TESOURONACIONAL

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

8ª edição

Secretaria do Tesouro Nacional
Ministério da Fazenda

Válido a partir do exercício de 2019

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO
8ª Edição

Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios
Válido a partir do exercício de 2019

Portaria Conjunta STN/SOF nº 06, de 18 de dezembro de 2018
Portaria Conjunta STN/SPREV nº 07, de 18 de dezembro de 2018
Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018
Portaria Conjunta STN/SOF/ME Nº 21, de 23 de fevereiro de 2021

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 8ª Edição

PARTE: Geral, I, II, III, IV e V

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA
Eduardo Refinetti Guardia

SECRETÁRIA-EXECUTIVA
Ana Paula Vitali Janes Vescovi

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL
Mansueto Facundo de Almeida Júnior

SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA
Gildenora Batista Dantas Milhomem

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Leonardo Silveira do Nascimento

COORDENADOR DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Bruno Ramos Mangualde

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
Gabriela Leopoldina Abreu

EQUIPE TÉCNICA
Adriano Sodré de Moraes
Ana Karolina Almeida Dias
Daniela Monteiro Rodrigues de Lima
Washington Nunes Leite Júnior

INFORMAÇÕES – SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN):
Fone: (61) 3412-3804
Correio Eletrônico: cconf@tesouro.gov.br
Página Eletrônica: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade
Fórum da Contabilidade: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/forum

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 8ª Edição

PARTE: I

MINISTRO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO
Esteves Pedro Colnago Junior

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Gleisson Cardoso Rubin

SECRETÁRIO DE ORÇAMENTO FEDERAL
George Alberto de Aguiar Soares

SECRETÁRIOS ADJUNTOS DE ORÇAMENTO FEDERAL
Bruno César Grossi de Souza
Geraldo Julião Júnior
Luiz Guilherme Pinto Henriques
Márcio Luiz Albuquerque Oliveira

DIRETORES
André Guimarães Rezende Martins do Valle
Clayton Luiz Montes
Zarak de Oliveira Ferreira

EQUIPE TÉCNICA – RECEITA
Alexandre Lima Baião
Ana Beatriz Sabbag Cunha
André Santiago Henriques
Cristiano Ordones Portugal
Laurinei Pimentel Martins
Monade Rassa Souza Costa
Ugo Carneiro Curado

EQUIPE TÉCNICA – DESPESA
Alexandre Augusto Mendes Hatadani
Haroldo Cesar Sant'ana Areal
José Roberto de Faria
Marcela Jaccottet Lopes
Mychelle Celeste Rabelo de Sá
Rodrigo Oliveira de Faria
Tânia Mara Eller Da Cruz

INFORMAÇÕES – SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL (SOF):
Fone: (61) 2020-2322
Correio Eletrônico: sof.comunica@planejamento.gov.br
Fale Conosco: http://www.orcamentofederal.gov.br/contact-info
Página Eletrônica: http://www.orcamentofederal.gov.br

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 8ª Edição

PARTE: III, Capítulo 4

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA
Eduardo Refinetti Guardia

SECRETÁRIA-EXECUTIVA
Ana Paula Vitali Janes Vescovi

SECRETÁRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
Marcelo Abi-Ramia Caetano

SUBSECRETÁRIO DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
Narlon Gutierre Nogueira

COORDENADOR-GERAL DE ATUÁRIA, CONTABILIDADE
Allex Albert Rodrigues

CHEFE DA DIVISÃO DE ACOMPANHAMENTO CONTÁBIL
Rodrigo Pereira Neves

INFORMAÇÕES – SECRETARIA DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (SPREV):
Fone: (61) 2021-5617/5022
Correio Eletrônico: sec.previdencia@previdencia.gov.br
Fale Conosco: www.previdencia.gov.br/ouvidoria/
Página Eletrônica: www.previdencia.gov.br

PORTARIA CONJUNTA STN/SOF Nº 06, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018

Aprova a Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

O SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL DO MINISTÉRIO DA FAZENDA e **SECRETÁRIO DE ORÇAMENTO FEDERAL DO MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO 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 2009, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda 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, no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, e nos incisos VII, IX, X, XIII, XVI, XVII, XX, XXI, XXII e XXIII do art. 32 do Anexo I do Decreto nº 9.003, de 2017;

