superávit/déficit de caixa e os outros resultados podem ser ajustados da mesma forma.

Gasto total é igual a despesa mais aquisição líquida de ativos não financeiros (excluídos os objetos de valor, se possível).

Composição do gasto total é a desagregação do gasto total de acordo com a classificação funcional.

Gasto de consumo final do governo é estimado pela remuneração dos empregados, mais o uso de bens e serviços, mais o consumo de capital fixo, menos as vendas de bens e serviços, mais as compras para transferência direta a famílias (principalmente benefícios sociais em espécie).

Investimento bruto é igual a aquisição menos alienação de ativos não financeiros (excluídos os objetos de valor, se possível).

Riqueza e Dívida:

Posição de riqueza líquida é o patrimônio líquido, que é igual ao estoque total de ativos menos passivos.

Posição de riqueza financeira líquida é igual a estoque total de ativos financeiros menos passivos financeiros.

Posição de dívida bruta é o estoque de todos os passivos, exceto as ações e outras participações de capital e os derivativos financeiros.

Passivos contingentes são representados pelo estoque de garantias explícitas do governo (setor público) mais o valor presente líquido das obrigações dos planos de previdência social.

08.05.00 RECEITAS

08.05.01 RECEITAS E SEUS COMPONENTES NO MEFP 2001

Para o MEFP 2001 toda **receita (1)**¹³⁸ é um aumento do Patrimônio Líquido (PL) decorrente de uma transação. Para as unidades de governo as quatro principais fontes de receita são: os impostos e outras transferências obrigatórias impostas pelas unidades de governo; as rendas derivadas dos ativos (receitas patrimoniais); as vendas de bens e serviços; e as transferências voluntárias recebidas de outras unidades. As receitas são consideradas pelo valor líquido das deduções e retificações. As devoluções e/ou retificações da receita reduzem ou corrigem o patrimônio líquido e classificam-se como receita negativa.

A **receita tributária** decorre de uma transferência obrigatória dos demais setores da economia ao setor de governo geral. Multas e sanções pecuniárias não decorrentes de impostos e a maioria das contribuições à previdência social não se classificam como receita tributária.

As demais receitas se classificam nas categorias identificadas como contribuições sociais, transferências, receitas patrimoniais, vendas de bens e serviços e outras receitas.

As **contribuições sociais** são receitas efetivas ou presumidas provenientes de empregadores em proveito dos empregados, trabalhadores autônomos e não empregados em seu próprio proveito, com o fim de garantir direito a benefícios sociais aos contribuintes, seus dependentes ou sobreviventes.

As **transferências**¹³⁹ são repasses voluntários que as unidades de governo recebem de outras unidades de governo ou de organizações internacionais. As doações classificam-se como **correntes** e de **capital** e podem ser recebidas em **dinheiro** e em **espécie**.

As **receitas patrimoniais** são receitas decorrentes de ativos financeiros e de ativos não produzidos à disposição de outras unidades. As principais receitas são os juros, dividendos e aluguéis de ativos não produzidos.

As **vendas de bens e serviços** incluem vendas de estabelecimentos mercantis, as taxas administrativas, as vendas ocasionais por estabelecimentos não mercantis e as vendas presumidas de bens e serviços. As vendas de bens e serviços são registradas pelo valor bruto, ou seja, sem a dedução do custo de produção.

Também são consideradas **receitas não tributárias** as multas, sanções pecuniárias, depósitos em caução transferidos, indenizações provenientes de decisões judiciais, transferências voluntárias distintas de doações¹⁴⁰ e vendas de bens existentes, incluindo artigos militares usados.

¹³⁸ Dígito inicial indicativo para a classificação do MEFP 2001.

¹³⁹ No MEFP 2001 o termo utilizado é **Doações**, embora a opção deste Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas Aplicado ao Setor Público seja pelo termo **Transferências** por guardar maior coerência com a legislação brasileira.

¹⁴⁰ No DEFP o termo utilizado para essa categoria é **Doações**.

A venda de ativo não financeiro que não integre o estoque¹⁴¹ não afeta o Patrimônio Líquido e não constitui receita e sim transação com ativo não financeiro.

A análise fiscal utiliza o conceito de **carga fiscal**, que representa o valor das transferências obrigatórias impostas pelas unidades do setor de governo geral aos demais setores da economia. A carga fiscal pode ser calculada somando-se o total das receitas tributárias e as contribuições à seguridade social. Deverão ser deduzidas as contribuições voluntárias à previdência social. As multas, sanções pecuniárias e depósitos em caução transferidos, apesar de serem transferências obrigatórias, não fazem parte da carga fiscal.

Em relação aos **impostos**, o regime de classificação é determinado principalmente pela base sobre a qual se lança o imposto. As transferências são classificadas pela fonte que dá origem à receita e as receitas patrimoniais pelo tipo de ingresso. As restituições de impostos são tratadas como impostos negativos por configurar ajustes decorrentes de pagamentos a maior. Os créditos tributários são valores dedutíveis do imposto que, sem eles, seria devido.

O imposto arrecadado por uma unidade de governo e transferido a outra unidade de diferente esfera de governo é classificado na arrecadadora como receita tributária e como doação/transferência da unidade arrecadadora para a unidade detentora dos recursos.

Impostos (11)

Impostos sobre Renda, Lucros e Ganhos de Capital (111)

Aplicam-se a: a) salários e vencimentos, subsídios e outras remunerações por serviços prestados; b) juros, dividendos, rendas de ativos não produzidos e receitas por vantagens adicionais; c) ganhos e perdas de capital; d) as parcelas tributáveis dos benefícios de seguridade social, pensões, rendas vitalícias, seguros de vida e outras distribuições relativas a aposentadorias; e e) outros ingressos.

Os impostos sobre **renda, lucros e ganhos de capital** são atribuídos a **pessoas físicas (1111)** ou **jurídicas (1112)**. Se não se enquadram nessas categorias consideram-se como **inclassificáveis (1113)**.

Impostos Sobre a Folha de Pagamento e a Força de Trabalho (112)

Esta categoria compreende os impostos pagos pelo empregador em valor proporcional à folha de pagamento ou pelos trabalhadores autônomos como um percentual fixo por pessoa e que não sejam vinculados à previdência social.

Impostos sobre a Propriedade (113)

Esta categoria compreende os impostos sobre o uso, a propriedade ou a transferência de riqueza e se divide em seis categorias:

Impostos Recorrentes sobre a Propriedade Imobiliária (1131)

Esta categoria compreende os impostos incidentes sobre o uso da propriedade de bens imóveis que incluem terras, terrenos, edifícios e outras estruturas.

¹⁴¹ No MEFP 2001 traduzido para o português utiliza-se o termo *existências*.

Impostos Recorrentes sobre a Riqueza Líquida (1132)

Esta categoria compreende os impostos sobre a riqueza líquida, definida como o valor das propriedades móveis e imóveis menos os passivos incidentes sobre essas propriedades.

Impostos sobre Espólios, Heranças e Doações (1133)

Esta categoria compreende os impostos sobre a transferência de propriedade por morte, como sucessão e herança, e ainda as doações entre vivos.

Imposto sobre Transações Financeiras e de Capital (1134)

Esta categoria compreende os impostos sobre transferências de propriedade, exceto os que se classificam como doações, herança e sucessão.

Outros Impostos Não Recorrentes sobre a Propriedade (1135)

Esta categoria compreende os impostos sobre o patrimônio líquido e a propriedade incidentes uma única vez ou a intervalos irregulares, como reavaliação de propriedade por aumento do valor da terra; contribuições de melhoria por construção de infraestrutura local por parte de governos; e ainda a reavaliação de capital. Inclui também qualquer outro imposto excepcional sobre elementos específicos do patrimônio.

Outros Impostos Recorrentes sobre a Propriedade (1136)

Esta categoria compreende todos os impostos recorrentes sobre a propriedade e não incluídos nas demais categorias.

Impostos sobre Bens e Serviços (114)

Esta categoria compreende os impostos sobre a produção, extração, venda, transferência, arrendamento ou entrega de bens e prestação de serviços, assim como o uso de bens e a permissão de uso de bens ou realização de atividades. Os impostos sobre os bens e serviços compreendem:

Impostos Gerais sobre Bens e Serviços (1141)

Esta categoria inclui todos os impostos, exceto os impostos alfandegários e outras tarifas de importação (1151) e os impostos sobre exportações (1152), que incidem sobre a produção, o arrendamento, a entrega, a venda, a compra e outras transferências de propriedade de grande variedade de bens e a prestação de um amplo conjunto de serviços. Esta partida se subdivide nas seguintes categorias:

Impostos sobre o Valor Agregado (11411)

Esta categoria compreende o imposto sobre o valor agregado que incide sobre bens e serviços arrecadados pelas empresas, em etapas, mas que em última instância recai em sua totalidade sobre os compradores finais.

Impostos sobre Vendas (11412)

Esta categoria compreende todos os impostos gerais cobrados em uma única etapa, seja na de manufatura ou produção ou na de venda por atacado ou varejo.

Impostos sobre o Volume de Vendas e Outros Impostos Gerais sobre Bens e Serviços (11413)

Esta categoria compreende os impostos cumulativos de etapas múltiplas nas quais incide imposto para cada transação realizada, sem dedução dos impostos pagos sobre insumos, bem como todos os impostos sobre consumo em geral que combinem elementos de imposto sobre o valor agregado, imposto sobre vendas e imposto em etapas múltiplas.

Impostos Seletivos (1142)

Esta categoria compreende os impostos seletivos incidentes sobre produtos específicos. Incluem-se nesta categoria os impostos com taxas variáveis sobre uma determinada gama de bens e os impostos sobre os produtos derivados do tabaco, bebidas alcoólicas, combustíveis para motores e óleo combustível.

Lucros de Monopólios Fiscais (1143)

Esta categoria compreende os lucros transferidos ao governo pelos monopólios fiscais, que são corporações ou quase corporações públicas, com função tributária e destinada à produção ou distribuição de determinados bens e serviços sob regime de monopólio.

Impostos sobre Serviços Específicos (1144)

Esta categoria compreende os impostos sobre serviços específicos, como transportes, prêmios de seguros, serviços bancários, diversões, restaurantes e serviços de publicidade. Incluem-se também os jogos de azar, corridas de cavalos, loterias e outros.

Impostos sobre o Uso de Bens e sobre a Permissão de Uso de Bens ou Realização de Atividades (1145)

Esta categoria compreende os impostos incidentes sobre a função regulatória do governo de outorga do uso de bens ou da realização de certas atividades, nos casos em que a concessão da autorização envolve pouco ou nenhum trabalho por parte do governo ou este é manifestamente desproporcional ao valor da taxa cobrada. Esta categoria subdivide em:

Imposto sobre Veículos Automotores (11451)

Esta categoria compreende os impostos sobre o uso e a permissão de uso de veículos automotores. Porém, não inclui os impostos sobre a propriedade desses veículos.

Outros Impostos sobre o Uso de Bens e sobre a Permissão de Uso de Bens ou Realização de Atividades (11452)

Esta categoria compreende as licenças de negócios e profissionais. Incluem-se as licenças concedidas mediante pagamento fixo, ou escala por tipo de comércio, ou com base em indicadores diversos como área utilizada, capacidade instalada, capital investido ou tonelage embarcada. Também se incluem os impostos sobre emissão de gases tóxicos e/ou substâncias perigosas; as permissões de caça, tiro ou pesca e as concessões de rádio e televisão, a não ser que o governo proporcione serviços gerais de rádio ou teledifusão, pois neste caso há pagamento de serviço e não imposto.

Outros Impostos sobre Bens e Serviços (1146)

Esta categoria compreende os impostos sobre extração de minerais, combustíveis fósseis e outros recursos não renováveis provenientes de reservas de propriedade

privada ou de outros governos, bem como qualquer outro imposto sobre os bens e serviços não incluídos nas categorias 1141 a 1145.

Impostos sobre o Comércio e as Transações Internacionais (115)

Impostos Alfandegários e Outras Tarifas de Importação (1151)

Esta categoria compreende os impostos incidentes sobre bens importados ou serviços executados por não residentes.

Imposto sobre Exportações (1152)

Esta categoria compreende os impostos cujo fato gerador é a saída de bens do país ou a prestação de serviços por residentes a não residentes.

Lucros de Monopólios de Exportação ou Importação (1153)

Esta categoria compreende os lucros remetidos ao governo por empresas ou conselhos de comercialização estabelecidos pelo governo com direitos de monopólio sobre a exportação e importação de bens específicos ou o controle de certos serviços fornecidos a não residentes ou por eles prestados a residentes.

Lucros Cambiais (1154)

Esta categoria compreende os lucros provenientes do exercício de poderes monopolísticos das autoridades monetárias do governo para a obtenção de uma margem entre os preços de compra e de venda de moeda estrangeira, além do necessário para cobrir os custos administrativos.

Impostos Cambiais (1155)

Esta categoria compreende os impostos sobre compra ou venda de divisas.

Outros Impostos sobre o Comércio e as Transações Internacionais (1156)

Esta categoria compreende os demais impostos incidentes sobre aspectos do comércio e das transações internacionais, como viagens internacionais, seguros ou investimentos no exterior, ou remessas ao exterior, excluídos os impostos aplicados à compra de divisas, incluídos entre os impostos cambiais (1155).

Outros Impostos (116)

Esta categoria compreende os aplicados sobre bases diferentes das anteriormente descritas. Também se inclui a receita procedente de impostos não identificados e de juros e multas por atraso ou não pagamento de impostos não classificados por categoria de imposto. Subdividem-se em: **outros impostos pagáveis por empresas (1161)** e, b) **outros impostos pagáveis por entidades distintas de empresas ou não identificáveis (1162)**. Incluem-se, por exemplo, os impostos de selo que não recaiam exclusivamente ou predominantemente em uma única classe de transações ou atividades cobertas por outros impostos.

Contribuições Sociais (12)

As contribuições sociais são receitas efetivas ou presumidas provenientes de empregadores em proveito dos seus empregados ou dos próprios, bem como de trabalhadores autônomos ou não empregados em nome próprio para assegurar o direito benefícios sociais por parte de aos contribuintes, seus dependentes ou sobreviventes. As contribuições sociais são arrecadadas em função da remuneração, da folha de

pagamento ou do número de empregados. As contribuições sociais, segundo o tipo de sistema que as recebe, se dividem em: a) **contribuições à previdência social (121)** e b) **outras contribuições sociais (122)**.

Contribuições à Previdência Social (121)

Esta categoria classifica as contribuições segundo a origem e compreende as **contribuições de empregados (1211)** pagas diretamente por eles ou deduzidas de seus salários e transferidas pelo empregador em proveito daqueles; as **contribuições de empregadores (1212)** pagas diretamente pelos empregadores em proveito de seus empregados; e as **contribuições de trabalhadores autônomos ou não empregados (1213)**. As contribuições cuja fonte não se pode determinar classificam-se como **contribuições não identificadas (1214)**.

Outras Contribuições Sociais (122)

Nesta categoria se incluem as contribuições efetivas ou presumidas aos sistemas de seguridade social, administrados pelo governo como empregador em nome de seus empregados e que não oferecem benefícios de aposentadoria. Diferentemente dos sistemas de previdência social, os sistemas de seguridade social para empregados do governo estão vinculados ao nível de contribuições, que se subdividem em: a) **contribuições de empregados (1221)**, que são os valores pagos diretamente pelos empregados ou deduzidos e transferidos dos salários e outras remunerações pelos empregadores em nome dos empregados; e b) **contribuições de empregadores (1222)**, que incluem os valores pagos pelos empregadores em proveito de seus empregados; e c) **contribuições presumidas (1223)**, assim caracterizadas quando os empregadores do governo fornecem benefícios sociais diretamente a seus empregados, ex-empregados ou dependentes, fazendo uso de seus próprios recursos, sem a intervenção de empresa de seguros ou de fundo de pensão autônomo ou não autônomo.

Transferências¹⁴² (13)

Esta categoria compreende as transferências não obrigatórias, correntes e de capital, recebidas por uma unidade de governo proveniente de outras unidades de governo ou de organizações internacionais. As transferências se classificam pelo tipo de unidade que efetua a doação e pela categoria da despesa, corrente e ou de capital. Subdividem-se em:

a) **transferências de governos estrangeiros (131)**; b) **transferências de organizações internacionais (132)**; e c) **transferências de outras unidades de governo geral (133)**.

Consideram-se como transferências correntes as que se destinam a despesas correntes e não condicionadas à aquisição de ativos pelo beneficiário. Consideram-se como transferências de capital as vinculadas à aquisição de ativos por parte do beneficiário ou vinculadas a redução de um passivo (exceto estoque).

As transferências em espécie avaliam-se a preços correntes de mercado ou, caso estes não estejam disponíveis, pelos custos explícitos incorridos proporcionalmente aos recursos recebidos, em caso de venda.

Outras Receitas (14)

¹⁴² No MEFP 2001 o termo utilizado é **Doações**, embora a opção deste Manual Técnico de Estatísticas de Finanças Públicas Aplicado ao Setor Público seja pelo termo **Transferências** por guardar maior coerência com a legislação brasileira.

Abrangem as **receitas patrimoniais**, as **vendas de bens e serviços** e outros.

Receitas Patrimoniais (141)

Esta categoria compreende as receitas obtidas pelas unidades de governo geral quando põem à disposição de outras unidades ativos financeiros ou não produzidos, como juros, dividendos, retiradas de renda de quase corporações, rendas provenientes de apólices de seguro ou aluguel de ativos tangíveis não produzidos.

Juros (1411)

Esta categoria compreende os valores recebidos pela disponibilização de ativos financeiros a outras unidades, como depósitos, títulos distintos de ações, empréstimos e contas a receber.

Dividendos (1412)

Esta categoria compreende as receitas derivadas da atividade produtiva proveniente de corporações públicas e privadas e da participação no capital.

Retiradas de Renda de Quase Corporações (1413)

Esta categoria compreende as receitas derivadas da atividade produtiva de quase corporações conceitualmente equivalente a dividendos.

Receitas Patrimoniais Atribuídas a Titulares de Apólices de Seguro (1414)

Esta categoria compreende as receitas oriundas das reservas técnicas de seguros mantidas pelas seguradoras sob a forma de pagamento antecipado de prêmios, reservas contra indenizações pendentes e reservas atuariais necessárias à cobertura dos riscos das apólices de que as unidades de governo sejam titulares.

Aluguéis (1415)

Esta categoria compreende as receitas oriundas do aluguel de ativos tangíveis não produzidos, como terrenos, ativos do subsolo e outros ativos de origem natural. Também as provenientes do direito de exploração de madeira de terras públicas não cultivadas e de massas de água não administrada para fins recreativos ou comerciais.

Venda de Bens e Serviços (142)

Esta categoria compreende as receitas oriundas de vendas de bens e serviços por estabelecimentos mercantis e não mercantis e os decorrentes da função regulatória do governo.

Vendas de Estabelecimentos Mercantis (1421)

Esta categoria compreende as receitas oriundas da venda das corporações públicas, inclusive os aluguéis de ativos produzidos classificados como vendas de serviços.

Taxas Administrativas (1422)

Esta categoria compreende as receitas oriundas da prestação de serviços ligados à função regulatória do governo, como emissão de carteira de habilitação, passaporte, custas judiciais e licenças de rádio e televisão quando o poder público proporciona serviços gerais de difusão.

Vendas Eventuais por Estabelecimentos Não Mercantis (1423)

Esta categoria compreende as receitas oriundas da venda de bens e serviços por estabelecimentos não mercantis das unidades de governo geral, excluídas as taxas administrativas. Abrangem os produtos fabricados em escolas técnicas, sementes de fazendas experimentais, cartões postais e reproduções de obras de arte por museus, taxas hospitalares, matrículas em escolas públicas e entradas em museus, parques e instalações culturais e recreativas não organizadas como corporações públicas.

Vendas Presumidas de Bens e Serviços (1424)

Esta categoria inclui os bens e serviços disponibilizados pelo empregador para uso dos empregados, em espécie. Neste caso, o valor relativo à utilização de bens e serviços em espécie deve ser calculado como se efetivamente pago como salários e vencimentos e imputados no valor respectivo.

Multas, Sanções Pecuniárias e Depósitos em Caução Transferidos (143)

Esta categoria compreende as receitas provenientes das multas e sanções pecuniárias cujas transferências são impostas às unidades por órgãos judiciais ou administrativos por força de lei ou regras administrativas, bem como de perdimentos de depósitos em caução. Caso se refiram a violação de normas tributárias, classificam-se como receitas de impostos.

Doações (144)¹⁴³

Esta categoria compreende as receitas provenientes de doações de pessoas físicas, instituições sem fins lucrativos, fundações privadas, corporações e outras fontes, excluídos os governos e organismos internacionais.

Receitas Diversas e não Identificadas (145)

Esta categoria compreende as receitas não classificadas em outras categorias específicas. Referem-se, por exemplo, às vendas de material usado, militar ou civil, que não foram classificados como ativos; as indenizações de seguro, exceto os de vida; as receitas decorrentes de danos causados à propriedade pública, exceto as provenientes de decisão judicial; e outras não identificadas.

08.05.02 CLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

No MEFP 2001 a receita é registrada pelo **regime de competência**. No entanto, no caso brasileiro, para fins da estatística fiscal, conforme a legislação atual, a Lei nº 4.320/1964, que dispõe sobre as normas gerais de Direito Financeiro para os entes da Federação, será considerado o **regime de caixa**.

No caso do Governo Geral, apresenta-se a seguir, enumeração não exaustiva de exemplos da classificação de natureza de receita utilizada observando-se os conceitos do Manual:

Impostos sobre Renda, Lucros e Ganhos de Capital (111)

Rec. de Imposto de Renda Pessoa Física (1111)

¹⁴³ No MEFP 2001 não se usa o termo “**Doação**” para essas transferências, mas sim Transferências Voluntárias Distintas de Doações. Neste Manual Técnico, no entanto, utiliza-se a terminologia “Doações”, por ser mais adequada e coerente com a legislação brasileira.