Considerando o disposto no art. 9º, inciso VII, do Anexo I do Decreto nº 9.035, de 2017, que confere à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão - SOF/MPOG a competência de estabelecer as classificações orçamentárias da receita e da despesa;

Considerando o inciso I do caput e o § 1º do art. 3º e art. 9º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, que dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual;

Considerando a necessidade de:

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

b) 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

c) 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. 32 do Anexo I do Decreto nº 9.003, de 2017; e

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

Art. 1º Aprovar a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Parágrafo único. A SOF/MPDG e a STN/MF disponibilizarão versão eletrônica da Parte I do MCASP nos endereços eletrônicos http://www.planejamento.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/unidades/sof e http://www.tesouro.gov.br/mcasp, respectivamente.

Art. 2º 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.

Parágrafo único. No âmbito da União, o detalhamento da receita orçamentária será estabelecido por meio de Portaria da SOF/MPDG e as instruções para elaboração da Proposta Orçamentária Anual serão divulgadas por intermédio do Manual Técnico de Orçamento (MTO) editado por essa Secretaria.

Art. 3º Esta Portaria Conjunta entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se seus efeitos a partir da execução da Lei Orçamentária de 2019 e, quando couber, na elaboração do respectivo Projeto de Lei.

Art. 4º Revoga-se, a partir de 1º de janeiro de 2019, a Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 22 de dezembro de 2016.

MANSUETO FACUNDO DE ALMEIDA JÚNIOR
Secretário do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda

GEORGE ALBERTO DE AGUIAR SOARES
Secretário de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão

PORTARIA CONJUNTA STN/SPREV Nº 07, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018

Aprova a Parte III - Procedimentos Contábeis Específicos: Capítulo 4 – Regime Próprio de Previdência Social – RPPS da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

O SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL DO MINISTÉRIO DA FAZENDA e **SECRETÁRIO DE PREVIDÊNCIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA**, 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 2009, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda 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, no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, e nos incisos VII, IX, X, XIII, XVI, XVII, XX, XXI, XXII e XXIII do art. 32 do Anexo I do Decreto nº 9.003, de 2017;

Considerando o disposto no inciso III do art. 48 do Anexo I do Decreto nº 9.003, de 2017, que confere à Secretaria de Previdência a competência para propor a edição de normas gerais para a organização e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e dos militares dos Estados e do Distrito Federal;

Considerando o disposto no caput do art. 1º e inciso II do art. 9º da Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, no art. 16 da Portaria MPS nº 402, de 10 de dezembro de 2008 e na Portaria MPS nº 509, de 12 de dezembro de 2013;

Considerando o disposto no parágrafo único do art. 10º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, que dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual;

Considerando a necessidade de:

a) aprimorar as regras de registro dos RPPS; e

b) 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 registro dos fenômenos e transações relacionadas aos RPPS; e

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas e de uniformizar os aspectos contábeis referentes aos RPPS; **resolvem**:

Art. 1º Aprovar a Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos: Capítulo 4 – Regime Próprio de Previdência Social – RPPS da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Parágrafo único. A STN/MF disponibilizará versão eletrônica da Parte III do MCASP no endereço eletrônico http://www.tesouro.gov.br/mcasp.

Art. 2º Esta Portaria Conjunta entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se seus efeitos a partir do exercício de 2019.

MANSUETO FACUNDO DE ALMEIDA JÚNIOR
Secretário do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda

MARCELO ABI-RAMIA CAETANO
Secretário de Previdência do Ministério da Fazenda

PORTARIA STN Nº 877, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018

Aprova as Partes Geral, II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

O SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL, no uso das atribuições que lhe confere a Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 285, de 14 de junho de 2018, que aprova o Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional, 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 2009, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda 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, no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, e nos incisos VII, IX, X, XIII, XVI, XVII, XX, XXI, XXII e XXIII do art. 32 do Anexo I do Decreto nº 9.003, de 2017;

Considerando a necessidade de elaborar o Balanço do Setor Público Nacional – BSPN previsto no inciso VII do art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001, 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 do Ministro de Estado da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008;

Considerando a atribuição do Conselho Federal de Contabilidade de regular os princípios contábeis e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica, conforme Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, alterado pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010; e

Considerando o inciso I do caput e o § 1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, que dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual; **resolve**:

Art. 1º Aprovar as seguintes partes da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP):

I - Parte Geral;

II - Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais;

III - Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos, com exceção do Capítulo 4 – Regime Próprio de Previdência Social – RPPS;

IV – Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; e

V - Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

§ 1º Os conceitos, regras gerais, conteúdo e prazos de cada uma das partes do MCASP estão descritos na Portaria STN nº 634/2013.