Rec. de Imposto de Renda Retido nas Fontes – Trabalho ⁽¹¹¹¹⁾
 Rec. de Multas e Juros de Mora do IRPF ⁽¹¹¹¹⁾
 Rec. de Multas, Juros e Mora da Dívida Ativa IR-Pessoa Física, Jurídica, Retido na Fonte ⁽¹¹¹¹⁾
 Rec. de Imposto de Renda Retido nas Fontes – Outros Rendimentos e Capital ⁽¹¹¹¹⁾
 Rec. do Programa de Recuperação Fiscal e do Parc. Especial - MJM Imposto sobre a Renda - Pessoa Jurídica e Retido na Fonte ⁽¹¹¹¹⁾
 Receita do Programa de Recuperação Fiscal e do Parcelamento Especial - MJ M s/ IRPF ⁽¹¹¹¹⁾;
 Rec. de Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL ⁽¹¹¹²⁾
 Rec. de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Líquida de Incentivos ⁽¹¹¹²⁾
 Rec. de Multas e Juros de Mora do IRPJ ⁽¹¹¹²⁾
 Rec. de Imposto de Renda Retido nas Fontes – Remessa ao Exterior ⁽¹¹¹³⁾
 Rec. de Multas, Juros e Mora da Dív. Ativa IR-Pessoa Física, Jurídica, Retido na Fonte ⁽¹¹¹³⁾
;

Impostos sobre a Propriedade (113)

Rec. de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ⁽¹¹³¹⁾
 Rec. de Multa e Juros de Mora da Dívida Ativa do IPTR ⁽¹¹³¹⁾
 Rec. de Imposto sobre a Transferência de Bens Inter-vivos ⁽¹¹³³⁾
 Rec. de Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU¹⁴⁴ ⁽¹¹³¹⁾
 Rec. de Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação – ITCD ⁽¹¹³³⁾
 Rec. de Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI ⁽¹¹³³⁾
 Rec. de Comercialização do Ouro e Demais Operações – IOF ⁽¹¹³⁴⁾
 Rec. de Imp. sobre Op. de Crédito, Câmbio, Seguro ou Relativo a Títulos ou Valores Mobiliários ⁽¹¹³⁴⁾
 Rec. de Multa e Juros de Mora da Dívida Ativa do IOF ⁽¹¹³⁴⁾
 Rec. de Fundos de Renda Fixa ⁽¹¹³⁴⁾
;

Impostos sobre Bens e Serviços (114):

Rec. de Produtos do Fumo ⁽¹¹⁴¹²⁾
 Rec. de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA ⁽¹¹⁴⁵¹⁾
 Rec. de Multas e Juros de Mora do IPVA ⁽¹¹⁴⁵¹⁾
 Rec. de Impostos s/ Prod. Indust. – Bebidas, Automóveis e Vinc. à Exportação ⁽¹¹⁴¹²⁾
 Rec. de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS ⁽¹¹⁴¹¹⁾
 Rec. de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS ⁽¹¹⁴¹¹⁾
 Rec. de Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico – CIDE ⁽¹¹⁴¹²⁾
 Rec. de Multas e Juros de Mora do IPI ⁽¹¹⁴¹²⁾
 Rec. de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS ⁽¹¹⁴¹³⁾
 Rec. de Contribuição sobre a Receita de Concursos Especiais de Loterias Esportivas ⁽¹¹⁴⁴⁾
 Rec. de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN ⁽¹¹⁴⁴⁾

¹⁴⁴ As naturezas de receitas da dívida ativa, juros de mora e outros relativos a impostos e contribuições deverão ser agregadas ao imposto e ou contribuição equivalentes. Por exemplo, se relativa ao IPTU classifica-se na mesma categoria deste imposto.

Receita Agropecuária, Industrial e de Serviços (1144x)
 Receita sobre a Concessão e Permissão (1145x)
 Contribuição sobre a Receita das Concessionárias e Permissionárias de Energia Elétrica (11452)
 Receita de Outorga dos Serviços de Radiodifusão Sonora e de Sons e Imagens (11452)
 Receita de Outorga dos Serviços de Transporte Ferroviário (11452)
 Rec. de Taxas de Fiscalização das Telecomunicações (11452)
 Rec. de Royalties pela Produção de Petróleo ou Gás Natural – Em Terra (1146)
;

Impostos sobre o Comércio e as Transações Internacionais (115):

Receita do Principal do Imposto sobre a Importação (1151)
 Receita do Principal do Imposto sobre a Exportação (1152)
 Rec. de Multa e Juros de Mora da Dívida Ativa s/ Imposto de Importação (1151)
 Rec. de Multa e Juros de Mora da Dívida Ativa s/ Imposto de Exportação (1152)
;

Contribuições Sociais (12):

Rec. de Contribuição Previdenciária do Segurado Assalariado (1211)
 Rec. de Contribuição do Serv. p/ Plano de Seguridade Social do Servidor Público – Ativo e Inativo (1211)
 Rec. de Contribuição s/o Regime de Previdência dos Servidores dos Municípios (1211)
 Rec. de Contribuição Patronal para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público (1222)
 Rec. de Multas e Juros de Mora de Contr.Prev. P/Seguro Acidente Trabalho (1222)
 Rec. de Multas e Juros de Mora de Contr.Prev.Segurado Obrigatória – Emp. Doméstico (1211)
 Rec. de Contribuição Previdenciária da Empresa sobre Segurado Assalariado (1212)
 Rec. de Contribuição Previdenciária da Empresa Optante pelo SIMPLES (1212)
 Rec. de Contribuição Previdenciária em Regime de Parc. de Débitos dos Municípios (1212)
 Rec. de Contribuição Previdenciária em Regime Obrigatório – Empresário (1213)
 Rec. de Multas e Juros de Mora Contr.Prev. do Segurado Especial (1213)
 Rec. de Contribuição Previdenciária do Segurado Facultativo (1214)
 Rec. de Outras Contribuições Sociais (1214)
;

Transferências (133):

No caso brasileiro, o conceito de **Doações** utilizado no MEFP 2001 não se aplica, pois abrange somente as transferências voluntárias. Desta forma, embora a tradução do manual para o português tenha utilizado esse termo, este Demonstrativo utiliza a terminologia **Transferências**, mais adequada conceitualmente à legislação brasileira e de acordo com as características das informações apresentadas, uma vez que além das transferências voluntárias, abrange também as transferências legais e

constitucionais. Isso porque o MEFP 2001 não oferece outra classificação adequada para as especificidades da legislação brasileira. Embora exista a alternativa do ente detentor da receita descentralizada classificar como imposto arrecadado quando oriundo da repartição de receita constitucional, persistem divergências no tratamento orçamentário e não há homogeneidade na prática contábil dos entes, o que inviabiliza essa alternativa. Dessa forma, para o caso brasileiro o termo **Transferências** é o mais adequado e não confronta a legislação em vigor.

- Transferências da União (1331)
- Transferências de Estados, DF e de Municípios e Fundeb (1331)
- Outras Transferências dos Estados e DF (1331)
- Outras Transferências dos Municípios (1331)
- Transferências do Exterior (1311)
- Rec. de Cota-Parte do ICMS (1331)
- Rec. de Cota-Parte do IPVA (1331)
- Rec. de Cota-Parte de Contribuição s/Salário Educação (1331)
- Rec. de Transferência de Recursos do Sistema Único de Saúde (SUS) (1331)
- Rec. de Cotas de Contribuição sobre a Exportação (1331)
- Rec. de Cota-Parte de Compensações Financeiras (1338)
-;

Receitas Patrimoniais (141)

- Receitas Financeiras (1411)
- Receitas Imobiliárias (1411)
- Rec. de Dividendos (1412)
- Rec. de Multa e Juros de Mora de Dividendos (1412)
- Rec. de Participações (1412)
- Rec. de Multa e Juros de Mora de Participações (1412)
- Outras Receitas Patrimoniais (1415)
- Receita da Dívida Ativa dos Serviços de Inspeção e Fiscalização da Atividade Mineral (1415)
- Rec. de Multa e Juros de Mora de Alienações de Outros Bens Imóveis (1415)
- Rec. de Multas e Juros de Mora de Parcelamentos (1415)
- Rec. de Multas e Juros de Mora de Foros (1415)
- Rec. de Multas e Juros de Mora de Taxas de Ocupação (1415)
-;

Vendas de Bens e Serviços (142)

- Receita Bruta de Venda de Bens e Serviços (1421)
- Deduções da Receita Bruta de Venda de Bens e Serviços (1421)
 - Receita de Emolumentos Consulares (1422)
 - Rec. de Comissões pela Prestação de Garantia (1422)
- Rec. de Taxas de Serviços Cadastrais (1422)
- Rec. de Taxa de Serviços Aquícolas (1422)
- Rec. de Outras Taxas pela Prestação de Serviços (1422)
- Rec. de Montepio Civil (1422)
- Receita de Direitos Antidumping e dos Direitos Compensatórios (1422)
- Receita de Aluguel (1423)
- Receita da Indústria Mecânica (1423)
- Receita da Indústria Química (1423)
- Receita da Indústria de Produtos Farmacêuticos e Veterinários (1423)

Receita da Indústria de Produtos Alimentares ⁽¹⁴²³⁾
 Receita da Indústria de Bebidas e Destilados ⁽¹⁴²³⁾
 Receita da Indústria Editorial e Gráfica ⁽¹⁴²³⁾
 Outras Receitas da Indústria de Transformação ⁽¹⁴²³⁾
 Receita da Indústria de Construção ⁽¹⁴²³⁾
 Receita de Serviços ⁽¹⁴²³⁾
 Rec. de Serviços de Comercialização de Medicamentos ⁽¹⁴²³⁾
 Rec. de Serviços de Comerc. de Livros, Periódicos, Material Escolar e de Publicidade ⁽¹⁴²³⁾
 Rec. de Serviços de Comercialização e Distribuição de Produtos Agropecuários ⁽¹⁴²³⁾
 Rec. de Serviços de Comercialização de Produtos, Dados e Materiais de Informática ⁽¹⁴²³⁾
 Rec. de Outros Serviços de Saúde ⁽¹⁴²³⁾
 Rec. de Serviços Portuários ⁽¹⁴²³⁾
 Rec. de Serviços de Armazenagem ⁽¹⁴²³⁾
 Rec. de Serviços de Processamento de Dados ⁽¹⁴²³⁾
 Rec. de Serviços de Socorro Marítimo ⁽¹⁴²³⁾
 Rec. de Serviços de Informações Estatísticas ⁽¹⁴²³⁾
 Rec. de Metrologia Legal e Certificatoria Delegada ⁽¹⁴²³⁾
;

Multas, Sanções Pecuniárias e Depósitos em Caução (143)

Receita de Honorários de Advogados ⁽¹⁴³⁾
 Receita de Ônus Sucumbência de Ações Judiciais ⁽¹⁴³⁾
 Rec. da Dívida Ativa das Multas P/Infração a Legislação Trabalhista ⁽¹⁴³⁾
 Rec. da Dívida Ativa de Multas do Código Eleitoral e Leis Conex ⁽¹⁴³⁾
 Rec. de Multas, Juros de Mora Aplicados pelo Tribunal Contas da União ⁽¹⁴³⁾
 Rec. de Multas por Auto de Infração ⁽¹⁴³⁾
 Rec. de Multas, Juros de Mora Prev. Legislação de Lubrificantes
 Combustíveis ⁽¹⁴³⁾
 Rec. de Multas Previstas na Legislação Minerária ⁽¹⁴³⁾
 Rec. de Multas, Juros de Mora Prevista Legislação da Defesa Direitos Difusos ⁽¹⁴³⁾
 Rec. de Multas, Juros de Mora Prevista Infração Legislação Transporte Ferroviário ⁽¹⁴³⁾
 Rec. de Multas, Juros de Mora Decorrente de Sentença Penal
 Condenatória ⁽¹⁴³⁾
 Rec. de Multas e Juros de Mora por Danos ao Meio Ambiente ⁽¹⁴³⁾
 Rec. de Multas e Juros Mora Prev. na Legisl. Sanitária ⁽¹⁴³⁾
 Rec. de Outras Multas ⁽¹⁴³⁾
;

Doações (144)

Doações Correntes ⁽¹⁴⁴¹⁾
 Transferências de Pessoas ⁽¹⁴⁴¹⁾
 Transferências de Convênios de Instituições Privadas ⁽¹⁴⁴¹⁾
 Doações de Capital ⁽¹⁴⁴²⁾
 Transferência de Convênios de Instituições Privadas ⁽¹⁴⁴²⁾
;

Receitas Diversas e Não Identificadas (145):

Neste item devem ser classificadas as receitas não incluídas nos itens anteriores:

Receita não Operacional (145)

Rec. de Alienações de Bens Apreendidos (145)

Receitas Correntes Diversas (145)

Receita de Parcelamentos de Outras Receitas (145)

Rec. de Parcelamento da Dívida Ativa não Tributária de Outras

Receitas (145)

Receita de Alienação de Bens Apreendidos Associados ao Tráfico

Ilícito de Entorpecentes e Drogas Afins (145)

Rec. de Produto Dep. Abandonado (Dinheiro/Objeto Valor) (145)

Receita Part. Seguro - DPVAT- Sistema Nacional de Trânsito (145)

Rec. de Reserva Global de Reversão (145)

Receita da "Terceirização" da Folha de Pagamento dos Agentes

Públicos (145)

Restituições de Benefícios não Desembolsados (145)

Restituição de Contribuições Previdenciárias Complementares (145)

Restituições não Reclamadas das Condenações Judiciais (145)

Ressarcimento p/ Operações de Seguros Privados de Assistência à

Saúde (145)

Ressarcimento do Custo de Disponibilização de Medicamentos (145)

Restituições ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (145)

Recuperação de Despesas de Exercícios Anteriores (145)

Ressarcimento de Pagamento de Honorários Técnico-Periciais (145)

Ressarcimento de Despesas do Porte de Remessa e Retorno dos Autos

(145)

Indenizações e Restituições (145)

Outras Restituições (145)

SalDOS de Exercícios Anteriores (145)

SalDOS de Exercícios Anteriores – Convênios (145)

SalDOS Exercícios Anteriores – Receita do Tesouro (145)

SalDOS Exercícios Anteriores - Receita Diretamente Arrecadados (145)

Receita de Variação Cambial (145)

.....

08.06.00 DESPESAS

08.06.01 DESPESAS E SEUS COMPONENTES NO MEFP 2001

Considera-se **despesa (2)**¹⁴⁵ o fato econômico que reduz o patrimônio líquido como resultado de uma transação. A atuação dos governos em prover bens e serviços à população por meios não mercantis e redistribuir renda e riqueza mediante transferências se faz por meio de transações, que podem ser classificadas por critérios econômicos ou funcionais. A **classificação econômica** baseia-se no tipo de despesa incorrido nas atividades do governo. A **classificação funcional** fundamenta-se nos objetivos da despesa incorrida, como por exemplo saúde, previdência ou educação.

As transações que representam devoluções, recuperação de pagamentos efetuados a maior e outras equivalentes são classificadas como despesas negativas ou estornos e permitem corrigir a redução excessiva do patrimônio líquido registrada previamente.

A doação de propriedade de um ativo sem contraprestação reduz o patrimônio líquido da unidade e esta transação é considerada despesa. No entanto, a aquisição de um ativo não financeiro mediante compra ou troca não afeta o patrimônio líquido e, portanto, não é considerada despesa.

O momento do registro da despesa é o da ocorrência da transação ou outro evento que gera a obrigação incondicional para a unidade governamental. Conceitualmente, a compra de bens que não são usados de imediato é **aumento de estoque** e não despesa efetiva. Somente quando se der o consumo do bem durante o processo produtivo ou outro uso qualquer é que se registra uma transação, reduzindo-se o estoque e aumentando-se a despesa (ou outra categoria, segundo o uso que se fizer dos bens).

Segue abaixo a classificação econômica da despesa.

Remuneração de Empregados (21)

Esta categoria refere-se à remuneração dos servidores/empregados, em dinheiro ou em espécie, como contraprestação pelo trabalho, exceto quando relacionado à formação de capital por conta própria. Abrangem os **salários e vencimentos (211)** e as **contribuições sociais (212)** a sistemas de seguridade social feitas por empregadores em proveito dos empregados.

Salários e Vencimentos (211)

Esta categoria abrange os pagamentos em dinheiro e em espécie e as contribuições sociais pagas mediante dedução da remuneração dos servidores/empregados.

Salários e Vencimentos em Dinheiro (2111)

Esta categoria compreende os pagamentos em dinheiro, efetuados pelo governo aos empregados em troca da prestação do serviço. Compreende toda a remuneração de empregados, exceto as contribuições sociais pagas pelo poder público em proveito dos seus servidores.

¹⁴⁵ Dígito inicial indicativo para a classificação do MEFP 2001.

Salários e Vencimentos em Espécie (2112)

Esta categoria compreende os pagamentos em espécie fornecidos pelo governo, como moradia, veículos, creche, transporte e outros bens disponíveis para o uso pessoal dos servidores/empregados. Os juros subsidiados nos empréstimos recebidos pelos empregados e concedidos pelo governo também se classificam nesta categoria.

Contribuições Sociais (212)

Esta categoria compreende os pagamentos efetivos ou presumidos, feitos por unidades de governo geral a sistemas de seguridade social que proporcionam aos servidores/empregados o direito a receber prestações sociais, incluindo pensões ou outros tipos de aposentadorias.

Contribuições Sociais Efetivas (2121)

Esta categoria compreende as contribuições pagas a empresas de seguro, fundos de seguridade social ou outras unidades institucionais responsáveis pela administração e gestão dos sistemas de seguridade social, incluídas as unidades de governo geral que administram fundos de pensão não autônomos.

Contribuições Sociais Imputadas (2122)

Há casos em que o governo fornece benefícios sociais diretamente aos empregados, ex-empregados ou dependentes, sem a participação de fundo de pensão (autônomo ou não autônomo). Nessas situações, esta categoria compreende o valor das contribuições imputadas equivalentes ao valor das contribuições sociais que seriam necessárias à cobertura do direito correspondente.

Uso de Bens e Serviços (22)

Esta categoria compreende os bens e serviços utilizados na produção de outros bens e serviços mercantis e não mercantis (exceto a formação de capital por conta própria), mais os bens adquiridos para revenda, menos a variação líquida do estoque dos trabalhos em andamento, bens acabados e bens para revenda. Compras de armas e equipamento de disparo de armas pelas Forças Armadas são classificados como uso de bens e serviços. Por outro lado, as armas e veículos blindados adquiridos pela polícia ou pelos serviços de segurança interna classificam-se como aquisições de ativos fixos.

O valor do uso de bens e serviços em um período contábil pode ser estimado deduzindo-se o valor da variação do estoque de material e provisões do valor das compras efetuadas.

Consumo de Capital Fixo - CCF (23)

Esta categoria compreende a diminuição do valor dos ativos fixos possuídos e utilizados por uma unidade de governo geral durante um período contábil em decorrência de deterioração física, obsolescência normal ou dano acidental normal. O consumo de capital fixo é calculado a partir da vida útil do bem e dos preços médios dos ativos no período. As variações de preço dos ativos não são consideradas consumo de capital fixo e sim ganhos de valorização.

Juros (24)

Esta categoria compreende os juros devidos pelo incorrimento (aumento) de passivos mediante depósitos, títulos distintos de ações, empréstimos e contas a pagar financiados por terceiros. Os juros por competência se apropriam durante toda a vigência do

contrato que gerou o passivo; os juros incorridos e não pagos acrescem ao principal. Os juros classificam-se em três categorias: a) pagos a não residentes (241); b) pagos a residentes que não constituem uma unidade governamental; e, c) pagos a outras unidades do governo geral (243).

Subsídios (25)

Esta categoria compreende os pagamentos correntes unilaterais (isto é, sem contraprestação) que unidades de governo fazem a corporações com o objetivo de influir nos seus níveis de produção ou nos preços dos bens ou serviços por elas produzidos.

Transferências¹⁴⁶ (26)

Esta categoria compreende as transferências não obrigatórias, correntes e de capital, de uma unidade de governo a outra unidade de governo ou organização internacional. As transferências classificam-se pelo tipo de unidade recebedora e pela categoria econômica (corrente ou de capital) e subdividem-se em: a) **transferências a governos estrangeiros (261)**, **transferências a organizações internacionais (262)** e **transferências a outras unidades de governo geral (263)**.

Benefícios Sociais (27)

Esta categoria refere-se a transferências sociais em dinheiro ou em espécie para proteger a população em geral ou alguns de seus segmentos específicos contra certos riscos sociais, isto é, eventos ou circunstâncias que podem afetar adversamente o bem-estar das famílias interessadas. Podem ser classificados em: a) **benefícios de previdência social**, b) **benefícios de assistência social** e c) **benefícios sociais do empregador**.

Benefícios de Previdência Social (271)

Esta categoria compreende benefícios sociais em dinheiro ou em espécie pagáveis às famílias pelos sistemas de previdência social. São exemplos, para fins de EFP: auxílio-doença, auxílio-maternidade, seguro-desemprego, pensões, aposentadorias e auxílio-funeral. Os benefícios sociais em espécie consistem em bens e serviços adquiridos de produtores mercantis em proveito das famílias ou reembolsos de benefícios adquiridos pelas famílias em conformidade com as regras do sistema. Em geral, caracterizam-se como tratamentos médicos, dentários, internações hospitalares e outros serviços ou bens similares.

Benefícios de Assistência Social (272)

Esta categoria compreende transferências pagáveis às famílias para proteção contra riscos sociais, mas que não são efetuadas por sistemas de previdência social. São exemplos os benefícios da RMV – renda mensal vitalícia por idade ou invalidez e a bolsa-família, entre outros.

Benefícios Sociais do Empregador (273)

Esta categoria compreende os benefícios sociais em dinheiro ou em espécie prestados pelas unidades de governo a seus servidores/empregados ou a sobreviventes ou dependentes de servidores elegíveis a tais pagamentos. Os gastos com pensões e aposentadorias classificam-se como redução de passivos e não como despesa de benefícios sociais.

¹⁴⁶ No Manual de Estatísticas de Finanças Públicas MEFP 2001 esta categoria é denominada “Doações”.

Outras Despesas (28)

Esta categoria compreende as despesas não classificáveis nas categorias anteriores.

Despesas Patrimoniais Distintas de Juros (281)

Esta categoria compreende os pagamentos efetuados por unidades de governo geral pelo uso de ativo financeiro ou ativo tangível não produzido de propriedade de terceiros. Esses pagamentos podem assumir a forma de dividendos, retiradas de renda de quase corporações, despesas patrimoniais atribuídas a titulares de apólices de seguro ou aluguéis.

Dividendos (2811)

Esta categoria compreende os pagamentos de dividendos decorrentes do domínio ou controle acionário das corporações públicas.

Retiradas de Renda de Quase Corporações (2812)

Esta categoria compreende os pagamentos relativos à retirada de rendas de quase corporações, de forma análoga à distribuição de dividendos pelas corporações.

Despesas Patrimoniais Atribuídas a Titulares de Apólices de Seguro (2813)

Esta categoria compreende as rendas recebidas do investimento das reservas técnicas constituídas por corporações públicas ou unidades de governo geral que operem sistemas de seguros. Essas reservas técnicas são consideradas ativos dos titulares ou beneficiários das apólices e passivos das seguradoras; assim são também consideradas as receitas decorrentes de seu investimento.

Aluguéis (2814)

Esta categoria compreende a despesa incorrida pelo arrendamento de terras e terrenos, ativos do subsolo e outros ativos de origem natural.

Outras Despesas Diversas (282)

Esta categoria compreende, dentre outras: a) transferências correntes a instituições sem fins lucrativos a serviço das famílias; b) impostos correntes e de capital, taxas obrigatórias e multas impostas por um nível de governo a outro (elimina-se na consolidação intersetorial); c) créditos tributários líquidos (quando o valor de um crédito tributário é superior ao valor do imposto devido pelo contribuinte por outro motivo e se entrega ao contribuinte o excedente, o valor líquido é considerado despesa e não imposto negativo); d) multas e sanções pecuniárias impostas por tribunais; e) indenizações por lesões ou danos causados por desastres naturais; f) indenizações por danos causados por unidades de governo geral, exceto as de seguros distintos dos de vida; g) bolsas de estudo e outros benefícios educacionais; h) transferências de capital a empresas mercantis e instituições sem fins lucrativos a serviço das famílias, para financiar total ou parcialmente os custos de aquisição de ativos não financeiros, cobrir grandes déficits operacionais acumulados por dois anos ou mais, cancelar uma dívida por acordo mútuo com o devedor ou assumir uma dívida; i) prêmios de seguro distintos dos de vida, pagáveis a seguradoras para cobertura contra eventos ou acidentes; j) indenizações de seguros distintos dos de vida, pagáveis pelos sistemas de seguros administrados por unidade de governo geral, no adimplemento de indenizações por eventos ocorridos no período contábil atual; l) compra de bens e serviços de produtores

mercantis, a ser distribuídos diretamente a famílias para consumo final e que não se classifiquem como benefícios sociais.

Esta categoria se subdivide em **Outras Despesas Diversas Correntes (2821)** e **Outras Despesas Diversas de Capital (2822)**.

08.06.02 FUNÇÕES DE GOVERNO

Introdução

A Classificação das Funções de Governo (CFG) é um tipo de classificação orçamentária utilizado pela administração pública e que representa a agregação dos créditos distribuídos pelos grandes objetivos das políticas públicas. O Manual adota a classificação estabelecida pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE e publicada pela Organização das Nações Unidas – ONU no compêndio *Classifications of Expenditure According to Purpose* (Classificação do Gasto Segundo a Finalidade), com a seguinte estrutura:

Serviços Públicos Gerais (701)

A função Serviços Públicos Gerais abrange, dentre outros, os serviços de administração, operação ou apoio aos órgãos executivos e legislativos, assuntos e serviços financeiros e fiscais em todos os níveis de governo, administração de assuntos e serviços externos, administração e operação de serviços gerais de pessoal, incluindo o desenvolvimento e implementação de políticas gerais, a operação de serviços gerais de planejamento econômico e social e de estatística.

Também inclui a administração da dívida pública e as transferências entre diferentes níveis de governo que sejam de caráter geral e não alocadas a uma função específica.

Defesa (702)

A função Defesa abrange a administração de assuntos e serviços de defesa militar e civil, inclusive o envolvimento de instituições e a população civil, a formulação de planos de contingência, a administração e operação de missões de ajuda militar credenciadas junto a governos estrangeiros ou agregadas a organizações ou alianças militares internacionais e a administração e operação de agências governamentais envolvidas na pesquisa aplicada e no desenvolvimento experimental relacionados com a defesa.

Ordem Pública e Segurança (703)

A função Ordem Pública e Segurança abrange a administração, operação ou apoio a atividades como formulação, administração, coordenação e monitoramento de políticas, planos, programas e orçamentos gerais relativos à ordem pública e à segurança; a administração de assuntos e serviços de polícia inclusive, a regulamentação e controle do tráfego rodoviário, a prevenção do contrabando e o controle da pesca em alto-mar e oceânica.

Também inclui administração, operação ou apoio a tribunais de justiça cível e criminal e ao sistema judicial, incluindo a aplicação de multas e decisões legais impostas pelos tribunais e, ainda, a administração de assuntos e serviços de prevenção e combate a incêndios.

Assuntos Econômicos (704)

A função Assuntos Econômicos contempla a administração de assuntos e serviços econômicos e comerciais em geral, incluindo o comércio exterior, a formulação e implementação de políticas, a articulação entre entidades do governo e entre este e empresas, a regulamentação ou apoio a atividades em geral, tais como o comércio de exportação e importação, o mercado de matérias-primas e capital, o controle de renda, a promoção comercial em geral, a regulamentação geral de monopólios e outras restrições ao comércio e à entrada em mercados.

Também inclui a supervisão do setor bancário, a operação ou apoio a instituições que tratam de patentes, marcas, direitos autorais, registro de empresas mercantis, previsão meteorológica, padrões, pesquisas hidrológicas, pesquisas geodésicas e outras. Contemplam também as subvenções, empréstimos ou subsídios para promover políticas e programas econômicos e comerciais em geral. Tais setores referem-se à mineração, indústria e construção, combustíveis e energia, agricultura, silvicultura, pesca e caça, transporte, comunicações e outros como o turismo e armazenamento.

Proteção Ambiental (705)

A função Proteção Ambiental inclui as ações relativas à gestão de resíduos, como administração, supervisão, inspeção, operação ou apoio a sistemas de coleta, tratamento e eliminação de resíduos, a gestão de águas como a administração, supervisão, inspeção, operação ou apoio a sistemas de esgoto e tratamento de águas residuais; a redução da poluição e administração, supervisão, inspeção, operação ou apoio a atividades relacionadas com a proteção da biodiversidade, como as atividades relacionadas com a proteção de espécies da fauna e da flora (incluindo a reintrodução de espécies extintas e a recuperação de espécies ameaçadas de extinção) e com a proteção de habitats (incluindo gestão de parques e reservas naturais).

Inclui, ainda, a administração e operação de agências governamentais envolvidas na pesquisa aplicada e no desenvolvimento experimental relacionados com a proteção ambiental.

Habitação e Serviços Comunitários (706)

A função Habitação e Serviços Comunitários contempla a administração de assuntos e serviços de desenvolvimento habitacional, inclusive a promoção, monitoração e avaliação, ações de desenvolvimento e regulamentação de padrões habitacionais, iluminação pública, fornecimento de água e desenvolvimento.

Inclui também a administração de assuntos e serviços de desenvolvimento comunitário; administração de leis de zoneamento e regulamentos de uso do solo e construção; o planejamento de novas comunidades ou de comunidades recuperadas; e o planejamento da melhoria e do desenvolvimento de instalações de habitação, indústria, serviços

públicos, saúde, educação, cultura e lazer, dentre outros, para as comunidades. Inclui também a preparação de sistemas de financiamento do desenvolvimento planejado.

Além disso, a função absorve as atividades de administração de assuntos de fornecimento de água, avaliação de necessidades futuras e o aferimento da disponibilidade com base na referida avaliação; supervisão e regulamentação de todos os aspectos do fornecimento de água potável, incluindo pureza, preços e controles de quantidade. Abrange também a administração do desenvolvimento e regulamentação de padrões de iluminação pública.

Saúde (707)

A função Saúde inclui gastos com serviços prestados a indivíduos e gastos prestados em caráter coletivo. As despesas gerais associadas à administração ou funcionamento de um grupo de hospitais, clínicas, consultórios etc. são consideradas despesas individuais. Os serviços coletivos de saúde ocupam-se com questões como formulação e administração da política governamental; estabelecimento e aplicação de padrões para o pessoal médico e paramédico e para hospitais, clínicas, consultórios etc.

Classificam-se na função Saúde a regulamentação e o licenciamento de prestadores de serviços de saúde; a pesquisa aplicada e o desenvolvimento experimental em questões médicas e relacionadas com a saúde. Contempla, ainda, subvenções, empréstimos e subsídios de apoio à pesquisa aplicada e ao desenvolvimento experimental relacionados com saúde e realizados por entidades não governamentais como institutos de pesquisa e universidades.

A função inclui a administração, inspeção, operação ou apoio a serviços de saúde pública como operação de bancos de sangue (coleta, processamento, armazenamento, transporte), diagnóstico de doenças (câncer, tuberculose, doenças venéreas), prevenção (imunização, inoculação), monitoração (nutrição infantil, saúde infantil), coleta de dados epidemiológicos, serviços de planejamento familiar e outros.

Também abrange a preparação e divulgação de informações sobre questões de saúde pública, além da administração e operação de agências governamentais envolvidas em pesquisa aplicada e desenvolvimento experimental relacionados com saúde.

Lazer, Cultura e Religião (708)

A função Lazer, Cultura e Religião inclui gastos com serviços prestados a pessoas e famílias **individuais** e gastos com serviços prestados em caráter **coletivo**. Os serviços coletivos referem-se àqueles prestados à comunidade como um todo. Incluem atividades como formulação e administração de políticas governamentais; formulação e aplicação de legislação e padrões de prestação de serviços recreativos e culturais; e pesquisa aplicada e desenvolvimento experimental em assuntos e serviços recreativos, culturais e religiosos.

Inclui ainda, a prestação de serviços culturais; administração de assuntos culturais e supervisão e regulamentação de instalações culturais.

A função abrange a administração, supervisão e regulamentação de serviços de radiodifusão e publicação, além da operação ou apoio a serviços de radiodifusão e

publicação.

Compõe também a citada função ações que envolvem subvenções, empréstimos ou subsídios de apoio: à construção ou aquisição de instalações para radiodifusão televisiva ou radiofônica; à construção ou aquisição de imóveis, equipamentos ou materiais para a publicação de jornais, revistas ou livros; à produção e apresentação de materiais para radiodifusão; à obtenção de notícias ou outras informações; à distribuição de obras publicadas.

Educação (709)

A função Educação inclui gastos com serviços prestados a alunos e estudantes individuais e serviços prestados em caráter coletivo.

Os serviços educacionais coletivos dizem respeito a questões como formulação e administração da política governamental; estabelecimento e aplicação de padrões; regulamentação, licenciamento e supervisão de instituições educacionais; e pesquisa aplicada e desenvolvimento experimental em assuntos e serviços de educação. Entretanto, as despesas gerais associadas à administração ou funcionamento de um grupo de escolas, faculdades etc. são consideradas gastos individuais.

As despesas assim incorridas são classificadas nos grupos denominados de educação pré-primária e primária, educação secundária, educação superior e respectivos desdobramentos.

Inclui também a administração e operação de agências governamentais envolvidas em pesquisa aplicada e desenvolvimento experimental relacionados com educação; como também as subvenções, empréstimos e subsídios de apoio à pesquisa aplicada e ao desenvolvimento experimental relacionados com educação, realizados por entidades não governamentais como institutos de pesquisa e universidades.

Proteção Social (710).

Os dispêndios governamentais com proteção social incluem gastos com serviços e transferências fornecidos a pessoas e famílias **individuais** e gastos com serviços prestados em caráter **coletivo**, relativos aos seguintes temas: doença e invalidez, velhice, auxílio-funeral, família e filhos, desemprego e moradia.

Os gastos com serviços e transferências individuais correspondem a prestação de proteção social na forma de benefícios em dinheiro e benefícios em espécie a pessoas socialmente excluídas ou em risco de exclusão social (como pessoas miseráveis, trabalhadores de baixa renda, imigrantes, populações indígenas, refugiados, viciados em álcool e drogas, vítimas de crimes violentos etc.). Abrangem também a administração e operação desses sistemas de proteção social. Compreendem benefícios em dinheiro, como apoio à renda e outros pagamentos em dinheiro a pessoas miseráveis e vulneráveis, para ajudar a aliviar a pobreza ou auxiliar em situações difíceis; e ainda benefícios em espécie, como abrigo e alimentação de curto e longo prazos fornecidos a pessoas miseráveis e vulneráveis, recuperação de viciados em álcool e drogas, serviços e bens de ajuda a pessoas vulneráveis como aconselhamento, abrigo diurno, ajuda na realização de tarefas diárias, alimentação, vestuário, combustível etc.

Os serviços coletivos de proteção social dizem respeito a questões como formulação e administração da política governamental; formulação e aplicação de legislação e padrões de fornecimento de proteção social; e pesquisa aplicada e desenvolvimento experimental em assuntos e serviços de proteção social. Referem-se aos programas de:

- administração, operação ou apoio a atividades como formulação, administração, coordenação e monitoração de políticas, planos, programas e orçamentos gerais de proteção social; preparação e aplicação de legislação e padrões de prestação de proteção social; produção e divulgação de informações gerais, documentação técnica e estatística de proteção social.

- prestação de proteção social na forma de benefícios em dinheiro e benefícios em espécie a vítimas de incêndios, enchentes, terremotos e outros desastres em tempo de paz; aquisição e armazenamento de alimentos, equipamentos e outros suprimentos para uso emergencial em caso de desastres em tempo de paz dentre outros assuntos.

Esta categoria pode ser aplicada às despesas do governo e à aquisição líquida de ativos não financeiros e possui três níveis de detalhamento: divisões, grupos e classes.

A estrutura orçamentária em vigor é definida pela Portaria MOG nº 42 de 14/4/1999, que dispõe sobre a classificação orçamentária para os entes da Federação. A classificação do MEFP 2001 equivale às funções da estrutura brasileira, pois correspondem aos objetivos gerais das ações de governo, enquanto grupos e classes equivalem, respectivamente, a subfunções e a programas.

08.06.03 CLASSIFICAÇÃO ECONÔMICA DA DESPESA APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

O MEFP 2001 considera a despesa efetiva e obedece ao regime de competência da despesa. No entanto, no caso brasileiro, para fins de estatística fiscal, em função das particularidades da legislação brasileira, haverá tratamento dos dados em relação à despesa do exercício financeiro cujos empenhos foram inscritos em restos a pagar não processados. Esses empenhos, embora considerados como despesa realizada no exercício, conforme dispõe a Lei 4.320/1964, não se caracterizam como despesa liquidada do exercício e sim despesa orçamentária.

Neste caso, as estatísticas elaboradas para um dado exercício devem excluir os empenhos inscritos em restos a pagar não processados no próprio exercício e considerar o valor dos empenhos inscritos em restos a pagar não processados em exercícios anteriores cuja liquidação tenha se efetivado no exercício financeiro a que se referem a estatística.

08.06.03.01 Principais Agregados da Despesa

Os principais agregados da despesa orçamentária classificada por natureza da despesa aplicados ao Governo Geral estão a seguir detalhados, em uma enumeração não exaustiva:

Remuneração aos Empregados (21)

Vencimentos e Vantagens Fixas (2111)
Aposentadorias e Reformas (2111)
Pensões (2111)
Contratação por Tempo Determinado (2111)
Outras Despesas Variáveis (2111)
Sentenças Judiciais¹⁴⁷ (2111)
Despesas de Exercícios Anteriores¹⁴⁸ (2111)
Participações/Contribuições Estatutárias (2111)
Honorários de Diretoria e Conselho de Administração (2111)
Auxílio-Fardamento (2112)
.....;

Contribuições Sociais (21)

Contribuições Sociais Efetivas (2121)
Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência (2121)
Obrigações Patronais (2122)
.....;

Uso de Bens e Serviços (22)

Diárias – Pessoal Civil e Militar (22)
Passagens e Despesas com Locomoção (22)
Serviços de Consultoria (22)
Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física e Jurídica (22)
Locação de Mão de Obra (22)
Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos (exceto Pessoal e Depreciação) (22)
Carros de Combate (22)
.....;

Consumo de Capital Fixo (23)

Depreciação (23)
Amortização (23)
Exaustão (23)
.....;

Juros (24)

Despesas Financeiras (Externa) (241)
Despesas Financeiras (Interna) (242)
Despesas Financeiras (Unidades de Governo) (243)
.....;

Subsídios (25)

¹⁴⁷ No elemento de despesas de sentenças judiciais, utiliza-se o subitem da despesa para classificar as diversas aplicações do gasto. Se este se refere a despesas com previdência social, classifica-se como a respectiva despesa efetiva.

¹⁴⁸ No elemento de despesas de exercícios anteriores, utiliza-se o subitem da despesa para classificar as diversas aplicações do gasto. Se este se refere a despesas com previdência social, classifica-se como a respectiva despesa efetiva.

Concessão de Empréstimos e Financiamentos (251)
Equalização de Preços e Taxas (252)
Auxílios (252)
.....;

Transferências (26)

Transferência ao Exterior (261)
Transferências aos Estados e ao Distrito Federal (263)
Transferência aos Municípios (263)
.....;

Benefícios Sociais (27)

Benefícios de Previdência Social (271)

Aposentadorias e Reformas (271)
Pensões (271)
Outros Benefícios Previdenciários (271)
Outros Benefícios de Natureza Social (271)
.....;

Benefícios de Assistência Social (272)

Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso (2721)
Pensão Especial das Vítimas da Hemodiálise (2721)
Pensão Especial das Vítimas da Hanseníase (2721)
Aposentadorias e Reformas (Auxílio-Invalidez) (2721)
Outros Auxílios Financeiros a Pessoa Física (2721)
Pensões Acidentárias (2721)
Pensões Vitalícias da Síndrome da Talidomida (2721)
Pensões Vitalícias de Seringueiros (2721)
.....;

Benefícios Sociais do Empregador (273)

Outros Benefícios Assistenciais (273)
Vencimentos e Vantagens Fixas (Licença-Prêmio e Capacitação) (273)
Salário-Família (273)
Despesas Exercícios Anteriores (Contribuições Fechadas de
Previdência/Ressarcimento Médico Odontológico) (273)
Plano de Pensão e Saúde (273)
.....;

Outras Despesas (28)

Remuneração de Cotas de Fundos Autônomos (281)
Participação de Acionistas Não Controladores (281)
Resultado da Equivalência Patrimonial (281)
Arrendamento Mercantil (2814)
Despesas Operacionais com Vendas (2821)
Auxílio Financeiro a Estudantes (2821)
Auxílio Financeiro a Pesquisadores (2821)
Outras Despesas Operacionais (2821)
Despesas de Administração (2821)
Despesas não Operacionais (2821)

IR Diferido (2821)
Obrigações Tributárias e Contributivas (2821)
Depósitos Compulsórios (2821)
.....;

08.06.03.02 Principais Agregados da Despesa por Função

A seguir, constam alguns exemplos da classificação orçamentária de funções e programas da estrutura orçamentária da administração pública (governo geral) comparada à de EFP 2001:

1- Função (Portaria 42/1999)	Função EFP 2001
01 Legislativa	
03 Essencial à Justiça	
04 Administração	701 - Serviços Públicos Gerais
07 Relações Exteriores	
09 Previdência Social	
28 Encargos Especiais	

II- Função/Subfunção de EFP 2001

707	Saúde
7071	Produtos, Instrumentos e Equipamento Médico
7072	Serviços Ambulatoriais
7073	Serviços Hospitalares
7074	Serviços de Saúde Pública
7075	Pesquisa e Desenvolvimento – Saúde
7076	Saúde – Não Classificado em Outra Parte

III – Subfunção/Grupos de EFP 2001:

7045 Transportes

	70451 Transporte Rodoviário	
	70452 Transporte Aquaviário	
	70453 Transporte Ferroviário	
	70454 Transporte Aéreo	
	70455 Transporte	por Oleodutos,
Gasodutos e Outros Sistemas de Transporte;		

7091 Educação Pré-Primária e Primária

70911 Educação Pré-Primária
70912 Educação Primária;

7092 Educação Secundária

70921 Educação Secundária Básica
70922 Educação Secundária Avançada;

7093 Educação do Segundo Grau

70931 Educação do Segundo Grau.

08.07.00 BALANÇO PATRIMONIAL

08.07.01 BALANÇO PATRIMONIAL

O **Balanço Patrimonial (6)**¹⁴⁹ (ou compilação dos estoques) é o demonstrativo dos valores dos ativos possuídos em um momento específico e dos direitos financeiros ou passivos mantidos por outras unidades contra o proprietário desses ativos. O **patrimônio líquido**, que é um indicador de riqueza patrimonial, é a diferença entre o valor total dos ativos e o valor total dos passivos.

Os **ativos** registrados nas Estatísticas de Finanças Públicas (EFP) são entidades econômicas sobre as quais as unidades institucionais exercem direitos de propriedade, individual ou coletivamente, e das quais seus proprietários podem extrair benefícios econômicos ao mantê-las ou utilizá-las durante um período de tempo. Assim, as unidades do governo frequentemente possuem:

✓ **Ativos de uso geral**, que são ativos que outras unidades provavelmente possuiriam e utilizariam de forma semelhante, como escolas, equipamento de construção de estradas, equipamento contra incêndio, edifícios de escritório, mobiliário e computadores;

✓ **Ativos de infraestrutura**, que são ativos não financeiros imóveis geralmente desprovidos de usos alternativos e que beneficiam a comunidade em geral, como ruas, autoestradas, sistemas de iluminação, pontes, redes de comunicação, canais e diques; e

✓ **Ativos do patrimônio nacional**, que são ativos que o governo pretende preservar indefinidamente, por seu singular significado histórico, cultural, educativo, artístico ou arquitetônico.

08.07.01.01 Classificação de Ativos e Passivos no MEFP 2001

Esta categoria compreende os ativos não financeiros e financeiros que, na condição de ativos econômicos, proporcionam benefícios aos seus proprietários.

Ativos não Financeiros (61)

Definem-se por exclusão: correspondem aos ativos econômicos que não são ativos financeiros. Classificam-se em ativos fixos, estoques, objetos de valor e ativos não produzidos. Os **ativos fixos (611)** correspondem aos ativos produzidos cuja utilização no processo de produção é superior a um exercício financeiro. Os **estoques (612)** são bens e serviços que os produtores mantêm para venda ou uso posterior. Os **objetos de valor (613)** são bens produzidos de valor considerável, adquiridos e mantidos principalmente como reservas de valor e não para a produção ou consumo. Os **ativos não produzidos (614)** consistem em ativos tangíveis de origem natural sobre os quais se exercem direitos de propriedade e também em **ativos não produzidos intangíveis (6144)**. Os ativos de origem natural incluem a **terra (6141)**, os **ativos do subsolo (6142)**, **outros ativos de origem natural (6143)** e **ativos não produzidos intangíveis (6144)**.

¹⁴⁹ Dígito inicial indicativo para a classificação do MEFP 2001.

Ativos Fixos (611)

Esta categoria abrange os ativos utilizados reiterada ou continuamente em processos de produção por período superior a um ano. Subdividem-se em **edifícios e estruturas (6111)**, **maquinaria e equipamento (6112)** e **outros ativos fixos (6113)**.

Edifícios e Estruturas (6111)

Esta categoria compreende as **moradias (61111)**, os **edifícios não residenciais (61112)** e as **outras estruturas (61113)**. O valor desses ativos inclui os custos de limpeza e preparação dos terrenos assim como o valor de todas as pertenças, instalações e equipamento que sejam parte integrante das estruturas.

Moradias (61111)

Esta categoria inclui os edifícios residenciais para civis e militares, garagens e outras estruturas associadas, casas flutuantes e barcos residenciais.

Edifícios Não Residenciais (61112)

Esta categoria inclui os edifícios não residenciais como escritórios, hospitais, escolas, armazéns, edifícios industriais, comerciais, hotéis e restaurantes. Incluem-se os edifícios militares destinados à produção.

Outras Estruturas (61113)

Esta categoria inclui todas as estruturas distintas de edifícios, como ruas, estradas, pontes, rodovias, túneis, ferrovias, aeroportos, metrô e pistas de pouso; redes de esgoto, hidrovias, portos, represas e outras obras hidráulicas; poços, túneis e outras estruturas associadas à extração de ativos do subsolo; linhas de comunicação, linhas de transmissão de energia elétrica, gasodutos e oleodutos; e instalações recreativas e desportivas ao ar livre.

Máquinas e Equipamento (6112)

Esta categoria corresponde a máquinas e equipamento que não seja parte integrante de edifícios ou estruturas. Subdivide-se em **equipamento de transporte (61121)** e **outros tipos de máquinas e equipamento (61122)**.

Equipamento de Transporte (61121)

Esta categoria inclui os veículos automotores, reboques e semireboques, navios, locomotivas e material rodante ferroviário, aeronaves, motocicletas e bicicletas.

Outros Tipos de Máquinas e Equipamento (61122)

Esta categoria compreende o equipamento de escritório, contabilidade e informática, as máquinas elétricas, equipamento de rádio, televisão e comunicação, aparelhos médicos, instrumentos ópticos, mobília, relógios, instrumentos musicais e artigos desportivos. Também inclui obras de arte ou antiguidades, esculturas, pinturas e coleções museológicas destinadas a produzir serviços não mercantis.

Outros Ativos Fixos (6113)

Esta categoria inclui os **ativos cultivados (61131)** e os **ativos fixos intangíveis (61132)**.

Ativos Cultivados (61131)

Esta categoria compreende os animais e as plantas utilizados por mais de um ano na produção de outros bens e serviços, como os animais de tiro, cria, gado leiteiro, ovelhas e outros utilizados na produção de lã ou empregados no transporte.

Ativos Fixos Intangíveis (61132)

Esta categoria compreende a exploração mineral, os programas de informática, os originais de obras recreativas, literárias ou artísticas como filmes, gravações de som, manuscritos, fitas em que estejam gravados programas de rádio e televisão, espetáculos musicais ou eventos desportivos. Compreende ainda os conhecimentos especializados não classificados em outra categoria cujo uso esteja restrito à unidade detentora dos direitos de propriedade da informação ou a unidades licenciadas pela proprietária.

Estoques (612)

Esta categoria abrange os estoques de bens ou serviços que os produtores mantêm para venda, uso na produção ou outro uso posterior. Classificam-se como **estoques estratégicos (6121)** e **outros estoques (6122)**. Os estoques são avaliados a preços correntes de mercado.