§ 2º A STN disponibilizará versão eletrônica do MCASP no endereço eletrônico http://www.tesouro.gov.br/mcasp.

§ 3º O Capítulo 4 – Regime Próprio de Previdência Social – RPPS da Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos – será aprovado em Portaria específica, publicada conjuntamente com a Secretaria de Previdência do Ministério da Fazenda.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se seus efeitos a partir do exercício financeiro de 2019.

Art. 3º Revoga-se, a partir de 1º de janeiro de 2019, a Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016.

MANSUETO FACUNDO DE ALMEIDA JÚNIOR
Secretário do Tesouro Nacional

PORTARIA CONJUNTA STN/SOF/ME Nº 21, DE 23 DE FEVEREIRO DE 2021

Aprova Adendo à Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

O SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL DA SECRETARIA ESPECIAL DE FAZENDA DO MINISTÉRIO DA ECONOMIA e o SECRETÁRIO DE ORÇAMENTO FEDERAL DA SECRETARIA ESPECIAL DE FAZENDA DO MINISTÉRIO DA ECONOMIA, no uso de suas atribuições legais, 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 2009, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Economia 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, no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, e nos incisos VII, IX, X, XIII, XVI, XVII, XX, XXI, XXII e XXIII do art. 32 do Anexo I do Decreto nº 9.003, de 2017;

Considerando o disposto no art. 9º, inciso VII, do Anexo I do Decreto nº 9.035, de 2017, que confere à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério da Economia a competência de estabelecer as classificações orçamentárias da receita e da despesa;

Considerando o inciso I do caput e o § 1º do art. 3º e art. 9º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, que dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual;

Considerando a necessidade de:

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

b) 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

c) 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. 32 do Anexo I do Decreto nº 9.003, de 2017; e

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas e de uniformizar a classificação das receitas e despesas orçamentárias; resolvem:

Art. 1º Aprovar as alterações do Capítulo 5: Fonte/Destinação de Recursos, da Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 23/02/2021 SEI/ME - 13835286 - Portaria Conjunta https://sei.economia.gov.br/sei/controlador.php?acao=documento_imprimir_web&acao_origem=arvore_visualizar&id_documento=15687166&infr… 2/2 (MCASP).

Parágrafo único. As alterações de que trata o caput serão disponibilizadas no endereço eletrônico < https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setorpublico-mcasp >.

Art. 2º 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.

Art. 3º Esta Portaria Conjunta entra em vigor na data de sua publicação.

BRUNO FUNCHAL
Secretário do Tesouro Nacional

GEORGE ALBERTO DE AGUIAR SOARES
Secretário de Orçamento Federal

SUMÁRIO

PARTE GERAL 21

1. CONTEXTUALIZAÇÃO 22

2. PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP) 23

3. ASPECTOS ORÇAMENTÁRIO, PATRIMONIAL E FISCAL DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO 23
   - 3.1. ASPECTO ORÇAMENTÁRIO 24
   - 3.2. ASPECTO PATRIMONIAL 24
   - 3.3. ASPECTO FISCAL 24

4. IMPLANTAÇÃO DAS INOVAÇÕES NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO 25

5. ALCANCE E AUTORIDADE 25

6. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS 26
   - 6.1. INTRODUÇÃO 26
   - 6.2. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL 26
   - 6.3. RESTRIÇÕES ACERCA DA INFORMAÇÃO INCLUÍDA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS 28

7. CRITÉRIOS GERAIS DE EVIDENCIAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS 28
   - 7.1. SELEÇÃO E NATUREZA DA INFORMAÇÃO 28
   - 7.2. INFORMAÇÃO SELECIONADA PARA EXPOSIÇÃO OU EVIDENCIAÇÃO 29
   - 7.3. LOCALIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO 30
   - 7.4. ORGANIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO 30