Estoques Estratégicos (6121)

Esta categoria inclui os bens mantidos para fins estratégicos ou de emergência, os bens mantidos pelas entidades reguladoras do mercado e as mercadorias de especial importância para o país, como grãos ou petróleo.

Outros Estoques (6122)

Esta categoria inclui: **material e provisões (61221)**, **trabalhos em andamento (61222)**, **bens acabados (61223)** e **bens para revenda (61224)**.

Material e Provisões (61221)

Esta categoria compreende todos os bens em estoque (insumos) mantidos para uso no processo de produção. São avaliados a preços correntes de mercado.

Trabalhos em Andamento (61222)

Esta categoria inclui os bens e serviços parcialmente processados, fabricados ou montados, mas cuja produção será continuada em período posterior. São avaliados a preços correntes do custo de produção incorridos até o fechamento do balanço.

Bens Acabados (61223)

Esta categoria compreende os bens resultantes do processo de produção, destinados à venda ou transferência a outras unidades, mas ainda em mãos do produtor. São avaliados a valor corrente de venda.

Bens para Revenda (61224)

Esta categoria abrange os bens adquiridos para revenda ou a transferência a outras unidades sem processamento adicional. Inclui também os bens comprados por unidades do governo geral para distribuição gratuita ou a preços economicamente não significativos a outras unidades. São avaliados a valor corrente de reposição.

Objetos de Valor (613)

Esta categoria compreende bens de valor considerável, mantidos principalmente como depósitos de valor e não para fins de produção ou consumo, como as pedras e metais

preciosos, pinturas, esculturas e outros objetos reconhecidos como obras de arte ou antiguidades, joias de valor significativo desenhadas com pedras e metais preciosos, coleções e demais objetos de valor. São avaliados a preços correntes de mercado.

Ativos não Produzidos (614)

Esta categoria compreende os ativos tangíveis de origem natural sobre os quais se exercem direitos de propriedade e também os ativos intangíveis não produzidos, que são entes ideais de valor econômico e de existência essencialmente jurídica ou contábil. Esses ativos normalmente são avaliados a valor presente líquido e classificam-se em:

Terra (6141)

Esta categoria compreende a superfície do solo e as águas superficiais associadas, bem como as grandes benfeitorias que não possam ser fisicamente separadas da terra, com exceção das construções, plantações, ativos de subsolo, recursos biológicos não cultivados e recursos hídricos subterrâneos.

Ativos do Subsolo (6142)

Esta categoria compreende as reservas comprovadas de petróleo, gás natural, carvão, reservas de minerais metálicos e não metálicos. Excluem-se os poços de minas, galerias e outras instalações para extração de ativos do subsolo, que são ativos fixos (611) e não ativos do subsolo.

Outros Ativos de Origem Natural (6143)

Esta categoria compreende os recursos biológicos não cultivados, como as florestas virgens e as zonas pesqueiras comercialmente exportáveis, os recursos hídricos e o espectro eletromagnético.

Ativos Não Produzidos Intangíveis (6144)

Esta categoria compreende entes ideais de valor econômico e de existência essencialmente jurídica ou contábil. Alguns deles habilitam seus proprietários a participar de certas atividades específicas ou a produzir certos bens ou serviços específicos e impedir outras unidades de fazê-lo, a não ser mediante autorização do proprietário. Incluem as entidades patenteadas, os arrendamentos e outros contratos e os aviamentos adquiridos. Avaliam-se a preços correntes quando negociados em mercado.

Ativos Financeiros (62) e Passivos Financeiros (63)

Os ativos financeiros consistem em direitos financeiros, ouro monetário e Direitos Especiais de Saque (DES) rateados pelo FMI. Os direitos financeiros são ativos que habilitam uma unidade, proprietária do ativo (i.e., credora), a receber um ou mais pagamentos de uma segunda unidade, devedora, de acordo com os termos e condições especificados em contrato entre as duas unidades. Quando um direito financeiro é criado, o devedor incorre simultaneamente em um passivo de igual valor como contrapartida do ativo financeiro. As classificações de ativos e passivos financeiros baseiam-se sobretudo na liquidez e nas características jurídicas dos instrumentos que descrevem as relações subjacentes entre credor e devedor. A liquidez de um instrumento financeiro abrange características como negociabilidade, transferibilidade, comerciabilidade e conversibilidade.

Moeda e Depósitos (6212, 6222, 6312, 6322)

Esta categoria consiste das cédulas e moedas em circulação que são normalmente usadas para efetuar pagamentos, bem como dos depósitos. A moeda é considerada passivo da unidade que a emitiu.

Títulos Distintos de Ações (6213, 6223, 6313, 6323)

Esta categoria compreende os instrumentos financeiros negociáveis que servem de prova de que as unidades têm obrigações a liquidar mediante a entrega de dinheiro, de um instrumento financeiro ou de um outro artigo de valor econômico. Entre os exemplos, contam-se as letras, os bônus e debêntures (incluindo títulos conversíveis em ações), os certificados de depósitos negociáveis e as ações ou participações preferenciais que pagam uma renda fixa mas que não prevêem participação na distribuição do valor residual da corporação quando dissolvida.

Empréstimos (6214, 6224, 6314, 6324)

Um empréstimo é um instrumento financeiro criado quando um credor empresta recursos diretamente a um devedor e recebe um documento inegociável como comprovante do ativo. Essa categoria inclui empréstimos hipotecários, empréstimos em prestações, crédito para vendas a prazo, empréstimos para o financiamento de créditos e adiantamentos comerciais, acordos de recompra, ativos e passivos financeiros implicitamente criados por arrendamentos financeiros e créditos ou obrigações perante o FMI na forma de empréstimos. Créditos comerciais comuns e contas similares a receber/pagar não são empréstimos. Normalmente é necessário avaliar os empréstimos pelos preços nominais porque eles não são negociados regularmente no mercado. Os empréstimos que se tornaram negociáveis em mercados secundários devem ser reclassificados como títulos distintos de ações e devem ser avaliados com base nos preços de mercado ou nos seus valores justos, da mesma forma que os outros tipos de títulos distintos de ações.

Ações e Outras Participações (6215, 6225, 6315, 6325)

Esta categoria compreende todos os instrumentos e registros que outorgam ao titular o direito ao valor residual de uma corporação, depois que os direitos de todos os credores tenham sido satisfeitos. Além das ações ordinárias das corporações, classificam-se como ações e outras participações as participações em sociedades em nome coletivo e de responsabilidade limitada, as ações ou cotas preferenciais e as cotas de fundos mútuos de investimentos. Se possível, as ações e outras participações devem ser avaliadas a seus preços correntes em bolsas de valores ou outros mercados financeiros organizados, incluindo as ações de corporações públicas que sejam ativamente negociadas.

Reservas Técnicas de Seguros (6216, 6226, 6316, 6326)

Reservas técnicas de seguro consistem na participação líquida de famílias em fundos de pensão e em reservas de seguro de vida, prêmios pagos antecipadamente e reservas para indenizações pendentes. Unidades de governo geral podem incorrer em passivos por reservas técnicas de seguro na condição de operadoras de sistemas de seguros que não sejam de vida e de sistemas de pensão não autônomos ou não financiados, e podem possuir ativos na qualidade de detentores de apólices de seguro que não sejam de vida.

Derivativos Financeiros (6217, 6227, 6317, 6327)

Derivativos financeiros são instrumentos financeiros que estão vinculados a um instrumento financeiro específico, indicador ou mercadoria, e por meio dos quais riscos financeiros específicos podem ser negociados autonomamente em mercados financeiros.

Esta categoria compreende os contratos a termo ou a prazo, incluindo as permutas financeiras (*swaps*), e os contratos de opção. Avaliam-se pelo valor corrente de mercado ou por outros métodos de apuração do valor justo; no caso das opções, pode ser usado o valor do prêmio pago ou a pagar.

Outras Contas a Receber/Pagar (6218, 6228, 6318, 6328)

Esta categoria compreende os créditos comerciais e adiantamentos e outros artigos diversos que devem ser recebidos ou pagos. Incluem impostos apropriados mas não pagos, dividendos, compras e vendas de títulos, aluguéis, salários e vencimentos, contribuições sociais, benefícios sociais e itens similares.

Ouro Monetário e Direito Especial de Saque (623)

Esta categoria compreende moedas, lingotes e barras de ouro, com pureza de pelo menos 995/1000, que sejam propriedade de unidades que desempenham funções de autoridade monetária e parte integrante dos ativos das reservas oficiais da nação. O ouro monetário é avaliado a preços correntes e não constitui passivo para outra unidade. Os direitos especiais de saque (DES) são ativos de reserva internacionais criados pelo FMI e distribuídos entre seus membros com o propósito de complementar os ativos de reserva existentes. O direito especial de saque é um ativo financeiro sem passivo de contrapartida.

Patrimônio Líquido (PL)

O Patrimônio Líquido é a diferença entre o total dos ativos e o total dos passivos.

08.07.01.02 Partidas Informativas

Certas informações relevantes que não constam das estatísticas fiscais elaboradas segundo os conceitos do MEFP 2001, ou mesmo por opção do ente, devem ser indicadas como **partidas informativas**.

O **Ativo e o Passivo Contingentes** não são considerados no âmbito das estatísticas fiscais devido à sua natureza potencial, porém devem ser informados em partidas informativas quando há expressiva potencialidade de realização.

O valor presente dos **benefícios previdenciários** devidos no futuro de acordo com as regras atuais deve ser indicado como partida informativa.

A **dívida** se compõe de todos os passivos que exigem o pagamento de juros e/ou do principal pelo devedor ao credor em data acordada. Desta forma, todos os passivos do sistema de EFP classificam-se como dívida, exceto as ações e outras participações e os derivativos financeiros. Havendo dívida em **atraso**, as informações devem estar segregadas, diferenciando-se as parcelas não atrasadas das parcelas em atraso.

08.07.01.03 Avaliação de Ativos e Passivos

Ativos e Passivos devem ser avaliados a **preços de mercado**, que representam o valor de recuperação do ativo ou passivo no encerramento do exercício contábil (a quantia que seria paga para adquirir o ativo na data da avaliação). A informação dos mercados

também pode ser usada para apreçar ativos para os quais não existe mercado atual, mas que se assemelham a ativos em mercado, como nos seguintes exemplos: a) usa-se informação sobre títulos negociados em bolsa de valores para avaliar títulos semelhantes por analogia, fazendo um ajuste pela comercialidade inferior dos títulos não negociados; b) ativos tangíveis podem ser avaliados para fins de seguro com base nos preços de substitutos próximos. Também pode ser possível avaliar ativos pelo seu custo inicial de aquisição, mais uma reavaliação adequada pelas alterações subsequentes de preço, menos um ajuste pelo consumo de capital fixo, amortização ou exaustão.

08.07.02 CLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Conforme já comentado anteriormente, está em desenvolvimento um novo arcabouço contábil para a administração pública brasileira que, quando adotado em sua plenitude, estará alinhado aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público e, especificamente, ao MEFP 2001.

Dessa forma, até que os conceitos patrimoniais sejam efetivamente incorporados às práticas da contabilidade pública em todos os níveis da federação, constata-se que a elaboração do Demonstrativo de Transações com Ativos e Passivos sofre limitação operacional para segregar e classificar as transações provenientes de ganhos e perdas por valoração e de outras variações de volume. Este fato, no entanto, será superado em médio prazo.

Principais agregados exemplificativos na abrangência do Setor Público Brasileiro:

Ativos Não Financeiros (61)

Ativos Fixos (611)

- Edificações (6111)
- Salas e Escritórios (61112)
- Outros Bens Imóveis (61113)
- Bens Móveis (61122)
- Intangível (6113)
- Projetos e Softwares (61132)
-;

Estoques (612)

- Estoques Estratégicos (6121)
- Estoques em Consignação (61223)
- Produtos Acabados (61223)
- Produtos Manufaturados (61224)
-;

Objetos de Valor (613)

- Ouro em Depósito (613)
- Outros Metais Preciosos (613)
- Títulos e Valores em Trânsito (613)
-;

Ativos não Produzidos (614)

Terrenos e Bens Imóveis (6141)
Direitos sobre Recursos Naturais (6143)
Marcas, Direitos e Patentes Industriais (6144)
.....;

Ativos Financeiros (62)

Internos (621)

Moedas e Depósitos (6212)

Caixa (6212)
Bancos Conta Movimento (6212)
Conta Única do Tesouro (6212)
Aplicações Financeiras (6212)
Depósitos e Cauções (6212)
.....;

Empréstimos (6214)

Operações Especiais (6214)
Crédito com Pessoas Ligadas (6214)
Empréstimos Concedidos (6214)
Financiamentos Concedidos (6214)
.....;

Outras Contas a Receber (6218)

Rede Bancária – Arrecadação (6218)
Recursos Especiais a Receber (6218)
Créditos Especiais a Receber (6218)
Clientes (6218)
Créditos Diversos (6218)
Dividendos a Receber (6218)
Impostos a Recuperar (6218)
Despesas Antecipadas (6218)
.....;

Passivos (63)

Internos (631)

Moeda e Depósitos (6312)

Recursos Fiscais (6312)
Depósitos de Diversas Origens (6312)
Depósitos para Quem de Direito (6312)
Depósito de Tributos a Classificar (6312)
Programa de Recuperação Fiscal (6312)
Depósitos de Tributos Federais / Estaduais/Municipais (6312)
Depósitos Compulsórios (6312)
Valores em Trânsito Exigíveis (6312)
.....;

Títulos Distintos de Ações (6313)

Operações de Crédito – Internas
Em Títulos (6313)

Mobiliária (6313)
Títulos da Dívida Agrária (6313)
Debêntures (6313)
.....;

Empréstimos (6314)

Empréstimos e Financiamentos (6314)
Empréstimo Compulsório (6314)
Financiamentos do Ativo Permanente – Dívida Mobiliária (6314)
Adiantamento para Futuro Aumento Capital (6314)
Em Contrato (6314)
.....;

Ações e Outras Participações (6215)

Participação de Acionistas Não Controladores (6315)
.....;

Reservas Técnicas de Seguro (6316)

Provisão para Plano de Pensão (6316)
Provisão para Plano de Saúde (6316)
.....;

Outras Contas a Pagar (6318)

Fornecedores (6318)
Convênios a Pagar (6318)
Termos de Parceria a Pagar (6318)
Pessoal a Pagar (6318)
Obrigações Tributárias (6318)
Recursos Especiais a Liberar (6318)
Dividendos a Pagar (6318)
Credores, Entidades e Agentes (6318)
Restituições de Receitas a Pagar (6318)
Fornecedores (6318)
Obrigações a Pagar (6318)
Pessoal a Pagar de Exercícios Anteriores (6318)
Entidades Credoras (6318)
Precatórios a Pagar (6318)
Outras Obrigações a Pagar (6318)
Impostos, Taxas e Contribuições (6318)
Dividendos a Pagar (6318)
Provisão para Salários, Férias e Encargos (6318)
Provisão para Contingências (6318)
Provisão para Participação de Empregados e Administradores (6318)
Resultados de Exercícios Futuros (6318)
.....;

Externos (632)

Empréstimos (6324)

Operações de Crédito Externas

Em Títulos (6323)
Em Contrato (6324)
Financiamentos do Ativo Permanente (6324)
Empréstimos e Financiamentos (6324)
.....

08.08.00 TRANSAÇÕES ATIVAS E PASSIVAS

08.08.01 TRANSAÇÕES COM ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS

Este tópico descreve as transações que afetam os ativos e passivos financeiros de distintas maneiras e que devem ser consideradas para explicar a coerência entre as variações dos fluxos e estoques. Essas transações podem ocorrer em decorrência de compra, troca, pagamento ou transferência.

08.08.01.01 Avaliação

O valor de aquisição ou alienação de um ativo ou passivo financeiro é o seu valor de troca. Não se incluem entre as transações com ativos e passivos financeiros os encargos de serviços, honorários, comissões e pagamentos similares, nem os impostos incidentes sobre essas transações.

08.08.01.02 Momento de Registro

As transações com ativos e passivos financeiros são registradas quando a propriedade dos ativos é transferida, quando o ativo é criado ou liquidado ou quando é feito o acréscimo ou a redução no valor do instrumento financeiro.

08.08.01.03 Registro Líquido e Consolidação de Fluxos

As transações com ativos e passivos financeiros são apresentadas como a aquisição líquida de cada categoria de ativo financeiro e o incorrimento líquido de cada categoria de passivo. Ou seja, apresenta-se somente a variação líquida no acervo de cada tipo de ativo, e não as aquisições e alienações brutas, como é o caso da maioria dos ativos não financeiros. As transações com ativos financeiros são eliminadas quando as duas partes da transação são unidades em consolidação.

08.08.01.04 Atrasados

Alguns tipos de ativos e passivos financeiros, sobretudo títulos distintos de ações, empréstimos, derivativos financeiros e outras contas a receber/pagar, vencem em uma data ou em uma série de datas previstas, quando o devedor é obrigado a fazer ao credor os pagamentos determinados. Se os pagamentos não são feitos conforme previsto, então os pagamentos são considerados em atraso. Para que haja informação sobre esse tipo de financiamento implícito, quando um pagamento previsto não é efetuado, ele deve ser tratado como se tivesse sido feito e depois substituído por um passivo novo, normalmente de curto prazo, e cada categoria da classificação de instrumentos financeiros deve ser subclassificada para demonstrar as transações que levam a novos atrasos. O valor total em atraso deve ser registrado como partida informativa no balanço.

08.08.02 CLASSIFICAÇÃO DAS TRANSAÇÕES COM ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS POR TIPO DE INSTRUMENTO FINANCEIRO E POR RESIDÊNCIA

A tabela 5 do Apêndice I apresenta uma classificação de transações com ativos e passivos financeiros baseada no tipo de instrumento financeiro envolvido na transação e na residência da unidade que incorreu no passivo mantido pela unidade do governo geral como ativo financeiro ou que mantém como ativo financeiro o passivo incorrido pela unidade de governo geral.

Ouro Monetário e DES (323)

Esta classe compreende as transações que envolvem esses ativos. Elas não podem ser classificadas pela residência da unidade emissora porque não são passivos de nenhuma unidade.

Moeda e Depósitos (3212, 3222, 3312, 3322)

Esta classe compreende as transações que envolvem moeda e depósitos. A aquisição líquida de moeda e depósitos é igual ao saldo mantido no final do período contábil menos o saldo mantido no início do período, ajustado por quaisquer divisas que tenham sido perdidas, roubadas ou destruídas.

Títulos Distintos de Ações (3213, 3223, 3313, 3323)

Esta classe compreende as transações que envolvem títulos distintos de ações.

Empréstimos (3214, 3224, 3314, 3324)

Esta classe compreende as transações de empréstimo. Os termos de um contrato de empréstimo frequentemente requerem pagamentos periódicos que saldem todas as despesas de juros apropriadas desde o pagamento periódico anterior e reembolsem uma parcela do montante original emprestado. Entre os pagamentos, os juros são apropriados e acrescentados continuamente ao principal. Na prática, os pagamentos periódicos são geralmente divididos em duas transações, uma igual ao montante dos juros incorridos desde o pagamento anterior e a outra um reembolso do principal original.

Ações e Outras Participações (3215, 3225, 3315, 3325)

Esta classe compreende as transações com o pagamento de ações em bolsa de valores e pelo pagamento/recebimento de participação em corporações.

Reservas Técnicas de Seguro (3216, 3226, 3316, 3326)

Esta classe compreende as transações com sistemas de seguro (por exemplo, aposentadoria). Podem ser decorrentes da atualização das reservas técnicas de seguro em contrapartida ao prêmio do titular.

Derivativos Financeiros (3217, 3227, 3317, 3327)

Esta classe compreende as transações com contratos a termo (ou a prazo) e contratos de opções.

Outras Contas a Receber/Pagar (3218, 3228, 3318, 3328)

Esta classe compreende as transações que envolvem contas diversas como impostos, dividendos, compra e venda de títulos, aluguéis, salários e vencimentos, contribuições sociais e transações semelhantes apropriadas mas não pagas.

08.08.03 CLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Principais Agregados da classificação do MEFP 2001 aplicada aos fatos econômicos registrados na contabilidade pública como transações em ativos e passivos do Governo Geral:

Ativos não Financeiros (31)

Ativo Fixo (311)

Edifícios e Estruturas (3111)

Obras e Instalações

Estudos e Projetos (31111)

Instalações (31111)

Obras e Instalações em Andamento (31111)

Aquisição de Ativo Imobilizado (31111)

Investimentos em Segmentos de Negócios (31111)

Benfeitorias em Propriedade de Terceiros (31111)

Almoxarifado em Obras (31111)

Máquinas e Equipamentos (3112)

Equipamentos e Material Permanente

Aeronaves (31121)

Embarcações (31121)

Aparelhos de Medicação e Orientação (31122)

Aparelhos e Equipamentos de Comunicação (31122)

Coleções e Materiais Bibliográficos (31131)

Equipamentos de Manobra e Patrulhamento (31131)

Outros Ativos Fixos (3113)

Outros Serviços de Terceiros P. Jurídica – Pagamento

Antecipado (31131)

Outros Serviços (31131)

Aquisição de Softwares de Base (31131)

Investimentos em Regime de Execução Especial (31131)

Estoques (312)

Aquisição de Bens para Revenda (3121)

Ativos Financeiros (32)

Internos (321)

Depósitos Judiciais (3212)

Diversos Depósitos Compulsórios (3212)

Aquisição de Títulos de Crédito (3213)

Aquisição de Títulos (3213)

Certificado Financeiro do Tesouro- CFT (3213)

Diversas Aquisições de Títulos de Créditos (3213)

Aquisição de Títulos Representativos de Capital (3213)

Concessão de Empréstimos e Financiamentos (3214)
Aquisição de Título Representativo de Capital já Integralizado (3215)
Constituição ou Aumento de Capital das Empresas (3215)
Sentenças Judiciais (3218)
Diversas Restituições e Indenizações (3218)
.....;

Passivo (33)

Internos (331)

Principal da Dívida Mobiliária Refinanciada (3313)
Principal da Dívida Mobiliária Resgatada (3313)
Principal da Dívida Contratual Refinanciada (3313)
Principal da Dívida por Contrato
Amort. da Dívida Contratada com Governos
(3314)
Amort. da Dívida Contratada com Instituições
Financeiras (3314)
Amort. da Dívida Contratada no Exterior (3314)
Principal Corrigido da Dívida Contratual
Refinanciada c/ Governos (3314)
Correção Monetária e Cambial da Dívida
Mobiliária Resgatada (3314)
.....

08.09.00 OUTROS FLUXOS ECONÔMICOS

Esta categoria compreende os fluxos não classificados como transações e que resultam em alteração do ativo, do passivo e do patrimônio líquido, subdividindo-se em: a) **ganhos e perdas por valoração** e b) **outras variações de volume ativas e passivas**.

A maioria dos outros fluxos econômicos pode variar o ativo e o passivo e também o patrimônio líquido, mas há outros fluxos que alteram, no mesmo valor e de forma oposta, o passivo e o ativo e dessa forma não afetam o patrimônio líquido.

08.09.01 GANHOS E PERDAS POR VALORAÇÃO

Esta categoria compreende as variações do valor monetário de um ativo ou passivo decorrentes de alterações de preço, na ausência de alteração qualitativa e quantitativa do ativo ou passivo no período. Abrange, por exemplo, os ativos e passivos expressos em moeda estrangeira, cuja alteração de preço decorre da variação cambial. Os ganhos e perdas por valoração são considerados realizados quando o ativo em questão é vendido, resgatado, usado ou alienado de outra forma e são determinados com referência a um período contábil específico.