PARTE I 31

1. INTRODUÇÃO 32

2. PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS 32
   - 2.1. UNIDADE OU TOTALIDADE 33
   - 2.2. UNIVERSALIDADE 33
   - 2.3. ANUALIDADE OU PERIODICIDADE 33
   - 2.4. EXCLUSIVIDADE 33
   - 2.5. ORÇAMENTO BRUTO 33
   - 2.6. LEGALIDADE 33
   - 2.7. PUBLICIDADE 34
   - 2.8. TRANSPARÊNCIA 34
   - 2.9. NÃO-VINCULAÇÃO (NÃO-AFETAÇÃO) DA RECEITA DE IMPOSTOS 34

3. RECEITA ORÇAMENTÁRIA 34
   - 3.1. CONCEITO 34
   - 3.2. CLASSIFICAÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA 36
   - 3.3. REGISTRO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA 54
   - 3.4. RELACIONAMENTO DO REGIME ORÇAMENTÁRIO COM O REGIME CONTÁBIL 54
   - 3.5. ETAPAS DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA 56
   - 3.6. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À RECEITA ORÇAMENTÁRIA 59

4. DESPESA ORÇAMENTÁRIA 71
4.1. CONCEITO 71
4.2. CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA 71
4.3. CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS INICIAIS E ADICIONAIS 98
4.4. ETAPAS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA 100
4.5. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À DESPESA ORÇAMENTÁRIA 104
4.6. DÚVIDAS COMUNS REFERENTES À CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA 110
4.7. RESTOS A PAGAR 125
4.8. DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES 133
4.9. SUPRIMENTOS DE FUNDOS (REGIME DE ADIANTAMENTO) 134

5. FONTE OU DESTINAÇÃO DE RECURSOS 136
5.1. ASPECTOS GERAIS DA CLASSIFICAÇÃO POR FONTES OU DESTINAÇÕES DE RECURSOS 136
5.2. UTILIZAÇÃO DA FONTE OU DESTINAÇÃO DE RECURSOS NA PREVISÃO E NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIAS 137
5.3. ESTRUTURA DA CODIFICAÇÃO DEFINIDA PARA AS FONTES OU DESTINAÇÕES DE RECURSOS 138
5.4. MECANISMO DE UTILIZAÇÃO/LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DETALHADOS POR FR 138
5.5. DA APLICAÇÃO DA NOVA ESTRUTURA DE CODIFICAÇÃO 141

6. REGISTROS CONTÁBEIS REFERENTES A TRANSAÇÕES SEM EFETIVO FLUXO DE CAIXA 141
6.1. CONCEITO 141
6.2. REGISTROS CONTÁBEIS DAS OPERAÇÕES 142

PARTE II 148

1. INTRODUÇÃO 149

2. ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS 149
2.1. ATIVO 149
2.2. PASSIVO 152
2.3. PATRIMÔNIO LÍQUIDO (OU SITUAÇÃO PATRIMONIAL LÍQUIDA) 156
2.4. VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS E DIMINUTIVAS 156
2.5. RESULTADO PATRIMONIAL 161

3. MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS 162
3.1. DEFINIÇÕES 165
3.2. AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO 166

4. ESTOQUES 168
4.1. DEFINIÇÕES 168
4.2. MENSURAÇÃO 169
4.3. EVIDENCIAÇÃO 172

5. ATIVO IMOBILIZADO 172
5.1. DEFINIÇÕES 173
5.2. RECONHECIMENTO 175
5.3. MENSURAÇÃO 178
5.4. REAVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO 180
5.5. DEPRECIAÇÃO 183
5.6. EXAUSTÃO 188
5.7. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL 188
5.8. DESRECONHECIMENTO DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO IMOBILIZADO 189
5.9. EVIDENCIAÇÃO 190
5.10. ESQUEMA DE IMPLEMENTAÇÃO DA AVALIAÇÃO E DEPRECIAÇÃO DE BENS PÚBLICOS 191

6. ATIVO INTANGÍVEL 193
6.1. DEFINIÇÕES 194
6.2. PROCEDIMENTOS PARA IDENTIFICAR UM ATIVO INTANGÍVEL 194
6.3. RECONHECIMENTO 195
6.4. PERMUTA DE ATIVOS 198
6.5. PATRIMÔNIO CULTURAL INTANGÍVEL 198
6.6. MENSURAÇÃO 199
6.7. REAVALIAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL 199
6.8. AMORTIZAÇÃO 201
6.9. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL 204
6.10. DESRECONHECIMENTO DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO INTANGÍVEL 204
6.11. EVIDENCIAÇÃO 204
6.12. EXEMPLO DE CONTABILIZAÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL: 204

7. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL 206
7.1. DEFINIÇÕES 207
7.2. MENSURAÇÃO 208
7.3. RECLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS 220
7.4. EVIDENCIAÇÃO 220

8. PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO 221
8.1. DEFINIÇÕES 222
8.2. RECONHECIMENTO 223
8.3. MENSURAÇÃO 224
8.4. RECLASSIFICAÇÃO 228
8.5. ALIENAÇÃO 230
8.6. DIVULGAÇÃO 231

9. RECEITA DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO 233
9.1. DEFINIÇÕES 234
9.2. TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÃO 235
9.3. RECONHECIMENTO 235
9.4. TRIBUTOS 237
9.5. RECEBIMENTOS ANTECIPADOS 238
9.6. TRANSFERÊNCIAS 239
9.7. EVIDENCIAÇÃO 244

10. RECEITA DE TRANSAÇÃO COM CONTRAPRESTAÇÃO 245
10.1. DEFINIÇÕES 246
10.2. TRANSAÇÕES COM CONTRAPRESTAÇÃO 246
10.3. RECONHECIMENTO 247
10.4. MENSURAÇÃO 250
10.5. EVIDENCIAÇÃO 250

11. CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS 250
11.1. DEFINIÇÕES 251
11.2. RECONHECIMENTO 251
11.3. EVIDENCIAÇÃO 256

12. PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES 256
12.1. DEFINIÇÕES 257
12.2. PROVISÕES 257
12.3. PASSIVOS CONTINGENTES 262
12.4. ATIVOS CONTINGENTES 262

12.5. SITUAÇÕES ESPECÍFICAS 263
12.6. GRÁFICOS E TABELAS 268

13. REFLEXO PATRIMONIAL DAS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA) 270
13.1. INTRODUÇÃO 270
13.2. REGISTROS PATRIMONIAIS DECORRENTES DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA) 270

PARTE III 274

1. FUNDEB 275
1.1. INTRODUÇÃO 275
1.2. RECURSOS DO FUNDEB 275
1.3. APLICAÇÃO DOS RECURSOS DO FUNDEB 276
1.4. CONTABILIZAÇÃO DO FUNDEB 276

2. CONCESSÕES DE SERVIÇOS PÚBLICOS 279
2.1. DEFINIÇÕES 280
2.2. CONCESSÕES COMUNS 282
2.3. PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPP) 283
2.4. CONTABILIZAÇÃO DAS CONCESSÕES 284

3. OPERAÇÃO DE CRÉDITO 293
3.1. CONCEITO 294
3.2. OPERAÇÕES DE CRÉDITO MOBILIÁRIAS 298
3.3. OPERAÇÕES DE CRÉDITO CONTRATUAIS 307

4. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS) 332
4.1. ASPECTOS GERAIS 332
4.2. ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS E PATRIMONIAIS 334
4.3. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS 336

5. DÍVIDA ATIVA 357
5.1. INTRODUÇÃO 357
5.2. CONTABILIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA 359

6. PRECATÓRIOS EM REGIME ESPECIAL 371
6.1. INTRODUÇÃO 371
6.2. CONTABILIZAÇÃO DOS PRECATÓRIOS EM REGIME ESPECIAL 372

7. CONSÓRCIOS PÚBLICOS 378
7.1. INTRODUÇÃO 378
7.2. RECURSOS DOS CONSÓRCIOS PÚBLICOS 378
7.3. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS 378
7.4. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS 381

PARTE IV 384

1. INTRODUÇÃO 385

2. ASPECTOS GERAIS DO PCASP 385
2.1. CONCEITO DE PLANO DE CONTAS 385
2.2. OBJETIVOS DO PCASP 385
2.3. CONTA CONTÁBIL 386

2.4. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO E MANUTENÇÃO DO PCASP 386
2.5. ALCANCE DO PCASP 387
2.6. PRAZO PARA IMPLANTAÇÃO DO PCASP 387