Os ganhos e perdas por valoração não abrangem variações de preço decorrentes da alteração da quantidade ou qualidade do ativo. Os ativos financeiros com valores monetários fixos e expressos em moeda nacional (como caixa, bancos, depósitos, grande parte dos empréstimos, antecipações e créditos comerciais) mantêm seu valor monetário constante ao longo do tempo e não registram variações de preço; consequentemente, não sofrem ganhos e perdas por valoração.

Nas corporações públicas, as desvalorizações de ações e outras participações decorrentes do pagamento de dividendos são classificadas como ganhos e perdas por valoração.

No sistema de EFP, registra-se um ganho ou perda por valoração quando o valor do passivo por um sistema de aposentadoria de benefício definido varia devido à alteração da taxa de juros utilizada para descontar os benefícios futuros.

08.09.02 OUTRAS VARIAÇÕES DE VOLUME ATIVAS E PASSIVAS

Esta categoria abrange três categorias de fatos econômicos: a) eventos envolvendo o reconhecimento ou a eliminação de entidades existentes como ativos econômicos; b) todas as outras variações de quantidade ou qualidade de ativos existentes; e c) variações na classificação de ativos. Muitas das outras variações de volume ocorrem em momentos específicos e devem ser registradas quando da ocorrência do evento. Algumas delas, porém, ocorrem continuamente ou a intervalos frequentes, tais como o esgotamento de ativos do subsolo, danos ambientais a ativos ou expiração de patentes.

Vários eventos podem exigir o reconhecimento de um ativo não produzido de origem natural. Por exemplo: uma jazida de minerais no subsolo pode se tornar economicamente explorável em decorrência de progressos tecnológicos ou variações de

preços relativos; o desenvolvimento econômico geral em áreas próximas pode transformar terras, passando de um estado selvagem ou de abandono para um estado no qual possam ser exercidos os direitos de propriedade e as terras possam ser destinadas a uso econômico; o acesso melhorado ou variações de preços relativos podem tornar viável a extração de madeira em grande escala, a pesca comercial ou um desvio relevante de águas subterrâneas, deslocando a floresta, as reservas pesqueiras ou o lençol aquífero para dentro dos limites do ativo.

Quando um governo concede proteção de patente a uma invenção, o valor da invenção é registrado como ativo econômico. Se uma unidade produtiva é vendida a um preço superior ao seu patrimônio líquido (sendo que no caso de uma corporação pública o patrimônio líquido abrange o valor das ações e outras participações), o excesso do preço de compra sobre o patrimônio líquido é um ativo econômico.

Podem existir também entidades produzidas que não sejam registradas no balanço. Por exemplo, a aquisição de um bem durável pode ter sido registrada como despesa por causa de seu baixo custo, mas desde então o seu valor pode ter aumentado até o ponto de dever ser classificado como ativo fixo ou objeto de valor. Esse tipo de outra variação de volume tem maior probabilidade de ocorrência com antiguidades, objetos de arte, jóias e artigos semelhantes.

Uma perda catastrófica é a destruição parcial ou completa de um ativo em decorrência de um evento pontual, reconhecível e em grande escala, como uma inundação, um vendaval ou um grande derramamento tóxico. Uma outra variação no volume é registrada para reduzir ou eliminar o valor de qualquer ativo danificado ou destruído.

Muitos ativos não produzidos tangíveis, como as florestas e as reservas pesqueiras, aumentam de volume por si sós. Embora esses recursos sejam ativos econômicos, o crescimento desse tipo não está sujeito a controle direto, responsabilidade e administração de uma unidade. Assim, o aumento do valor do ativo é tratado como outra variação no volume e não como resultado de atividade produtiva.

Em relação aos ativos financeiros, um credor pode determinar que um direito financeiro não pode mais ser recebido por causa da falência do devedor ou de outros fatores. Nesse caso, o credor deve remover o direito do seu balanço por meio de uma outra variação de volume. Contudo, uma redução de um direito financeiro por acordo mútuo entre o credor e o devedor é uma transação com ativos financeiros e não um outro fluxo econômico.

Em sistemas de aposentadoria de benefício definido, o nível do benefício prometido aos empregados participantes é determinado por uma fórmula normalmente baseada no tempo de serviço e no salário dos participantes. Uma variação no passivo de um sistema de aposentadoria decorrente de uma variação na estrutura dos benefícios é tratada como outra variação de volume, pois se presume que seja uma alteração unilateral feita pelo empregador e não uma transferência de capital negociada por acordo mútuo.

O consumo de capital fixo inclui uma provisão para um montante normal e esperado de danos e as variações de estoques incluem uma provisão para uma taxa normal de perdas. Os danos a esses ativos que difiram do montante coberto por essas provisões e que não sejam perdas catastróficas são considerados danos imprevistos e tratados como outra

variação de volume. Por exemplo, incluem-se aqui as perdas substanciais de estoques causadas por incêndio, roubo e infestação de insetos e animais daninhos em armazéns de grãos. O ajuste por danos imprevistos pode ser um aumento de ativos se os danos efetivos ficam aquém do montante coberto pelas provisões.

Uma unidade de governo pode criar um ativo econômico ao exercer direitos de propriedade sobre um ativo de origem natural, como o espectro eletromagnético ou reservas pesqueiras em zonas econômicas exclusivas. Nesses casos, o ativo é incluído no balanço como outra variação de volume.

Dependendo do grau de detalhamento das classificações de ativos, os ativos e passivos existentes podem ser reclassificados de uma categoria para outra, geralmente se há variação na finalidade para a qual se usa o ativo. A variação na classificação é registrada como outra variação de volume, com o mesmo valor para as duas entradas. Se a variação de uso significa também uma variação em seu valor, então uma segunda outra variação de volume é registrada como variação de qualidade e não como ganho por valoração.

08.09.03 CLASSIFICAÇÃO DE OUTROS FLUXOS ECONÔMICOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

No caso brasileiro demonstraremos de modo não exaustivo exemplos da classificação contábil utilizada para elaborar a estatística fiscal do GC e que representam outros fluxos econômicos.

Ganhos e Perdas por Valoração

Ativos não Financeiros (41)

Ativos Fixos (411)

Investimentos Imobiliários (4111)

Bens Imóveis (4111)

Bens Móveis (4112)

Bens Intangíveis (4113)

Estoques (412)

Bens de Estoque (4121)

Outros Bens (4121)

Ativos Não Produzidos (414)

Impairment (4144)

Good Will (4144)

Ativos Financeiros (42)

Internos (421)

Fundos de Ações (4212)

Fundos de Investimentos de Renda Fixa (4213)

Títulos de Responsabilidade do Governo Federal (4213)

Títulos de Emissão de Instituições Financeiras Federais (4213)

Desvalorização de Títulos e Valores do RPPS (4213)

Valorizações de Títulos e Valores (4213)

Resultado de Transações com Títulos de Valores Mobiliários Internos (4213)

Despesas de Participações (4215)
Ações e Cotas de Sociedade (4215)
Perda na Apuração da Equivalência Patrimonial (4215)

Externos (422)

Resultado de Transações com Títulos de Valores
Mobiliários Externos (4223)
Despesas de Participações (4225)

Passivos Financeiros (43)

Internos (431)

Atualização Dívida Contratual Interna (4314)
Encargos – Dívida Contratual Interna (4314)
Variação Cambial Não Financeira (4318)
Atualização Monetária Não Financeira (4318)
Ajustes Não Financeiros (4318)
Outras Valorizações (4318)

Externos (432)

Variação Cambial Não Financeira (4328)
Outras Valorizações (4328)
Variação Cambial Não Financeira (4328)

Outras Variações de Volume

Ativos não Financeiros (51)

Ativos Fixos (511)
Baixa de Bens Imóveis (5111)
Baixa de Bens Móveis (5112)
Perda (5112)
Doações (5112)
Devoluções de Bens (5112)
Importação em Andamento (5112)
Transferências (5112)
Outras Baixas de Bens Móveis (5112)
Bens de Estoque (512)
Consumo por Requisição (512)
Consumo Imediato (512)
Devolução a Fornecedores Ex. Anteriores (512)
Bens de Revenda (512)
Importação em andamento (512)
Bens de Construção Civil a Comercializar (512)
Baixa de Bens Intangíveis (5113)
Baixa de Títulos e Valores (5113)

Ativos Financeiros (52)

Internos (521)

Depósitos Realizáveis (5212)
Valores Pendentes (5212)

Desincorporação de Disponibilidade (5212)
Empréstimos e Financiamentos (5214)

Créditos a Receber (5218)
Créditos Diversos a Receber (5218)
Créditos p/Alienação de Bens Móveis (5218)
Créditos de Dividendos (5218)
Créditos p/Cessão de Pessoal (5218)
Créditos a Receber de Folha de Pagamento (5218)
Devedores – Entidades e Agentes (5218)
Baixa de Outros Direitos (5218)

Externos (522)

Empréstimos e Financiamentos (5224)
Operações de Crédito em Contrato (5224)
Deságios (5228)

Passivos Financeiros (53)

Internos (531)

Deságios (5318)

08.10.00 OPERAÇÕES DE DÍVIDA DO GOVERNO

Além das transações normais correspondentes a gastos com juros e reembolsos do principal da sua própria dívida, as unidades de governo geral podem realizar uma série de operações de dívida ou relacionadas com dívida, como assumir obrigações em função de garantias dadas, reprogramar e cancelar dívidas. Tais operações podem ser classificadas como transações ou outros fluxos econômicos.

08.10.01 JUROS, PRINCIPAL E ATRASADOS

As transações de dívida mais comuns das unidades de governo são as correspondentes a despesas com juros e reembolsos com o principal. Juros são despesas em que incorre o devedor por utilizar fundos de outras unidades. Os instrumentos financeiros que rendem juros podem classificar-se como depósitos, títulos distintos de ações, empréstimos ou contas a pagar/receber. Juros incorrem de forma contínua e são tratados como se o devedor os pagasse continuamente ao credor e, simultaneamente, se endividasse por um valor adicional do mesmo instrumento financeiro, aumentando o passivo total do devedor. O passivo é reduzido após o pagamento efetivo. Tradicionalmente, o pagamento de juros se define como a parcela de um pagamento periódico igual ao valor dos juros incorridos e exigíveis. A parcela restante se denomina pagamento de principal.

O não pagamento na data contratual acordada (ou antes dela) caracteriza-se como atraso. Quando este ocorre, cada categoria do passivo deverá ser reclassificada para indicar os valores em atraso ou, alternativamente, todos os valores atrasados deverão ser classificados como ‘contas a pagar’.

08.10.02 ASSUNÇÃO DE DÍVIDA

A assunção de uma dívida se realiza quando o credor invoca as condições do contrato que permitem a execução da garantia e a unidade de governo geral assume a responsabilidade da dívida como obrigada ou devedora principal. Quando se assume uma dívida, há três unidades envolvidas: a unidade de governo geral, o credor e o devedor original. O governo incorre numa nova obrigação frente ao credor e se extingue a obrigação do devedor original, sendo que o governo pode ou não adquirir o direito frente ao devedor original. Se o adquire, o direito pode ou não ser efetivo no sentido de possibilidade realista de reembolso. Nesse caso, deve-se registrar um aumento do passivo frente ao credor e aquisição de um ativo financeiro em contrapartida perante o devedor original. Assim, não se produz variação do patrimônio líquido.

Se, no entanto, a unidade de governo geral não adquire um direito efetivo frente ao devedor original, a classificação da transação dependerá da relação entre a unidade de governo geral e o devedor original. Se o devedor original é uma corporação pública sob controle da unidade de governo geral que assume a dívida e se essa corporação continua viável financeiramente, a assunção da dívida representa um aumento do capital social pertencente à unidade de governo geral. Nesse caso, a unidade de governo geral registra um aumento do passivo frente ao credor e um aumento de suas ações e outras participações. O patrimônio líquido de ambas as entidades se mantém invariável. Se o

devedor original não é mais viável financeiramente ou se não é unidade controlada pela unidade de governo geral que assumiu a dívida, considera-se que a unidade de governo geral efetuou um pagamento de transferência. Registra-se um aumento do passivo e uma despesa, classificada como **doação** de capital se o devedor original é um governo estrangeiro ou unidade de governo geral ou como outras despesas/transferências de capital diversas se o devedor original é qualquer outra unidade. O patrimônio líquido diminui em valor igual ao da transação.

08.10.03 PAGAMENTO DE DÍVIDA EM NOME DE OUTRA UNIDADE

Unidades de governo geral podem efetuar um ou mais pagamentos de serviços da dívida em nome de outras unidades, normalmente em função de garantias anteriormente concedidas, sem contudo assumir a dívida. Esses pagamentos podem corresponder a juros ou ao principal, porém a unidade pagadora não pode classificá-lo como despesa de juros nem como reembolso do principal, já que não tem de fato um passivo. A classificação desse pagamento depende de a unidade adquirir ou não um direito financeiro efetivo frente ao devedor e, caso não o tenha adquirido, da natureza da unidade. Se a unidade pagadora adquirir um direito financeiro efetivo frente ao devedor original, registrará um aumento do ativo financeiro e uma redução do caixa. Caso contrário, não havendo um direito financeiro efetivo, registra-se uma despesa.

Havendo um pagamento único de uma pequena parte da obrigação do devedor, ou uma série de tais pagamentos, essa despesa classifica-se como uma **doação** corrente se o devedor é outra unidade do governo geral ou um governo estrangeiro, como subsídio se o devedor é uma corporação e como outras despesas diversas se o devedor é outro tipo de unidade. No entanto, se a unidade de governo geral paga o total do passivo do devedor em um único pagamento, a transação se classifica como **assunção** de dívida.

08.10.04 PERDÃO DE DÍVIDA

O perdão de dívida é a eliminação de uma dívida por acordo mútuo entre o credor e o devedor. É sempre registrado como se o credor outorgasse uma **doação** ou transferência de capital ao devedor. O perdão da dívida resulta em redução do ativo financeiro e, usualmente, do patrimônio líquido do credor, igual ao valor da dívida perdoada, e diminuição do passivo e aumento do patrimônio líquido do devedor.

Se a contraparte da transação é um governo estrangeiro ou outra unidade de governo geral, a transação é considerada uma **doação** de capital, tanto para o credor como o devedor. Caso seja outro tipo de unidade, a transação se classifica como outras despesas/transferências de capital diversas se a unidade credora é do governo geral e como outras receitas/transferências de capital voluntárias distintas de **doações** se a unidade é a devedora.

08.10.05 REESTRUTURAÇÃO E REPROGRAMAÇÃO DE DÍVIDA

As unidades de governo geral, credoras ou devedoras, podem alterar mediante acordo bilateral, os termos do serviço da dívida existente, normalmente em condições mais

favoráveis para a unidade devedora ou com perdão parcial da dívida. Esta reestruturação pode incluir um período de reembolso maior, a adição ou a prorrogação de períodos de carência para os pagamentos de juros e do principal ou a reprogramação dos pagamentos do serviço da dívida vencida ou em atraso. Os ajustes de reprogramação dependem dos tipos de variação e se contabilizam como ganhos e perdas por valoração.

08.10.06 CANCELAMENTO E REDUÇÃO CONTÁBIL DE DÍVIDA

As unidades de governo geral credoras podem cancelar contabilmente seus ativos financeiros, sem acordo com o devedor, quando há insolvência deste. O direito da unidade é eliminado no balanço por meio de registro em outros fluxos econômicos. O mesmo procedimento se aplica à redução contábil da dívida, porém o valor reduzido da dívida é mantido no balanço. Não se reconhecem os cancelamentos unilaterais por parte do devedor, ou repúdios da dívida.

08.10.07 CONVERSÕES DE DÍVIDA EM CAPITAL SOCIAL

Uma unidade de governo geral credora pode permutar um instrumento de dívida por ações e outras participações de capital emitidas pela mesma unidade emissora do instrumento de dívida. O registro desse evento depende do valor das ações e outras participações recebidas pela unidade do governo geral e da existência de acordo de perdão da dívida. Em todos os casos, a unidade de governo geral registrará transações que reflitam uma troca de ativos financeiros, pois a dívida foi trocada por capital social. O valor das ações e outras participações recebidas pode ser igual ou distinto do valor da dívida convertida. Se há acordo bilateral de perdão de parte da dívida, então registra-se uma transferência de capital igual ao valor perdoado. A diferença restante entre o valor das ações e outras participações e o valor da dívida deve ser registrada como ganho ou perda por valoração. Não havendo acordo bilateral de perdão de dívida, qualquer diferença será ganho ou perda por valoração.

08.10.08 ARRENDAMENTOS FINANCEIROS E OPERACIONAIS

A unidade de governo pode participar do arrendamento de ativos fixos como arrendatária ou arrendadora. Nesses casos, o contrato deve ser classificado como arrendamento operacional ou financeiro. Se se tratar de arrendamento operacional, os pagamentos deverão ser tratados como despesa de uso de bens e serviços se a unidade de governo geral for a arrendatária e como vendas de bens e serviços se for arrendadora. Se se tratar de arrendamento financeiro, considera-se que a arrendadora vendeu o ativo à arrendatária e financiou a venda com um empréstimo.

Arrendamento operacional é uma atividade produtiva que envolve o aluguel de ativos fixos por períodos menores do que a vida útil esperada dos ativos. É uma forma de produção na qual o arrendador fornece um serviço ao arrendatário em troca dos pagamentos de arrendamento. O arrendamento operacional pode ser identificado pelas seguintes características: (a) o arrendador normalmente mantém um estoque de equipamento em boas condições de funcionamento que pode ser empregado à vista ou no curto prazo; (b) o equipamento pode ser alugado por períodos de tempo variáveis; e

(c) o arrendador é frequentemente responsável pela manutenção e reparo do equipamento como parte do serviço fornecido ao arrendatário.

Em contraste, o arrendamento financeiro é um acordo de financiamento de aquisições de ativos fixos. É um contrato entre arrendador e arrendatário pelo qual o arrendador proprietário de um ativo fixo coloca-o à disposição do arrendatário e o arrendatário obriga-se a pagar aluguéis que permitam ao arrendador a recuperação de todos ou quase todos os seus custos, incluindo juros. Em resultado, os riscos e as vantagens da propriedade passam do arrendador para o arrendatário. Para captar a realidade económica desses acordos, considera-se que ocorre uma transferência de propriedade do arrendador para o arrendatário, mesmo que juridicamente o bem arrendado permaneça propriedade do arrendador, pelo menos até o término do arrendamento, quando a propriedade jurídica é normalmente transferida ao arrendatário.

08.10.09 REMOÇÃO CONTÁBIL DE DÍVIDA

Outra operação relacionada à dívida é a remoção contábil, mediante a qual a unidade devedora elimina passivos do seu balanço equivalendo-os (mediante emparelhamento) com ativos financeiros cujo rendimento e valor sejam suficientes para garantir todos os pagamentos de serviço da dívida. A remoção contábil pode ser realizada destinando os ativos e passivos a uma conta separada dentro da unidade institucional interessada ou transferindo-os a outra unidade. Em qualquer caso, o sistema de EFP não reconhece que a remoção contábil possa afetar a dívida pendente do devedor. Assim, nenhuma transação relacionada com a remoção contábil será registrada no sistema de EFP enquanto não houver alteração nas obrigações jurídicas do devedor.

08.10.10 CLASSIFICAÇÃO DA DÍVIDA PÚBLICA APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

No caso brasileiro demonstraremos de modo não exaustivo, exemplos da classificação contábil utilizada para elaborar a estatística fiscal do governo central.

Ativo Financeiro (32)

Internos (321)

Depósitos Judiciais (3212)

Diversos Depósitos Compulsórios (3212)

Aquisição de Títulos de Crédito (3213)

Aquisição de Títulos (3213)

Certificado Financeiro do Tesouro- CFT (3213)

Diversas Aquisições de Títulos de Créditos (3213)

Aquisição de Títulos Representativos de Capital (3213)

Concessão de Empréstimos e Financiamentos (3214)

Aquisição de Título Representativo de Capital já

Integralizado (3215)

Constituição ou Aumento de Capital das Empresas (3215)

Sentenças Judiciais (3218)

Diversas Restituições e Indenizações (3218)

.....;

Passivo (33)

	Internos (331)
	Principal da Dívida Mobiliária Refinanciada (3313)
	Principal da Dívida Mobiliária Resgatada (3313)
	Principal da Dívida Contratual Refinanciada (3313)
	Principal da Dívida por Contrato
Governos (3314)	Amortização da Dívida Contratada com
	Amortização da Dívida Contratada com
Instituições Financeiras (3314)	Amortização da Dívida Contratada no
Exterior (3314)	Principal Corrigido da Dívida Contratual
Refinanciada c/ Governos (3314)	Correção Monetária e Cambial da Dívida
Mobiliária Resgatada (3314)	

08.11.00 CONSOLIDAÇÃO

08.11.01 CONTEXTUALIZAÇÃO

O MEFP 2001 recomenda a compilação de estatísticas do setor público e do governo geral. Como existem diversas transações econômicas entre os diferentes subsetores e setores, torna-se necessário distinguir os conceitos de estatísticas agregadas e consolidadas. Assim, a simples agregação corresponde à soma das estatísticas dos diversos setores, enquanto a consolidação envolve o tratamento dos dados por setor, produzindo dados para fins de análise. Isso pressupõe eliminar todos os fluxos e estoques recíprocos e todas as transações e relações devedor/credor entre as unidades ou entidades dos setores que se consolidam. Tal operação exige a análise específica das contas e a exclusão coerente de todos os fluxos e estoques respectivos que exerçam efeito significativo sobre os dados consolidados.

No caso das estatísticas consolidadas do setor público não financeiro, é necessário analisar criteriosamente as contas para identificar as transações internas, em ordem de importância, dentro de cada categoria de fluxos e estoques recíprocos, observando a coerência simétrica e eliminando essas transações. Desse modo, a compilação das estatísticas do setor público não financeiro ou do governo geral pode ser apresentada de duas maneiras: a) **consolidação intrasetorial**, que implica a consolidação de fluxos e estoques entre corporações públicas não financeiras; e b) **consolidação intersetorial**, que implica a consolidação de fluxos e estoques entre o setor de governo geral e o subsetor de corporações não financeiras, com o objetivo de produzir estatísticas sobre o setor público não financeiro.

As transações relativas às receitas e despesas, tanto na consolidação intrasetorial como na intersetorial, deverão ser eliminadas. É o caso dos impostos, das multas e sanções pecuniárias e de parte das contribuições devidas pelas corporações não financeiras ao governo geral. No entanto, pode ser útil não eliminá-las na consolidação intersetorial das corporações, considerando-se que essas transferências obrigatórias das corporações não financeiras (produtoras mercantis) ao governo geral (produtor não mercantil) devem ser classificadas de acordo com o mesmo conceito aplicado às transferências realizadas pelas unidades fora do setor público. Desse modo, as transferências e intercâmbios voluntários são os únicos fluxos que devem ser eliminados nas transações de ingressos e dispêndios. Em ordem provável de importância, são os seguintes:

- i) Transações de receitas e despesas
 - dividendos a pagar e a receber e as retiradas financeiras das quase corporações,
 - subsídios a pagar e a receber,
 - transferências correntes e de capital a pagar e a receber,
 - receitas e despesas de juros a pagar e a receber,
 - aluguel a pagar e a receber,
 - compra e venda de bens e serviços.

Na combinação de estatísticas sobre operações de natureza diferente, evitam-se as principais dificuldades apresentadas pelo demonstrativo de operações do setor público não financeiro, concentrando-se a atenção nas partidas de resultado e nos agregados (que, basicamente, têm significados paralelos para o governo e suas corporações) em vez das receitas e despesas consolidadas. Assim, o foco principal deverá ser **o resultado operacional líquido e bruto, a aquisição líquida de ativos não financeiros, o empréstimo/endividamento líquido** e as **operações de financiamento** (aquisição líquida de ativos financeiros e incorrimento — isto é, aumento — líquido de passivos). No demonstrativo de fontes e usos de caixa, o centro das atenções deverá ser a entrada líquida de caixa por atividades operacionais (partida de resultado), a saída líquida de caixa por investimentos em ativos não financeiros, o superávit/déficit e os fluxos decorrentes da atividade de financiamento detalhado. Em consequência, esta alternativa não considera analiticamente útil a consolidação das receitas e despesas do setor público não financeiro.

Tanto na consolidação intrasetorial como na intersetorial, deverão ser eliminadas as transações com ativos não financeiros ao se compilarem em separado dados sobre as aquisições e alienações brutas, com o objetivo de calcular a aquisição líquida de ativos não financeiros (com ou sem consumo de capital fixo). Sem dúvida, ao compilar unicamente o agregado “aquisição líquida de ativos não financeiros”, não será necessário efetuar nenhuma consolidação, intra ou intersetorial. As transações com ativos não financeiros entre o governo geral e as corporações públicas não financeiras deverão ser eliminadas durante a consolidação intrasetorial e intersetorial.

- ii) Fluxos e estoques de ativos não financeiros
- aquisições e alienações,

Somente as aquisições de ativos alheios às unidades consolidadas e as alienações (por exemplo, vendas) de ativos para unidades distintas das consolidadas deverão compor os dados. A consolidação destas transações não significa que o ativo em questão desaparece do balanço do setor público não financeiro, uma vez que continuará a ser um ativo tangível de propriedade do governo geral ou de uma corporação pública e a contribuir para o patrimônio líquido das unidades consolidadas.

- iii) Fluxos e estoques de ativos e passivos financeiros:
- ações e outras participações,
- empréstimos,
- títulos distintos de ações,
- outras contas a receber/pagar.

Os fluxos e estoques de ativos e passivos financeiros das unidades do setor público não financeiro deverão ser eliminados tanto na consolidação intrasetorial como intersetorial.

08.11.02 PRIORIDADES NO PROCESSO DE CONSOLIDAÇÃO

É necessário utilizar critérios pragmáticos e definições objetivas sobre o nível de detalhe utilizado na consolidação, considerando-se os seguintes fatores:

- a utilidade dos dados consolidados para a análise e formulação de políticas públicas; e
- a importância relativa dos distintos tipos de fluxos e estoques.

Na consolidação do subsetor das corporações públicas não financeiras ou do setor público não financeiro, recomenda-se prioridade para a identificação de ativos e passivos. No caso dos fluxos e saldos de ativos não financeiros, deverá ser compilado somente o agregado “aquisição líquida de ativos não financeiros”, não sendo necessária a consolidação. Também não é necessário consolidar os outros fluxos econômicos ou os estoques de ativos não financeiros. As consolidações intra e intersetorial somente serão necessárias se for feita a compilação de dados sobre as aquisições e alienações brutas em separado, com o objetivo de calcular a aquisição líquida de ativos não financeiros (com ou sem consumo de capital fixo).

08.11.03 REGRAS GERAIS DO PROCESSO DE CONSOLIDAÇÃO

Regras práticas poderão ser necessárias, para permitir aos compiladores determinar: a) se há fluxos e estoques que devem ser consolidados; b) se a magnitude e os custos da recompilação permitem a sua mensuração; e c) quais unidades possuem os registros mais confiáveis. Para esse fim deverá ser observado um roteiro de procedimentos, visando minimizar os problemas e permitir uma consolidação equilibrada e coerente:

- ✓ A consolidação deve começar com análise criteriosa das contas para a determinação da existência, nas unidades, de fluxos ou estoques internos que necessitam de tratamento;
- ✓ Estabelecidas essas relações, deve-se determinar a possibilidade de medir ou estimar as transações ou os estoques intra ou intersetoriais e se os valores são suficientemente relevantes para afetar a análise dos dados.
- ✓ Se os valores são suficientemente relevantes para justificar a recompilação dos dados e demais informações necessárias à consolidação, determina-se se a relação custo-benefício compensa o trabalho requerido.
- ✓ É possível aplicar como regra geral o princípio “de origem” quando a fonte original possuir registros contábeis mais fidedignos.
- ✓ Aplica-se a regra “unilateral” quando, nos dados em análise, é necessário presumir a contrapartida respectiva deste estoque, apesar da inexistência de registros correspondentes da unidade interveniente. Isso modificará os registros desta unidade, afetando o seu resultado.
- ✓ No caso dos fluxos e estoques de ativos e passivos financeiros, em geral o credor possui os registros mais completos e, muitas vezes, pode ser a única fonte da informação.

08.12.00 MÉTODOS DE ESTIMAÇÃO E POLÍTICA DE REVISÃO DAS INFORMAÇÕES

08.12.01 MÉTODOS DE ESTIMAÇÃO

A publicação regular de estatísticas fiscais abrangentes, elaboradas por meio de metodologias padronizadas, possibilita o acompanhamento sistemático dos indicadores fiscais do país por parte dos agentes econômicos, bem como a comparabilidade da situação fiscal nacional com a de outros países. Contudo, a adoção da metodologia de estatísticas de finanças públicas preconizada pelo Manual de Estatísticas de Finanças Públicas – 2001 (MEFP 2001) apresentou desafios consideráveis no que diz respeito à disponibilidade de informações dos entes subnacionais. Os principais desafios são:

1. Periodicidade: os dados contábeis e orçamentários dos entes subnacionais (Estados, Distrito Federal e Municípios) são publicados em bases bimestrais, quadrimestrais, semestrais e anuais. Por sua vez, as estatísticas fiscais devem ser elaboradas em bases trimestrais.
2. Abrangência: nem todos os entes conseguem disponibilizar seus dados contábeis e orçamentários. Contudo, as estatísticas fiscais devem ser elaboradas com a abrangência completa do Setor Público (Governo Central, Estados e Municípios).

Os dados utilizados são do RREO (Relatório de Execução Orçamentária) dos Estados e Municípios, com periodicidade bimestral; do Finbra (Finanças dos Municípios Brasileiros), que é anual; e da Execução Orçamentária dos Estados, também anual.

Para resolver os problemas de periodicidade e abrangência dos dados, a alternativa utilizada foi a técnica de interpolação, que consiste em um método que permite construir um novo conjunto de dados a partir de um conjunto discreto de dados pontuais previamente conhecidos. Por meio da interpolação, pode-se construir uma função que se ajuste aproximadamente a esses dados pontuais.

Especificamente, utilizou-se como técnica de interpolação ótima uma variante da apresentada por Mönch¹⁵⁰ e Uhlig (2005). Esta se baseia numa representação do espaço de estados que pode ser estimada de forma eficiente por máxima verossimilhança, usando o filtro de Kalman. Essa técnica, além de boas propriedades estatísticas, foi também aplicada a dados brasileiros em dois artigos: Issler e Notini (2009)¹⁵¹ e Issler, Notini e Rodrigues (2009)¹⁵².

¹⁵⁰ Mönch, E. and Uhlig, H. (2005). "Towards a Monthly Business Cycle Chronology for the Euro Area". Journal of Business Cycle Measurement and Analysis 2(1).

¹⁵¹ Issler, J.V. e Notini, H.H., 2009, 'Estimating Brazilian Monthly Real PIB: a Kalman Filter Approach', paper submitted to CIRET 2008, mimeo., Graduate School of Economics, Getulio Vargas Foundation.

¹⁵² Issler, J.V. Notini, H.H., e Rodrigues, C.F., 2009, 'Evaluating Different Approaches in Constructing Coincident and Leading Indices of Economic Activity for the Brazilian Economy', ganhador do Prêmio Isaac Kertnetsky de melhor artigo na conferência do CIRET 2008.

Usualmente, técnicas de interpolação para uma determinada série utilizam covariáveis com alta correlação com a série de referência para melhor prever o comportamento desta nos pontos do tempo para os quais não há observações. Uma série naturalmente indicada para servir de apoio no processo de interpolação é a do PIB, que usualmente guarda alta correlação com diversas variáveis. No entanto, o PIB também sofre com problemas de tempestividade na divulgação dos dados.

Assim, seleciona-se um conjunto de covariáveis disponíveis muitas vezes no próprio trimestre t e que sofrem pouca ou nenhuma revisão após sua divulgação. O uso desses indicadores no processo de interpolação permite a produção de dados fiscais trimestrais estaduais e municipais com menor defasagem para a produção das estatísticas desejadas.

Para iniciar o processo de interpolação, é necessário identificar as séries em base anual que possuem uma contrapartida em base bimestral. Dessa forma, utilizam-se séries bimestrais como covariáveis, para que as séries anuais sejam interpoladas em base bimestral, destacando que a soma dos bimestres deve ser, de fato, o valor anual. A próxima etapa consiste em interpolar o valor da série bimestral (obtida na interpolação anterior) para a base mensal. Para tanto, utilizam-se covariáveis, que podem ser diferentes para cada série.

Outro ponto importante é que a qualidade da interpolação em base mensal depende diretamente da correlação entre a covariável mensal escolhida e a série a ser interpolada. Assim, a escolha das covariáveis mensais deve ser feita a partir de um maior entendimento sobre o comportamento de cada série anual.

Todavia, há séries anuais que não possuem contrapartida bimestral. Uma opção nesse caso é utilizar uma série bimestral que guarde alta correlação com a série anual. Adotando-se esta alternativa, o procedimento subdivide-se em duas etapas, tal como descrito anteriormente.

No caso dos Estados, existem dados bimestrais de cada série para todas as unidades da Federação. No caso dos Municípios, isto não ocorre. Por isso, foi necessário produzir uma subamostra de Municípios para os quais houvesse observações em todos os bimestres. Os valores dessa subamostra fazem o papel da covariável bimestral e o processo de interpolação é idêntico ao da seção anterior.

08.12.02 POLÍTICA DE REVISÃO DE INFORMAÇÕES

Os dados anuais para os entes subnacionais são publicados em meados do ano subsequente ao do exercício. Como as estatísticas de finanças públicas, segundo o *MEFP 2001*, devem ser divulgadas de maneira tempestiva, é necessária a estimação dos dados e, por consequência, eles devem ser revistos no momento posterior à publicação das informações.

08.13.00 DEMONSTRATIVOS DO MEFP 2001

CÓDIGO EFP 2001	DEMONSTRATIVO DE OPERAÇÕES DE GOVERNO	Governo Geral								
		Governo Central					Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais	Governo Geral
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central	Governo Central				
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
	TRANSAÇÕES QUE AFETAM O PATRIMÔNIO LÍQUIDO									
1	Receita									
11	Impostos									
12	Contribuições sociais.....									
13	Transferências									
14	Outras receitas									
2	Despesa									
21	Remuneração de empregados.....									
22	Uso de bens e serviços.....									
23	Consumo de capital fixo									
24	Juros.....									
25	Subsídios.....									
26	Transferências									
27	Benefícios sociais.....									
28	Outras despesas.....									
ROB	Resultado operacional bruto (1-2+23)									
ROL	Resultado operacional líquido (1-2)									
	TRANSAÇÕES COM ATIVOS NÃO FINANCEIROS:									
31	Aquisição líquida de ativos não financeiros									
311	Ativos fixos									
312	Variação de estoques									
313	Objetos de valor									
314	Ativos não produzidos.....									
EEL	Empréstimo/endividamento líquido (1-2-31)									
	TRANSAÇÕES COM ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS (FINANCIAMENTO):									
32	Aquisição líquida de ativos financeiros									
321	Internos									
322	Externos									
323	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)									
33	Incorrimento líquido de passivos									
331	Internos									
332	Externos									
Conferência vertical: diferença entre empréstimo/endividamento líquido e financiamento (1-2-31-32+33)										

CÓDIGO EFP 2001	DEMONSTRATIVO DE FONTES E USOS DE CAIXA	Governo Geral								
		Governo Central					Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais	Governo Geral
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central	Governo Central				
	FLUXOS DE CAIXA POR ATIVIDADES OPERACIONAIS:									
1	Recebimentos de caixa por atividades operacionais									
11	Impostos									
12	Contribuições sociais.....									
13	Transferências									
14	Outras receitas									
2	Pagamentos de caixa por atividades operacionais									
21	Remuneração de empregados.....									
22	Uso de bens e serviços.....									
24	Juros.....									
25	Subsídios.....									
26	Transferências									
27	Benefícios sociais.....									
28	Outras despesas.....									
	FLUXOS DE CAIXA POR INVESTIMENTOS EM ATIVOS NÃO FINANCEIROS (ANF):									
31.1	Compras de ativos não financeiros									
31.1.1	Ativos fixos									
31.2.1	Estoques estratégicos									
31.3.1	Objetos de valor									
31.4.1	Ativos não produzidos									
31.2	Vendas de ativos não financeiros									
31.2.2	Ativos fixos									
31.2.2	Estoques estratégicos									
31.3.2	Objetos de valor									
31.4.2	Ativos não produzidos									
31	Saída líquida de caixa por investimentos em ativos não financeiros (31.1-31.2)									
SDC	Superávit / déficit de caixa (1-2-31)									
	FLUXOS DE CAIXA POR ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO:									
32x	Aquisição líquida de ativos financeiros distintos de caixa									
32.1x	Internos									
32.2x	Externos									
323	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)									
33	Incorrimento líquido de passivos									
33.1	Internos									
33.2	Externos									
LFB	Entrada líquida de caixa por atividades de financiamento (-32x+33)									
VLB	Variação líquida do saldo de caixa ((1-2-31)+(-32x+33))									

CÓDIGO EFP 2001	RECEITAS	Governo Geral							
		Governo Central					Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central	Governo Central			
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
1	RECEITA								
11	Impostos								
111	Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital								
1111	Pagáveis por pessoas físicas								
1112	Pagáveis por corporações e outras empresas								
1113	Inclassificáveis								
112	Impostos sobre a folha de pagamento e a força de trabalho								
113	Impostos sobre a propriedade								
1131	Impostos recorrentes sobre a propriedade imobiliária								
1132	Impostos recorrentes sobre o patrimônio líquido								
1133	Impostos sobre espólios, herança e doações								
1134	Impostos sobre transações financeiras e de capital								
1135	Outros impostos não recorrentes sobre a propriedade								
1136	Outros impostos recorrentes sobre a propriedade								
114	Impostos sobre bens e serviços								
1141	Impostos gerais sobre bens e serviços								
11411	Impostos sobre o valor agregado								
11412	Impostos sobre vendas								
11413	Impostos sobre o volume de vendas e outros impostos gerais sobre bens e serviços								
1142	Impostos seletivos								
1143	Lucros de monopólios fiscais								
1144	Impostos sobre serviços específicos								
1145	Impostos sobre o uso de bens e sobre a permissão de uso de bens ou realização de atividades								
11451	Impostos sobre veículos automotores								
11452	Outros impostos sobre o uso de bens e sobre a permissão de uso de bens ou realização de atividades								
1146	Outros impostos sobre bens e serviços								
115	Impostos sobre o comércio e as transações internacionais								
1151	Impostos alfandegários e outras tarifas de importação								
1152	Impostos sobre exportações								
1153	Lucros de monopólios de exportação ou importação								
1154	Lucros cambiais								
1155	Impostos cambiais								
1156	Outros impostos sobre o comércio e as transações internacionais								
116	Outros impostos								
12	Contribuições sociais								
121	Contribuições à seguridade social								
1211	Contribuições de empregados								
1212	Contribuições de empregadores								
1213	Contribuições de trabalhadores autônomos ou desempregados								
1214	Contribuições inclassificáveis								
122	Outras contribuições sociais								
1221	Contribuições de empregados								
1222	Contribuições de empregadores								
1223	Contribuições presumidas								
13	Transferências								
131	De governos estrangeiros								
1311	Correntes								
1312	De capital								
132	De organizações internacionais								
1321	Correntes								
1322	De capital								
133	De outras unidades de governo geral								
1331	Correntes								
1332	De capital								
14	Outras receitas								
141	Receitas patrimoniais								
1411	Juros								
1412	Dividendos								
1413	Retiradas de renda de quase corporações								
1414	Receitas patrimoniais atribuídas a titulares de apólices de seguro								
1415	Aluguéis								
142	Vendas de bens e serviços								
1421	Vendas por estabelecimentos mercantis								
1422	Taxas administrativas								
1423	Vendas eventuais por estabelecimentos não mercantis								
1424	Vendas presumidas de bens e serviços								
143	Multas, sanções pecuniárias e perdimentos								
144	Doações								
1441	Correntes								
1442	De capital								
145	Receitas diversas e não identificadas								

CÓDIGO EFP 2001	DESPESAS	Governo Geral								
		Governo Central								Governo Geral
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central	Governo Central				
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
2	DESPESA									
21	Remuneração de empregados									
211	Salários e vencimentos									
2111	Em dinheiro									
2112	Em espécie.....									
212	Contribuições sociais									
2121	Contribuições sociais efetivas									
2122	Contribuições sociais imputadas									
22	Uso de bens e serviços									
23	Consumo de capital fixo									
24	Juros									
241	A não residentes									
242	A residentes distintos do governo geral									
243	A outras unidades de governo geral									
25	Subsídios									
251	A corporações públicas									
2511	Não financeiras.....									
2512	Financeiras.....									
252	A empresas privadas									
2521	Não financeiras.....									
2522	Financeiras.....									
26	Transferências									
261	A governos estrangeiros									
2611	Correntes									
2612	De capital									
262	A organizações internacionais									
2621	Correntes									
2622	De capital									
263	A outras unidades de governo geral									
2631	Correntes									
2632	De capital									
27	Benefícios sociais									
271	Benefícios de previdência social									
2711	Em dinheiro									
2712	Em espécie.....									
272	Benefícios de assistência social									
2721	Em dinheiro									
2722	Em espécie.....									
273	Benefícios sociais do empregador									
2731	Em dinheiro									
2732	Em espécie.....									
28	Outras despesas									
281	Despesas patrimoniais distintas de juros									
2811	Dividendos (somente corporações públicas).....									
2812	Retiradas de renda de quase corporações (somente corporações públicas).....									
2813	Despesas patrimoniais atribuídas a titulares de apólices de seguro									
2814	Aluguéis									
282	Outras despesas diversas									
2821	Correntes									
2822	De capital									

CÓDIGO EFP 2001	TRANSAÇÕES COM ATIVOS E PASSIVOS	Governo Geral							
		Governo Central					Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central	Governo Central			
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
3	VARIAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO: TRANSAÇÕES ^{d)}								
31	Aquisição líquida de ativos não financeiros d)								
311	Ativos fixos								
311.1	<i>Aquisições: ativos fixos</i>								
311	<i>Alienações: ativos fixos</i>								
311	<i>Consumo de capital fixo (CCF): ativos fixos</i>								
311.1	<i>Edifícios e estruturas</i>								
311.1.1	<i>Aquisições: edifícios e estruturas</i>								
311.2	<i>Alienações: edifícios e estruturas</i>								
311.3	<i>CCF: edifícios e estruturas</i>								
312	<i>Maquinaria e equipamento</i>								
312.1	<i>Aquisições: maquinaria e equipamento</i>								
312.2	<i>Alienações: maquinaria e equipamento</i>								
312.3	<i>CCF: maquinaria e equipamento</i>								
313	<i>Outros ativos fixos</i>								
313.1	<i>Aquisições: outros ativos fixos</i>								
313.2	<i>Alienações: outros ativos fixos</i>								
313.3	<i>CCF: outros ativos fixos</i>								
312	Estoques								
313	Objetos de valor								
313.1.1	<i>Aquisições: objetos de valor</i>								
313.2.2	<i>Alienações: objetos de valor</i>								
314	Ativos não produzidos								
314.1.1	<i>Aquisições: ativos não produzidos</i>								
314.2.2	<i>Alienações: ativos não produzidos</i>								
314.3	<i>CCF: grandes benfeitorias, ativos não produzidos</i>								
314.1	<i>Terra</i>								
314.1.1	<i>Aquisições: terra</i>								
314.1.2	<i>Alienações: terra</i>								
314.1.3	<i>CCF: grandes benfeitorias, terra</i>								
314.2	<i>Ativos do subsolo</i>								
314.2.1	<i>Aquisições: ativos do subsolo</i>								
314.2.2	<i>Alienações: ativos do subsolo</i>								
314.2	<i>CCF: grandes benfeitorias, ativos do subsolo</i>								
314.3	<i>Outros ativos de origem natural</i>								
314.3.1	<i>Aquisições: outros ativos de origem natural</i>								
314.3.2	<i>Alienações: outros ativos de origem natural</i>								
314.4	<i>Ativos não produzidos intangíveis</i>								
314.4.1	<i>Aquisições: ativos não produzidos intangíveis</i>								
314.4.2	<i>Alienações: ativos não produzidos intangíveis</i>								
32	Aquisição líquida de ativos financeiros								
3202	<i>Moeda e depósitos [32.2+3222]</i>								
3203	<i>Títulos distintos de ações [32.3+3223]</i>								
3204	<i>Empréstimos [32.4+3224]</i>								
3205	<i>Ações e outras participações [32.5+3225]</i>								
3206	<i>Reservas técnicas de seguro [32.6+3226]</i>								
3207	<i>Derivativos financeiros [32.7+3227]</i>								
3208	<i>Outras contas a receber [32.8+3228]</i>								
321	Internos								
321.2	<i>Moeda e depósitos</i>								
321.3	<i>Títulos distintos de ações</i>								
321.4	<i>Empréstimos</i>								
321.5	<i>Ações e outras participações</i>								
321.6	<i>Reservas técnicas de seguro</i>								
321.7	<i>Derivativos financeiros</i>								
321.8	<i>Outras contas a receber</i>								
322	Externos								
322.2	<i>Moeda e depósitos</i>								
322.3	<i>Títulos distintos de ações</i>								
322.4	<i>Empréstimos</i>								
322.5	<i>Ações e outras participações</i>								
322.6	<i>Reservas técnicas de seguro</i>								
322.7	<i>Derivativos financeiros</i>								
322.8	<i>Outras contas a receber</i>								
323	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)								
33	Incorrimiento líquido de passivos								
3302	<i>Moeda e depósitos [33.2+3322]</i>								
3303	<i>Títulos distintos de ações [33.3+3323]</i>								
3304	<i>Empréstimos [33.4+3324]</i>								
3305	<i>Ações e outras participações [33.5+3325]</i>								
3306	<i>Reservas técnicas de seguro [33.6+3326]</i>								
3307	<i>Derivativos financeiros [33.7+3327]</i>								
3308	<i>Outras contas a pagar [33.8+3328]</i>								
331	Internos								
331.2	<i>Moeda e depósitos</i>								
331.3	<i>Títulos distintos de ações</i>								
331.4	<i>Empréstimos</i>								
331.5	<i>Ações e outras participações</i>								
331.6	<i>Reservas técnicas de seguro</i>								
331.7	<i>Derivativos financeiros</i>								
331.8	<i>Outras contas a pagar</i>								
332	Externos								
332.2	<i>Moeda e depósitos</i>								
332.3	<i>Títulos distintos de ações</i>								
332.4	<i>Empréstimos</i>								
332.5	<i>Ações e outras participações</i>								
332.6	<i>Reservas técnicas de seguro</i>								
332.7	<i>Derivativos financeiros</i>								
332.8	<i>Outras contas a pagar</i>								
3M.1	Partidas informativas:								
3M.1	<i>Formação de capital por conta própria</i>								
3M.1	<i>Remuneração de empregados ^{e)}</i>								
3M.2	<i>Uso de bens e serviços ^{f)}</i>								
3M.3	<i>Consumo de capital fixo ^{g)}</i>								
3M.4	<i>Outros impostos sobre a produção menos outros subsídios à produção ^{h)}</i>								
3M.2	<i>Variação do patrimônio financeiro líquido: transações [-32-33]</i>								
3M.3	<i>Dívida em valor de mercado: transações ⁱ⁾</i>								

CÓDIGO EFP 2001	BALANÇO PATRIMONIAL	Governo Geral								
		Governo Central					Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais	Governo Geral
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central	Governo Central				
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)		
6	PATRIMÔNIO LÍQUIDO									
61	Ativos não financeiros									
611	Ativos fixos									
6111	Edifícios e estruturas									
6112	Maquinaria e equipamento									
6113	Outros ativos fixos									
612	Estoques									
613	Objetos de valor									
614	Ativos não produzidos... ..									
6141	Terra									
6142	Ativos do subsolo									
6143	Outros ativos de origem natural									
6144	Ativos não produzidos intangíveis									
62	Ativos financeiros									
6202	Moeda e depósitos [6212+6222]									
6203	Títulos distintos de ações [6213+6223]									
6204	Empréstimos [6214+6224]									
6205	Ações e outras participações [6215+6225]									
6206	Reservas técnicas de seguro [6216+6226]									
6207	Derivativos financeiros [6217+6227]									
6208	Outras contas a receber [6218+6228]									
621	Internos									
6212	Moeda e depósitos									
6213	Títulos distintos de ações									
6214	Empréstimos									
6215	Ações e outras participações									
6216	Reservas técnicas de seguro									
6217	Derivativos financeiros									
6218	Outras contas a receber									
622	Externos									
6222	Moeda e depósitos									
6223	Títulos distintos de ações									
6224	Empréstimos									
6225	Ações e outras participações									
6226	Reservas técnicas de seguro									
6227	Derivativos financeiros									
6228	Outras contas a receber									
623	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)									
63	Passivos									
6302	Moeda e depósitos [6312+6322]									
6303	Títulos distintos de ações [6313+6323]									
6304	Empréstimos [6314+6324]									
6305	Ações e outras participações [6315+6325]									
6306	Reservas técnicas de seguro [6316+6326]									
6307	Derivativos financeiros [6317+6327]									
6308	Outras contas a pagar [6318+6328]									
631	Interno									
6312	Moeda e depósitos									
6313	Títulos distintos de ações									
6314	Empréstimos									
6315	Ações e outras participações									
6316	Reservas técnicas de seguro									
6317	Derivativos financeiros									
6318	Outras contas a pagar									
632	Externo									
6322	Moeda e depósitos									
6323	Títulos distintos de ações									
6324	Empréstimos									
6325	Ações e outras participações									
6326	Reservas técnicas de seguro									
6327	Derivativos financeiros									
6328	Outras contas a pagar									
Partidas informativas:										
6M2	Patrimônio financeiro líquido [=62-63]									
6M3	Dívida em valor de mercado									
6M35	Dívida em valor de face									
6M4	Dívida em valor nominal									
6M5	Atrasados									
6M6	Obrigações por benefícios de seguridade social									
6M7	Passivos contingentes									
6M71	Dívida garantida em valor de mercado									
6M8	Armas militares e sistemas de lançamento de armas não capitalizados									

CÓDIGO EFP 2001	GANHOS E PERDAS EM ATIVOS E PASSIVOS	Governo Geral							Governo Geral (9)	
		Governo Central				Governo Central (5)	Governos Estaduais (6)	Governos Municipais (7)		Consolidação Gov. Subnacionais (8)
		Orçamentário (1)	Extra-Orçamentário (2)	Fundos de Previdência Social (3)	Consolidação Gov. Central (4)					
4	VARIAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO: GANHOS DE VALORAÇÃO									
41	Ativos não financeiros									
411	Ativos fixos									
4111	Edifícios e estruturas									
4112	Maquinaria e equipamento									
4113	Outros ativos fixos									
412	Estoques									
413	Objetos de valor									
414	Ativos não produzidos									
4141	Terra									
4142	Ativos do subsolo									
4143	Outros ativos de origem natural									
4144	Ativos não produzidos intangíveis									
42	Ativos financeiros									
4202	Moeda e depósitos [4212+4222]									
4203	Títulos distintos de ações [4213+4223]									
4204	Empréstimos [4214+4224]									
4205	Ações e outras participações [4215+4225]									
4206	Reservas técnicas de seguro [4216+4226]									
4207	Derivativos financeiros [4217+4227]									
4208	Outras contas a receber [4218+4228]									
421	Internos									
4212	Moeda e depósitos									
4213	Títulos distintos de ações									
4214	Empréstimos									
4215	Ações e outras participações									
4216	Reservas técnicas de seguro									
4217	Derivativos financeiros									
4218	Outras contas a receber									
422	Externos									
4222	Moeda e depósitos									
4223	Títulos distintos de ações									
4224	Empréstimos									
4225	Ações e outras participações									
4226	Reservas técnicas de seguro									
4227	Derivativos financeiros									
4228	Outras contas a receber									
423	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)									
43	Passivos									
4302	Moeda e depósitos [4312+4322]									
4303	Títulos distintos de ações [4313+4323]									
4304	Empréstimos [4314+4324]									
4305	Ações e outras participações [4315+4325]									
4306	Reservas técnicas de seguro [4316+4326]									
4307	Derivativos financeiros [4317+4327]									
4308	Outras contas a pagar [4318+4328]									
431	Internos									
4312	Moeda e depósitos									
4313	Títulos distintos de ações									
4314	Empréstimos									
4315	Ações e outras participações									
4316	Reservas técnicas de seguro									
4317	Derivativos financeiros									
4318	Outras contas a pagar									
432	Externos									
4322	Moeda e depósitos									
4323	Títulos distintos de ações									
4324	Empréstimos									
4325	Ações e outras participações									
4326	Reservas técnicas de seguro									
4327	Derivativos financeiros									
4328	Outras contas a pagar									
Partidas informativas:										
4M2	Variação do patrimônio líquido: ganhos de valorização [=42-43]									
4M3	Dívida em valor de mercado: ganhos de valorização									

(1) Coluna de diferença demonstrando o fluxo do período desejado. A fórmula (2-3) deve existir em todas as linhas da coluna (1).

(2) Corresponde ao saldo do período da consulta.

(3) Corresponde ao saldo do período anterior ao da consulta ou ao saldo do mês 00, se for consulta anual.

CÓDIGO EFP 2001	OUTRAS VARIAÇÕES NO VOLUME DE ATIVOS E PASSIVOS	Governo Geral							
		Governo Central				Governo Central	Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central				
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
5	VARIAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO: OUTRAS VARIAÇÕES NO VOLUME DE ATIVOS								
51	Ativos não financeiros								
511	Ativos fixos								
5111	Edifícios e estruturas								
5112	Maquinaria e equipamento								
5113	Outros ativos fixos								
512	Estoques								
513	Objetos de valor								
514	Ativos não produzidos								
5141	Terra								
5142	Ativos do subsolo								
5143	Outros ativos de origem natural								
5144	Ativos não produzidos intangíveis								
52	Ativos financeiros								
5202	Moeda e depósitos [5212+5222]								
5203	Títulos distintos de ações [5213+5223]								
5204	Empréstimos [5214+5224]								
5205	Ações e outras participações [5215+5225]								
5206	Reservas técnicas de seguro [5216+5226]								
5207	Derivativos financeiros [5217+5227]								
5208	Outras contas a receber [5218+5228]								
521	Interno								
5212	Moeda e depósitos								
5213	Títulos distintos de ações								
5214	Empréstimos								
5215	Ações e outras participações								
5216	Reservas técnicas de seguro								
5217	Derivativos financeiros								
5218	Outras contas a receber								
522	Externo								
5222	Moeda e depósitos								
5223	Títulos distintos de ações								
5224	Empréstimos								
5225	Ações e outras participações								
5226	Reservas técnicas de seguro								
5227	Derivativos financeiros								
5228	Outras contas a receber								
523	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)								
53	Passivos								
5302	Moeda e depósitos [5312+5322]								
5303	Títulos distintos de ações [5313+5323]								
5304	Empréstimos [5314+5324]								
5305	Ações e outras participações [5315+5325]								
5306	Reservas técnicas de seguro [5316+5326]								
5307	Derivativos financeiros [5317+5327]								
5308	Outras contas a pagar [5318+5328]								
531	Interno								
5312	Moeda e depósitos								
5313	Títulos distintos de ações								
5314	Empréstimos								
5315	Ações e outras participações								
5316	Reservas técnicas de seguro								
5317	Derivativos financeiros								
5318	Outras contas a pagar								
532	Externo								
5322	Moeda e depósitos								
5323	Títulos distintos de ações								
5324	Empréstimos								
5325	Ações e outras participações								
5326	Reservas técnicas de seguro								
5327	Derivativos financeiros								
5328	Outras contas a pagar								
SM2	Partidas informativas: Variação do patrimônio financeiro líquido: outras variações no volume de ativos [52-53]								
SM3	Dívida em valor de mercado: outras variações no volume de ativos								

CÓDIGO EFP 2001	DISPÊNDIOS POR FUNÇÕES DE GOVERNO	Governo Geral								Governo Geral
		Governo Central				Governo Central	Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais	
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central					
7	DESPESA TOTAL									
701	Serviços públicos gerais									
7017	Transações da dívida pública									
7018	Transferências de caráter geral entre diferentes níveis de governo									
702	Defesa									
703	Ordem pública e segurança									
704	Assuntos econômicos									
7042	Agricultura, silvicultura, pesca e caça									
7043	Combustíveis e energia									
7044	Mineração, indústria e construção									
7045	Transporte									
7046	Comunicações									
705	Proteção ambiental									
706	Habitação e serviços comunitários									
707	Saúde									
7072	Serviços ambulatoriais									
7073	Serviços hospitalares									
7074	Serviços de saúde pública									
708	Lazer, cultura e religião									
709	Educação									
7091	Educação pré-primária e primária									
7092	Educação secundária									
7094	Educação terciária									
710	Proteção social									

CÓDIGO EFP 2001	DEMONSTRATIVO DE OPERAÇÕES DE GOVERNO	Governo Geral							
		Governo Central					Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central	Governo Central	(6)	(7)	(8)
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
	TRANSAÇÕES QUE AFETAM O PATRIMÔNIO LÍQUIDO								
1	Receita								
11	Impostos								
12	Contribuições sociais.....								
13	Transferências								
14	Outras receitas								
2	Despesa								
21	Remuneração de empregados.....								
22	Uso de bens e serviços.....								
23	Consumo de capital fixo.....								
24	Juros.....								
25	Subsídios.....								
26	Transferências								
27	Benefícios sociais.....								
28	Outras despesas.....								
ROB	Resultado operacional bruto (1-2+23)								
ROL	Resultado operacional líquido (1-2)								
	TRANSAÇÕES COM ATIVOS NÃO FINANCEIROS:								
31	Aquisição líquida de ativos não financeiros								
311	Ativos fixos								
312	Variação de estoques								
313	Objetos de valor								
314	Ativos não produzidos.....								
EEL	Empréstimo/endividamento líquido (1-2-31)								
	TRANSAÇÕES COM ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS (FINANCIAMENTO):								
32	Aquisição líquida de ativos financeiros								
321	Internos								
322	Externos								
323	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)								
33	Incorrimento líquido de passivos								
331	Internos								
332	Externos								
Conferência vertical: diferença entre empréstimo/endividamento líquido e financiamento (1-2-31-32+33)									

CÓDIGO EFP 2001	DEMONSTRATIVO DE FONTES E USOS DE CAIXA	Governo Geral								
		Governo Central					Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais	Governo Geral
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central	Governo Central				
	FLUXOS DE CAIXA POR ATIVIDADES OPERACIONAIS:									
1	Recebimentos de caixa por atividades operacionais									
11	Impostos									
12	Contribuições sociais.....									
13	Transferências									
14	Outras receitas									
2	Pagamentos de caixa por atividades operacionais									
21	Remuneração de empregados.....									
22	Uso de bens e serviços.....									
23	Consumo de capital fixo.....									
24	Juros.....									
25	Subsídios.....									
26	Transferências									
27	Benefícios sociais.....									
28	Outras despesas.....									
	FLUXOS DE CAIXA POR INVESTIMENTOS EM ATIVOS NÃO FINANCEIROS (ANF):									
31.1	Compras de ativos não financeiros									
311.1	Ativos fixos									
312.1	Estoques estratégicos									
313.1	Objetos de valor									
314.1	Ativos não produzidos									
31.2	Vendas de ativos não financeiros									
311.2	Ativos fixos									
312.2	Estoques estratégicos									
313.2	Objetos de valor									
314.2	Ativos não produzidos									
31	Saída líquida de caixa por investimentos em ativos não financeiros (31.1-31.2)									
SDC	Superávit / déficit de caixa (1-2-31)									
	FLUXOS DE CAIXA POR ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO:									
32x	Aquisição líquida de ativos financeiros distintos de caixa									
321x	Internos									
322x	Externos									
323	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)									
33	Incorrimento líquido de passivos									
331	Internos									
332	Externos									
LFB	Entrada líquida de caixa por atividades de financiamento (-32x+33)									
VLB	Variação líquida do saldo de caixa ((1-2-31)+(-32x+33))									

CÓDIGO EFP 2001	RECEITAS	Governo Geral								
		Governo Central					Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais	Governo Geral
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central	Governo Central				
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
1	RECEITA									
11	Impostos									
111	Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital									
1111	Pagáveis por pessoas físicas									
1112	Pagáveis por corporações e outras empresas									
1113	Inclassificáveis									
112	Impostos sobre a folha de pagamento e a força de trabalho									
113	Impostos sobre a propriedade									
1131	Impostos recorrentes sobre a propriedade imobiliária									
1132	Impostos recorrentes sobre o patrimônio líquido									
1133	Impostos sobre espólios, herança e doações									
1134	Impostos sobre transações financeiras e de capital									
1135	Outros impostos não recorrentes sobre a propriedade									
1136	Outros impostos recorrentes sobre a propriedade									
114	Impostos sobre bens e serviços									
1141	Impostos gerais sobre bens e serviços									
11411	Impostos sobre o valor agregado									
11412	Impostos sobre vendas									
11413	Impostos sobre o volume de vendas e outros impostos gerais sobre bens e serviços									
1142	Impostos seletivos									
1143	Lucros de monopólios fiscais									
1144	Impostos sobre serviços específicos									
1145	Impostos sobre o uso de bens e sobre a permissão de uso de bens ou realização de atividades									
11451	Impostos sobre veículos automotores									
11452	Outros impostos sobre o uso de bens e sobre a permissão de uso de bens ou realização de atividades									
1146	Outros impostos sobre bens e serviços									
115	Impostos sobre o comércio e as transações internacionais									
1151	Impostos alfandegários e outras tarifas de importação									
1152	Impostos sobre exportações									
1153	Lucros de monopólios de exportação ou importação									
1154	Lucros cambiais									
1155	Impostos cambiais									
1156	Outros impostos sobre o comércio e as transações internacionais									
116	Outros impostos									
12	Contribuições sociais									
121	Contribuições à seguridade social									
1211	Contribuições de empregados									
1212	Contribuições de empregadores									
1213	Contribuições de trabalhadores autônomos ou desempregados									
1214	Contribuições inclassificáveis									
122	Outras contribuições sociais									
1221	Contribuições de empregados									
1222	Contribuições de empregadores									
1223	Contribuições presumidas									
13	Transferências									
131	De governos estrangeiros									
1311	Correntes									
1312	De capital									
132	De organizações internacionais									
1321	Correntes									
1322	De capital									
133	De outras unidades de governo geral									
1331	Correntes									
1332	De capital									
14	Outras receitas									
141	Receitas patrimoniais									
1411	Juros									
1412	Dividendos									
1413	Retiradas de renda de quase corporações									
1414	Receitas patrimoniais atribuídas a titulares de apólices de seguro									
1415	Aluguéis									
142	Vendas de bens e serviços									
1421	Vendas por estabelecimentos mercantis									
1422	Taxas administrativas									
1423	Vendas eventuais por estabelecimentos não mercantis									
1424	Vendas presumidas de bens e serviços									
143	Multas, sanções pecuniárias e perdimentos									
144	Doações									
1441	Correntes									
1442	De capital									
145	Receitas diversas e não identificadas									

CÓDIGO EFP 2001	DESPESAS	Governo Geral								
		Governo Central					Governos Estaduais (6)	Governos Municipais (7)	Consolidação Gov. Subnacionais (8)	Governo Geral (9)
		Orçamentário (1)	Extra-Orçamentário (2)	Fundos de Previdência Social (3)	Consolidação Gov. Central (4)	Governo Central (5)				
2	DESPESA									
21	Remuneração de empregados									
211	Salários e vencimentos									
2111	Em dinheiro									
2112	Em espécie									
212	Contribuições sociais									
2121	Contribuições sociais efetivas									
2122	Contribuições sociais imputadas									
22	Uso de bens e serviços									
23	Consumo de capital fixo									
24	Juros									
241	A não residentes									
242	A residentes distintos do governo geral									
243	A outras unidades de governo geral									
25	Subsídios									
251	A corporações públicas									
2511	Não financeiras									
2512	Financeiras									
252	A empresas privadas									
2521	Não financeiras									
2522	Financeiras									
26	Transferências									
261	A governos estrangeiros									
2611	Correntes									
2612	De capital									
262	A organizações internacionais									
2621	Correntes									
2622	De capital									
263	A outras unidades de governo geral									
2631	Correntes									
2632	De capital									
27	Benefícios sociais									
271	Benefícios de previdência social									
2711	Em dinheiro									
2712	Em espécie									
272	Benefícios de assistência social									
2721	Em dinheiro									
2722	Em espécie									
273	Benefícios sociais do empregador									
2731	Em dinheiro									
2732	Em espécie									
28	Outras despesas									
281	Despesas patrimoniais distintas de juros									
2811	Dividendos (somente corporações públicas)									
2812	Retiradas de renda de quase corporações (somente corporações públicas)									
2813	Despesas patrimoniais atribuídas a titulares de apólices de seguro									
2814	Aluguéis									
282	Outras despesas diversas									
2821	Correntes									
2822	De capital									

CÓDIGO EFP 2001	TRANSAÇÕES COM ATIVOS E PASSIVOS	Governo Geral							
		Governo Central					Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central	Governo Central			
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
3	VARIAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO: TRANSAÇÕES ^{e)}								
31	Aquisição líquida de ativos não financeiros d)								
311	Ativos fixos								
311.1	Aquisições: ativos fixos								
311	Alienações: ativos fixos								
311	Consumo de capital fixo (CCF): ativos fixos								
3111	Edifícios e estruturas								
3111.1	Aquisições: edifícios e estruturas								
3111.2	Alienações: edifícios e estruturas								
3111.3	CCF: edifícios e estruturas								
3112	Maquinaria e equipamento								
3112.1	Aquisições: maquinaria e equipamento								
3112.2	Alienações: maquinaria e equipamento								
3112.3	CCF: maquinaria e equipamento								
3113	Outros ativos fixos								
3113.1	Aquisições: outros ativos fixos								
3113.2	Alienações: outros ativos fixos								
3113.3	CCF: outros ativos fixos								
312	Estoques								
313	Objetos de valor								
313.1.1	Aquisições: objetos de valor								
313.2.2	Alienações: objetos de valor								
314	Ativos não produzidos								
314.1.1	Aquisições: ativos não produzidos								
314.2.2	Alienações: ativos não produzidos								
314.3	CCF: grandes benfeitorias, ativos não produzidos								
314.1	Terra								
314.1.1	Aquisições: terra								
314.1.2	Alienações: terra								
314.1.3	CCF: grandes benfeitorias, terra								
314.2	Ativos do subsolo								
314.2.1	Aquisições: ativos do subsolo								
314.2.2	Alienações: ativos do subsolo								
314.2	CCF: grandes benfeitorias, ativos do subsolo								
314.3	Outros ativos de origem natural								
314.3.1	Aquisições: outros ativos de origem natural								
314.3.2	Alienações: outros ativos de origem natural								
314.4	Ativos não produzidos intangíveis								
314.4.1	Aquisições: ativos não produzidos intangíveis								
314.4.2	Alienações: ativos não produzidos intangíveis								
32	Aquisição líquida de ativos financeiros								
32.02	Moeda e depósitos [32.02+32.22]								
32.03	Títulos distintos de ações [32.03+32.23]								
32.04	Empréstimos [32.04+32.24]								
32.05	Ações e outras participações [32.05+32.25]								
32.06	Reservas técnicas de seguro [32.06+32.26]								
32.07	Derivativos financeiros [32.07+32.27]								
32.08	Outras contas a receber [32.08+32.28]								
32.1	Internos								
32.12	Moeda e depósitos								
32.13	Títulos distintos de ações								
32.14	Empréstimos								
32.15	Ações e outras participações								
32.16	Reservas técnicas de seguro								
32.17	Derivativos financeiros								
32.18	Outras contas a receber								
32.2	Externos								
32.22	Moeda e depósitos								
32.23	Títulos distintos de ações								
32.24	Empréstimos								
32.25	Ações e outras participações								
32.26	Reservas técnicas de seguro								
32.27	Derivativos financeiros								
32.28	Outras contas a receber								
32.3	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)								
33	Incorrerimento líquido de passivos								
33.02	Moeda e depósitos [33.02+33.22]								
33.03	Títulos distintos de ações [33.03+33.23]								
33.04	Empréstimos [33.04+33.24]								
33.05	Ações e outras participações [33.05+33.25]								
33.06	Reservas técnicas de seguro [33.06+33.26]								
33.07	Derivativos financeiros [33.07+33.27]								
33.08	Outras contas a pagar [33.08+33.28]								
33.1	Internos								
33.12	Moeda e depósitos								
33.13	Títulos distintos de ações								
33.14	Empréstimos								
33.15	Ações e outras participações								
33.16	Reservas técnicas de seguro								
33.17	Derivativos financeiros								
33.18	Outras contas a pagar								
33.2	Externos								
33.22	Moeda e depósitos								
33.23	Títulos distintos de ações								
33.24	Empréstimos								
33.25	Ações e outras participações								
33.26	Reservas técnicas de seguro								
33.27	Derivativos financeiros								
33.28	Outras contas a pagar								
3M.1	Partidas informativas:								
3M.1.1	Formação de capital por conta própria								
3M.1.1.1	Remuneração de empregados ^{e)}								
3M.1.2	Uso de bens e serviços ^{f)}								
3M.1.3	Consumo de capital fixo ^{g)}								
3M.1.4	Outros impostos sobre a produção menos outros subsídios à produção ^{h)}								
3M.2	Variação do patrimônio financeiro líquido: transações [=32-33]								
3M.3	Dívida em valor de mercado: transações ⁱ⁾								

CÓDIGO EFP 2001	BALANÇO PATRIMONIAL	Governo Geral								Governo Geral
		Governo Central					Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais	
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central	Governo Central				
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
6	PATRIMÔNIO LÍQUIDO									
61	Ativos não financeiros									
611	Ativos fixos									
6111	Edifícios e estruturas									
6112	Maquinaria e equipamento									
6113	Outros ativos fixos									
612	Estoques									
613	Objetos de valor									
614	Ativos não produzidos...									
6141	Terra									
6142	Ativos do subsolo									
6143	Outros ativos de origem natural									
6144	Ativos não produzidos intangíveis									
62	Ativos financeiros									
6202	Moeda e depósitos [6212+6222]									
6203	Títulos distintos de ações [6213+6223]									
6204	Empréstimos [6214+6224]									
6205	Ações e outras participações [6215+6225]									
6206	Reservas técnicas de seguro [6216+6226]									
6207	Derivativos financeiros [6217+6227]									
6208	Outras contas a receber [6218+6228]									
621	Internos									
6212	Moeda e depósitos									
6213	Títulos distintos de ações									
6214	Empréstimos									
6215	Ações e outras participações									
6216	Reservas técnicas de seguro									
6217	Derivativos financeiros									
6218	Outras contas a receber									
622	Externos									
6222	Moeda e depósitos									
6223	Títulos distintos de ações									
6224	Empréstimos									
6225	Ações e outras participações									
6226	Reservas técnicas de seguro									
6227	Derivativos financeiros									
6228	Outras contas a receber									
623	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)									
63	Passivos									
6302	Moeda e depósitos [6312+6322]									
6303	Títulos distintos de ações [6313+6323]									
6304	Empréstimos [6314+6324]									
6305	Ações e outras participações [6315+6325]									
6306	Reservas técnicas de seguro [6316+6326]									
6307	Derivativos financeiros [6317+6327]									
6308	Outras contas a pagar [6318+6328]									
631	Interno									
6312	Moeda e depósitos									
6313	Títulos distintos de ações									
6314	Empréstimos									
6315	Ações e outras participações									
6316	Reservas técnicas de seguro									
6317	Derivativos financeiros									
6318	Outras contas a pagar									
632	Externo									
6322	Moeda e depósitos									
6323	Títulos distintos de ações									
6324	Empréstimos									
6325	Ações e outras participações									
6326	Reservas técnicas de seguro									
6327	Derivativos financeiros									
6328	Outras contas a pagar									
Partidas informativas:										
6M2	Patrimônio financeiro líquido [=62-63]									
6M3	Dívida em valor de mercado									
6M35	Dívida em valor de face									
6M4	Dívida em valor nominal									
6M5	Atrasados									
6M6	Obrigações por benefícios de seguridade social									
6M7	Passivos contingentes									
6M71	Dívida garantida em valor de mercado									
6M8	Armas militares e sistemas de lançamento de armas não capitalizados									

CÓDIGO EFP 2001

GANHOS E PERDAS EM ATIVOS E PASSIVOS		Governo Geral								
		Governo Central				Governo Central	Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais	Governo Geral
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central					
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
4	VARIAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO: GANHOS DE VALORAÇÃO									
41	Ativos não financeiros									
411	Ativos fixos									
4111	Edifícios e estruturas									
4112	Maquinaria e equipamento									
4113	Outros ativos fixos									
412	Estoques									
413	Objetos de valor									
414	Ativos não produzidos									
4141	Terra									
4142	Ativos do subsolo									
4143	Outros ativos de origem natural									
4144	Ativos não produzidos intangíveis									
42	Ativos financeiros									
4202	Moeda e depósitos [4212+4222]									
4203	Títulos distintos de ações [4213+4223]									
4204	Empréstimos [4214+4224]									
4205	Ações e outras participações [4215+4225]									
4206	Reservas técnicas de seguro [4216+4226]									
4207	Derivativos financeiros [4217+4227]									
4208	Outras contas a receber [4218+4228]									
421	Internos									
4212	Moeda e depósitos									
4213	Títulos distintos de ações									
4214	Empréstimos									
4215	Ações e outras participações									
4216	Reservas técnicas de seguro									
4217	Derivativos financeiros									
4218	Outras contas a receber									
422	Externos									
4222	Moeda e depósitos									
4223	Títulos distintos de ações									
4224	Empréstimos									
4225	Ações e outras participações									
4226	Reservas técnicas de seguro									
4227	Derivativos financeiros									
4228	Outras contas a receber									
423	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)									
43	Passivos									
4302	Moeda e depósitos [4312+4322]									
4303	Títulos distintos de ações [4313+4323]									
4304	Empréstimos [4314+4324]									
4305	Ações e outras participações [4315+4325]									
4306	Reservas técnicas de seguro [4316+4326]									
4307	Derivativos financeiros [4317+4327]									
4308	Outras contas a pagar [4318+4328]									
431	Internos									
4312	Moeda e depósitos									
4313	Títulos distintos de ações									
4314	Empréstimos									
4315	Ações e outras participações									
4316	Reservas técnicas de seguro									
4317	Derivativos financeiros									
4318	Outras contas a pagar									
432	Externos									
4322	Moeda e depósitos									
4323	Títulos distintos de ações									
4324	Empréstimos									
4325	Ações e outras participações									
4326	Reservas técnicas de seguro									
4327	Derivativos financeiros									
4328	Outras contas a pagar									

Partidas informativas:
4M2 Variação do patrimônio líquido: ganhos de valorização [=42-43]
4M3 Dívida em valor de mercado: ganhos de valorização

(1) Coluna de diferença demonstrando o fluxo do período desejado. A fórmula (2-3) deve existir em todas as linhas da coluna (1).
(2) Corresponde ao saldo do período da consulta.
(3) Corresponde ao saldo do período anterior ao da consulta ou ao saldo do mês 00, se for consulta anual.

CÓDIGO EFP 2001	OUTRAS VARIAÇÕES NO VOLUME DE ATIVOS E PASSIVOS	Governo Geral							Governo Geral	
		Governo Central				Governo Central	Governos Estaduais	Governos Municipais		Consolidação Gov. Subnacionais
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central					
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	
5	VARIAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO: OUTRAS VARIAÇÕES NO VOLUME DE ATIVOS									
51	Ativos não financeiros									
511	Ativos fixos									
5111	Edifícios e estruturas									
5112	Maquinaria e equipamento									
5113	Outros ativos fixos									
512	Estoques									
513	Objetos de valor									
514	Ativos não produzidos									
5141	Terra									
5142	Ativos do subsolo									
5143	Outros ativos de origem natural									
5144	Ativos não produzidos intangíveis									
52	Ativos financeiros									
5202	Moeda e depósitos [5212+5222]									
5203	Títulos distintos de ações [5213+5223]									
5204	Empréstimos [5214+5224]									
5205	Ações e outras participações [5215+5225]									
5206	Reservas técnicas de seguro [5216+5226]									
5207	Derivativos financeiros [5217+5227]									
5208	Outras contas a receber [5218+5228]									
521	Interno									
5212	Moeda e depósitos									
5213	Títulos distintos de ações									
5214	Empréstimos									
5215	Ações e outras participações									
5216	Reservas técnicas de seguro									
5217	Derivativos financeiros									
5218	Outras contas a receber									
522	Externo									
5222	Moeda e depósitos									
5223	Títulos distintos de ações									
5224	Empréstimos									
5225	Ações e outras participações									
5226	Reservas técnicas de seguro									
5227	Derivativos financeiros									
5228	Outras contas a receber									
523	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)									
53	Passivos									
5302	Moeda e depósitos [5312+5322]									
5303	Títulos distintos de ações [5313+5323]									
5304	Empréstimos [5314+5324]									
5305	Ações e outras participações [5315+5325]									
5306	Reservas técnicas de seguro [5316+5326]									
5307	Derivativos financeiros [5317+5327]									
5308	Outras contas a pagar [5318+5328]									
531	Interno									
5312	Moeda e depósitos									
5313	Títulos distintos de ações									
5314	Empréstimos									
5315	Ações e outras participações									
5316	Reservas técnicas de seguro									
5317	Derivativos financeiros									
5318	Outras contas a pagar									
532	Externo									
5322	Moeda e depósitos									
5323	Títulos distintos de ações									
5324	Empréstimos									
5325	Ações e outras participações									
5326	Reservas técnicas de seguro									
5327	Derivativos financeiros									
5328	Outras contas a pagar									
Partidas informativas:										
5M2	Variação do patrimônio financeiro líquido: outras variações no volume de ativos [52-53]									
5M3	Dívida em valor de mercado: outras variações no volume de ativos									

CÓDIGO EFP 2001	DISPÊNDIOS POR FUNÇÕES DE GOVERNO	Governo Geral								
		Governo Central				Governo Central	Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais	Governo Geral
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central					
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
7	DESPESA TOTAL									
701	Serviços públicos gerais									
7017	Transações da dívida pública									
7018	Transferências de caráter geral entre diferentes níveis de governo									
702	Defesa									
703	Ordem pública e segurança									
704	Assuntos econômicos									
7042	Agricultura, silvicultura, pesca e caça									
7043	Combustíveis e energia									
7044	Mineração, indústria e construção									
7045	Transporte									
7046	Comunicações									
705	Proteção ambiental									
706	Habitação e serviços comunitários									
707	Saúde									
7072	Serviços ambulatoriais									
7073	Serviços hospitalares									
7074	Serviços de saúde pública									
708	Lazer, cultura e religião									
709	Educação									
7091	Educação pré-primária e primária									
7092	Educação secundária									
7094	Educação terciária									
710	Proteção social									

08.14.00 TABELAS DE DERIVAÇÃO DO MEFP 2001

CÓDIGO EFP 2001	DERIVAÇÃO DO ESTADO DE OPERAÇÕES DE GOVERNO - RECBTAS	Governo Geral								
		Governo Central				Governo Central	Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais	Governo Geral
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central					
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
1	Receita									
11	Impostos									
	Dado original									
	mais:									
	Abrangência institucional									
	Abrangência transacional									
	Redirecionamento									
	Partilha									
	Redesignação									
	Regime de registro									
	Avaliação									
	Registro líquido/bruto									
	Periodicidade									
	Classificação									
	menos:									
	Abrangência institucional									
	Abrangência transacional									
	Redirecionamento									
	Partilha									
	Redesignação									
	Regime de registro									
	Avaliação									
	Registro líquido/bruto									
	Periodicidade									
	Classificação									
12	Contribuições sociais									
	Dado original									
	mais:									
	Abrangência institucional									
	Abrangência transacional									
	Redirecionamento									
	Partilha									
	Redesignação									
	Regime de registro									
	Avaliação									
	Registro líquido/bruto									
	Periodicidade									
	Classificação									
	menos:									
	Abrangência institucional									
	Abrangência transacional									
	Redirecionamento									
	Partilha									
	Redesignação									
	Regime de registro									
	Avaliação									
	Registro líquido/bruto									
	Periodicidade									
	Classificação									
13	Transferências									
	Dado original									
	mais:									
	Abrangência institucional									
	Abrangência transacional									
	Redirecionamento									
	Partilha									
	Redesignação									
	Regime de registro									
	Avaliação									
	Registro líquido/bruto									
	Periodicidade									
	Classificação									
	menos:									
	Abrangência institucional									
	Abrangência transacional									
	Redirecionamento									
	Partilha									
	Redesignação									
	Regime de registro									
	Avaliação									
	Registro líquido/bruto									
	Periodicidade									
	Classificação									
14	Outras receitas									
	Dado original									
	mais:									
	Abrangência institucional									
	Abrangência transacional									
	Redirecionamento									
	Partilha									
	Redesignação									
	Regime de registro									
	Avaliação									
	Registro líquido/bruto									
	Periodicidade									
	Classificação									
	menos:									
	Abrangência institucional									
	Abrangência transacional									
	Redirecionamento									
	Partilha									
	Redesignação									
	Regime de registro									
	Avaliação									
	Registro líquido/bruto									
	Periodicidade									
	Classificação									

CÓDIGO EFP 2001	DERIVAÇÃO DO ESTADO DE OPERAÇÕES DE GOVERNO - DESPESAS	Governo Geral								
		Governo Central				Governo Central	Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais	Governo Geral
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central		(6)	(7)	(8)	
2	Despesa.....	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
21	Remuneração de empregados.....									
	Dado original									
	mais:									
	Abrangência institucional									
	Abrangência transacional									
	Redirecionamento									
	Partilha									
	Redesignação									
	Regime de registro									
	Avaliação									
	Registro líquido/bruto									
	Periodicidade									
	Classificação									
	menos:									
	Abrangência institucional									
	Abrangência transacional									
	Redirecionamento									
	Partilha									
	Redesignação									
	Regime de registro									
	Avaliação									
	Registro líquido/bruto									
	Periodicidade									
	Classificação									
22	Uso de bens e serviços									
23	Consumo de capital fixo									
24	Juros									
25	Subsídios									
26	Transferências									
27	Benefícios sociais									
28	Outras despesas									

CÓDIGO EFP 2001	DERIVAÇÃO DO ESTADO DE OPERAÇÕES DE GOVERNO - NÃO FINANCEIRO	Governo Geral								
		Governo Central				Governo Central	Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais	Governo Geral
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central		(6)	(7)	(8)	
31	Aquisição líquida de ativos não financeiros.....	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	
311	Ativos fixos									
	Dado original									
	mais:									
	Abrangência institucional									
	Abrangência transacional									
	Redirecionamento									
	Partilha									
	Redesignação									
	Regime de registro									
	Avaliação									
	Registro líquido/bruto									
	Periodicidade									
	Classificação									
	menos:									
	Abrangência institucional									
	Abrangência transacional									
	Redirecionamento									
	Partilha									
	Redesignação									
	Regime de registro									
	Avaliação									
	Registro líquido/bruto									
	Periodicidade									
	Classificação									
312	Variações de estoques									
313	Objetos de valor									
314	Ativos não produzidos									

CÓDIGO EFP 2001	DERIVAÇÃO DO ESTADO DE OPERAÇÕES DE GOVERNO - FINANCEIRO	Governo Geral							
		Governo Central				Governo Central	Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais
		Orçamentário (1)	Extra-Orçamentário (2)	Fundos de Previdência Social (3)	Consolidação Gov. Central (4)		(6)	(7)	(8)
32	Aquisição líquida de ativos financeiros.....								
3202	Moeda e depósitos								
	Dado original								
	mais:								
	Abrangência institucional								
	Abrangência transacional								
	Redirecionamento								
	Partilha								
	Redesignação								
	Regime de registro								
	Avaliação								
	Registro líquido/bruto								
	Periodicidade								
	Classificação								
	menos:								
	Abrangência institucional								
	Abrangência transacional								
	Redirecionamento								
	Partilha								
	Redesignação								
	Regime de registro								
	Avaliação								
	Registro líquido/bruto								
	Periodicidade								
	Classificação								
3203	Títulos distintos de ações								
3204	Empréstimos								
3205	Ações e outras participações								
3206	Reservas técnicas de seguro								
3207	Derivativos financeiros								
3208	Outras contas a pagar								
33	Incorrimento líquido de passivos								
3302	Moeda e depósitos								
	Dado original								
	mais:								
	Abrangência institucional								
	Abrangência transacional								
	Redirecionamento								
	Partilha								
	Redesignação								
	Regime de registro								
	Avaliação								
	Registro líquido/bruto								
	Periodicidade								
	Classificação								
	menos:								
	Abrangência institucional								
	Abrangência transacional								
	Redirecionamento								
	Partilha								
	Redesignação								
	Regime de registro								
	Avaliação								
	Registro líquido/bruto								
	Periodicidade								
	Classificação								
3303	Títulos distintos de ações								
3304	Empréstimos								
3305	Ações e outras participações								
3306	Reservas técnicas de seguro								
3307	Derivativos financeiros								
3308	Outras contas a pagar								

CÓDIGO EFP 2001	DERIVAÇÃO DO ESTADO DE OUTROS FLUXOS ECONÔMICOS - GANHOS E PERDAS POR VALORAÇÃO	Governo Geral							Governo Geral	
		Governo Central					Governos Estaduais	Governos Municipais		Consolidação Gov. Subnacionais
		Orçamentário	Extra- Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central	Governo Central				
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	
4	VARIAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO: GANHOS DE VALORAÇÃO									
41	Ativos não financeiros									
411	Ativos fixos									
4111	Edifícios e estruturas									
4112	Maquinaria e equipamento									
4113	Outros ativos fixos.....									
412	Estoques									
413	Objetos de valor									
414	Ativos não produzidos									
4141	Terra.....									
4142	Ativos do subsolo									
4143	Outros ativos de origem natural									
4144	Ativos não produzidos intangíveis.....									
42	Ativos financeiros									
4202	Moeda e depósitos [4212+4222]									
4203	Títulos distintos de ações [4213+4223]									
4204	Empréstimos [4214+4224]									
4205	Ações e outras participações [4215+4225]									
4206	Reservas técnicas de seguro [4216+4226]									
4207	Derivativos financeiros [4217+4227]									
4208	Outras contas a receber [4218+4228]									
421	Internos									
4212	Moeda e depósitos									
4213	Títulos distintos de ações									
4214	Empréstimos									
4215	Ações e outras participações									
4216	Reservas técnicas de seguro									
4217	Derivativos financeiros									
4218	Outras contas a receber									
422	Externos									
4222	Moeda e depósitos									
4223	Títulos distintos de ações									
4224	Empréstimos									
4225	Ações e outras participações.....									
4226	Reservas técnicas de seguro									
4227	Derivativos financeiros									
4228	Outras contas a receber									
423	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)									
43	Passivos									
4302	Moeda e depósitos [4312+4322]									
4303	Títulos distintos de ações [4313+4323]									
4304	Empréstimos [4314+4324]									
4305	Ações e outras participações [4315+4325]									
4306	Reservas técnicas de seguro [4316+4326]									
4307	Derivativos financeiros [4317+4327]									
4308	Outras contas a pagar [4318+4328]									
431	Internos									
4312	Moeda e depósitos									
4313	Títulos distintos de ações									
4314	Empréstimos									
4315	Ações e outras participações									
4316	Reservas técnicas de seguro									
4317	Derivativos financeiros									
4318	Outras contas a receber									
432	Externos									
4322	Moeda e depósitos									
4323	Títulos distintos de ações									
4324	Empréstimos									
4325	Ações e outras participações									
4326	Reservas técnicas de seguro									
4327	Derivativos financeiros									
4328	Outras contas a receber									
Partidas informativas:										
4M2	Variação do patrimônio líquido: ganhos de valoração [=42-43]									
4M3	Dívida em valor de mercado: ganhos de valoração									

CÓDIGO EFP 2001	DERIVAÇÃO DO ESTADO DE OUTROS FLUXOS ECONÔMICOS - OUTRAS VARIações DE VOLUME	Governo Geral								
		Governo Central				Governo Central	Governo s Estaduais	Governo s Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais	Governo Geral
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central					
5	VARIAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO: OUTRAS VARIações NO VOLUME DE ATIVOS.....									
51	Ativos não financeiros									
511	Ativos fixos									
5111	Edifícios e estruturas									
5112	Maquinaria e equipamento									
5113	Outros ativos fixos									
512	Estoques									
513	Objetos de valor									
514	Ativos não produzidos									
5141	Terra									
5142	Ativos do subsolo									
5143	Outros ativos de origem natural									
5144	Ativos não produzidos intangíveis									
52	Ativos financeiros									
5202	Moeda e depósitos [5212+5222]									
5203	Títulos distintos de ações [5213+5223]									
5204	Empréstimos [5214+5224]									
5205	Ações e outras participações [5215+5225]									
5206	Reservas técnicas de seguro [5216+5226]									
5207	Derivativos financeiros [5217+5227]									
5208	Outras contas a receber [5218+5228]									
521	Interno									
5212	Moeda e depósitos									
5213	Títulos distintos de ações									
5214	Empréstimos									
5215	Ações e outras participações									
5216	Reservas técnicas de seguro									
5217	Derivativos financeiros									
5218	Outras contas a receber									
522	Externo									
5222	Moeda e depósitos									
5223	Títulos distintos de ações									
5224	Empréstimos									
5225	Ações e outras participações									
5226	Reservas técnicas de seguro									
5227	Derivativos financeiros									
5228	Outras contas a receber									
523	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)									
53	Passivos									
5302	Moeda e depósitos [5312+5322]									
5303	Títulos distintos de ações [5313+5323]									
5304	Empréstimos [5314+5324]									
5305	Ações e outras participações [5315+5325]									
5306	Reservas técnicas de seguro [5316+5326]									
5307	Derivativos financeiros [5317+5327]									
5308	Outras contas a pagar [5318+5328]									
531	Interno									
5312	Moeda e depósitos									
5313	Títulos distintos de ações									
5314	Empréstimos									
5315	Ações e outras participações									
5316	Reservas técnicas de seguro									
5317	Derivativos financeiros									
5318	Outras contas a pagar									
532	Externo									
5322	Moeda e depósitos									
5323	Títulos distintos de ações									
5324	Empréstimos									
5325	Ações e outras participações									
5326	Reservas técnicas de seguro									
5327	Derivativos financeiros									
5328	Outras contas a pagar									
Partidas informativas:										
5M2	Variação do patrimônio financeiro líquido: outras variações no volume de ativos [52-53]									
5M3	Dívida em valor de mercado: outras variações no volume de ativos									

CÓDIGO EFP 2001	RESULTADO FINANCEIRO POSITIVO / ENDIVIDAMENTO LÍQUIDO	Governo Geral								Governo Geral
		Governo Central				Governo Central	Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais	
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central					
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	
51	Aquisição líquida de ativos não financeiros									
511	Ativos fixos									
512	Variações de estoques									
513	Objetos de valor									
514	Ativos não produzidos									
52	Aquisição líquida de ativos financeiros									
5202	Moeda e depósitos									
5203	Títulos distintos de ações									
5204	Empréstimos									
5205	Ações e outras participações									
5206	Reservas técnicas de seguro									
5207	Derivativos financeiros									
5208	Outras contas a receber									
53	Incorrimento líquido de passivos									
5302	Moeda e depósitos									
5303	Títulos distintos de ações									
5304	Empréstimos									
5305	Ações e outras participações									
5306	Reservas técnicas de seguro									
5307	Derivativos financeiros									
5308	Outras contas a pagar									

CÓDIGO EFP 2001	VERIFICAÇÃO DE FLUXOS FINANCEIROS	Governo Geral								Governo Geral	
		Governo Central				Governo Central	Governos Estaduais	Governos Municipais	Consolidação Gov. Subnacionais		
		Orçamentário	Extra-Orçamentário	Fundos de Previdência Social	Consolidação Gov. Central		(6)	(7)	(8)		
		(1)	(2)	(3)	(4)		(5)	(6)	(7)		(8)
	Resultado operacional líquido (1-2)										
	Resultado operacional bruto (ROL+23)										
	Empréstimo/endividamento líquido (ROL - 31)										
	Empréstimo/endividamento líquido (32-33)										
	1-2-3.1-3.2+3.3=0										

Por balanço/Subsetor

CÓDIGO EFP 2001	VERIFICAÇÃO BALANÇO PATRIMONIAL	N-1	N	Referência / Comentários
	Patrimônio líquido (61 + 62 - 63)			
	Ativos não financeiros			
	Ativos fixos			
	mais			
	menos			
612	Estoques			
613	Objetos de valor			
614	Ativos não produzidos			
62	Ativos financeiros			
6202	Moeda e depósitos			
6203	Títulos distintos de ações			
6204	Empréstimos			
6205	Ações e outras participações			
6206	Reservas técnicas de seguro			
6207	Derivativos financeiros			
6208	Outras contas a receber			
63	Passivos			
6302	Moeda e depósitos			
6303	Títulos distintos de ações			
6304	Empréstimos			
6305	Ações e outras participações			
6306	Reservas técnicas de seguro			
6307	Derivativos financeiros			
6308	Outras contas a pagar			

Por balanço/Subsetor

		Variações no Balanço (N)		Por balanço/subsetor			
ESTADO INTEGRADO DE FLUXOS E SALDOS	N- 1	Resultado líquido de transações N	Resultado líquido de outros fluxos econômicos		Variação total do balanço N	Balanço de encerramento	Verificação
			Ganhos/perdas de valoração	Outras variações no volume de ativos e passivos			
Patrimônio líquido							
Ativos não financeiros.....							
Ativos fixos							
Estoques							
Objetos de valor							
Ativos não produzidos							
Ativos financeiros							
Moeda e depósitos							
Valores distintos de ações							
Empréstimos							
Ações e outras participações							
Reservas técnicas de seguro							
Derivativos financeiros							
Outras contas a receber							
Passivos							
Moeda e depósitos							
Títulos distintos de ações							
Empréstimos							
Ações e outras participações							
Reservas técnicas de seguro							
Derivativos financeiros							
Outras contas a pagar							
Partidas informativas:							
Patrimônio financeiro líquido							