3. ESTRUTURA DO PCASP 387
3.1. NATUREZA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL 388
3.2. CÓDIGO DA CONTA CONTÁBIL 388
3.3. ATRIBUTOS DA CONTA CONTÁBIL 394
3.4. CRÉDITO EMPENHADO EM LIQUIDAÇÃO 395
3.5. REGRAS DE INTEGRIDADE DO PCASP 397

PARTE V 406

1. INTRODUÇÃO 407
1.1. ALCANCE 408
1.2. DEFINIÇÕES 408
1.3. PROPÓSITO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS 409
1.4. RESPONSABILIDADE PELAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS 410
1.5. CONSIDERAÇÕES GERAIS 410

2. BALANÇO ORÇAMENTÁRIO 415
2.1. INTRODUÇÃO 415
2.2. ELABORAÇÃO 417
2.3. NOTAS EXPLICATIVAS 418
2.4. ESTRUTURA 419
2.5. DEFINIÇÕES 423

3. BALANÇO FINANCEIRO 429
3.1. INTRODUÇÃO 429
3.2. ELABORAÇÃO 430
3.3. NOTAS EXPLICATIVAS 430
3.4. ESTRUTURA 431
3.5. DEFINIÇÕES 433

4. BALANÇO PATRIMONIAL 434
4.1. INTRODUÇÃO 434
4.2. ELABORAÇÃO 434
4.3. NOTAS EXPLICATIVAS 437
4.4. ESTRUTURA 439
4.5. DEFINIÇÕES 441

5. DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS 447
5.1. INTRODUÇÃO 447
5.2. ELABORAÇÃO 447
5.3. NOTAS EXPLICATIVAS 448
5.4. ESTRUTURA 449
5.5. DEFINIÇÕES 449

6. DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA 452
6.1. INTRODUÇÃO 452
6.2. ELABORAÇÃO 453
6.3. NOTAS EXPLICATIVAS 457
6.4. ESTRUTURA 458
6.5. DEFINIÇÕES 461

7. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO 462
7.1. INTRODUÇÃO 462
7.2. ELABORAÇÃO 462
7.3. NOTAS EXPLICATIVAS 463
7.4. ESTRUTURA 464
7.5. DEFINIÇÕES 465

8. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DCASP 466
8.1. DEFINIÇÃO 466
8.2. ESTRUTURA 466

9. CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS 469

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

PARTE GERAL
Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios
Válido a partir do exercício de 2019

Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018

1. CONTEXTUALIZAÇÃO

A ciência contábil no Brasil vem passando por significativas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais. O processo de evolução da contabilidade do setor público deve ser analisado de forma histórica e contextualizada com o próprio processo de evolução das finanças públicas.

Nesse sentido, o primeiro marco histórico foi a edição da Lei nº 4.320/1964, que estabeleceu importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas, bem como a construção de uma administração financeira e contábil sólidas no País, tendo como principal instrumento o orçamento público.

Deste modo, o orçamento público ganhou significativa importância no Brasil. Como consequência, as normas relativas a registros e demonstrações contábeis, vigentes até hoje, acabaram por dar enfoque sobretudo aos conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais.

Outro importante avanço na área das finanças públicas foi a edição da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu para toda a Federação, direta ou indiretamente, limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, dentre outros, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal.

A LRF estabeleceu, ainda, a exigência de realizar-se a consolidação nacional das contas públicas[1]. Esta competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), congregando as contas da União, estados, Distrito Federal e municípios.

Tendo em vista essa competência, a Portaria MF nº 184/2008 e o Decreto nº 6.976/2009 determinam que a STN, enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, edite normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas de âmbito nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas. Tais instrumentos encontram-se em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e buscam a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público – *International Public Sector Accounting Standar*ds (IPSAS) – editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

A necessidade de evidenciar com qualidade os 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 com abrangência nacional. Este plano apresenta uma metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades que possibilitam a obtenção de dados que atendam aos diversos usuários da informação contábil.

Dessa forma, a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com abrangência nacional, que permitem e regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento, resgatam o objeto da contabilidade – o patrimônio, e buscam a convergência aos padrões internacionais, tendo sempre em vista a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil.

[1] Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)
Art. 51. 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.

2. PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP)

O PCASP representa uma das maiores conquistas da contabilidade aplicada ao setor público. Além de ser uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade, o PCASP permitiu diversas inovações, por exemplo:

a. Segregação das informações orçamentárias e patrimoniais: no PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam – orçamentária, patrimonial e de controle, de modo que os registros orçamentários não influenciem ou alterem os registros patrimoniais, e vice-versa.

b. Registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência: as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária.

c. Registro de procedimentos contábeis gerais em observância às normas internacionais, como as provisões, os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, dentre outros. Incluem-se também os procedimentos de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação, a depreciação, a amortização, a exaustão e a redução ao valor recuperável (*impairment*), dentre outros.

3. ASPECTOS ORÇAMENTÁRIO, PATRIMONIAL E FISCAL DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

O objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. Esses serviços incluem, por exemplo: programas e políticas de bem-estar, educação pública, segurança nacional e defesa nacional. Consequentemente, o desempenho de tais entidades pode ser apenas parcialmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa.

As entidades do setor público possuem características que as diferem das demais entidades, dentre as quais destacam-se:

a. A importância do orçamento público. A Constituição brasileira exige a elaboração do orçamento anual, a sua aprovação pelo poder Legislativo e a sua disponibilização à sociedade. A sociedade fiscaliza a gestão das entidades públicas diretamente, respaldada pela Constituição, ou indiretamente, por meio de representantes. A elaboração de demonstrativo que apresenta e compara a execução do orçamento com o orçamento previsto é o mecanismo normalmente utilizado para demonstrar a conformidade com os requisitos legais relativos às finanças públicas.

b. Natureza dos programas e longevidade do setor público. Muitos programas do setor público são de longo prazo, e a capacidade para cumprir os compromissos depende dos tributos e das contribuições a serem arrecadados no futuro. Ademais, as entidades do setor público têm existências muito longas, mesmo que passem por severas dificuldades financeiras e se tornem inadimplentes com as obrigações oriundas da sua respectiva dívida. Consequentemente, as demonstrações que evidenciam a situação patrimonial e o desempenho não fornecem todas as informações que os usuários precisam conhecer a respeito dos programas de longo prazo.

c. Natureza e propósito dos ativos e passivos no setor público. No setor público, a principal razão de se manterem ativos imobilizados e outros ativos é voltada para o potencial de serviços desses ativos e, não, para a sua capacidade de gerar fluxos de caixa. Em razão dos tipos de serviços prestados, uma parcela significativa dos ativos utilizados pelas entidades do setor público é especializada, como, por exemplo, os ativos de infraestrutura e os ativos militares.

d. Papel regulador das entidades do setor público. Muitos governos e outras entidades do setor público possuem poder de regulação de entidades que operam em determinados setores da economia, de forma direta ou por meio de agências reguladoras. A principal razão da regulação é assegurar o interesse público de acordo com objetivos definidos nas políticas públicas ou quando existem falhas de mercados para determinados serviços. Essas atividades regulatórias são conduzidas de acordo com o estabelecido na legislação.

Nesse contexto, é importante compreender os diferentes aspectos da contabilidade aplicada ao setor público (CASP) – orçamentário, patrimonial e fiscal, de modo a interpretar corretamente as informações contábeis.

3.1. ASPECTO ORÇAMENTÁRIO

Compreende o registro e a evidenciação do orçamento público, tanto quanto à sua aprovação quanto à sua execução. Os registros de natureza orçamentária são base para a elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e dos Balanços Orçamentário e Financeiro, que representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto.

3.2. ASPECTO PATRIMONIAL

Compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público[2]. Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e as normas contábeis voltadas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais. O Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto. O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (CASP) visa a contribuir, primordialmente, para o desenvolvimento deste aspecto.

3.3. ASPECTO FISCAL

Compreende a apuração e evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela LRF, dentre os quais se destacam os da despesa com pessoal, das operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado nominal, a fim de verificar-se o equilíbrio das contas públicas. O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) representam os principais instrumentos para evidenciar esse aspecto.

As demonstrações contábeis e os relatórios fiscais têm muito em comum. Ambas as estruturas de relatórios estão voltadas para ativos, passivos, receitas e despesas governamentais e informações abrangentes sobre os fluxos de caixa. Há uma considerável sobreposição entre as duas estruturas que sustentam essas informações.

No entanto, as demonstrações contábeis e as diretrizes para relatórios fiscais têm objetivos diferentes. O objetivo das demonstrações contábeis das entidades do setor público é o fornecimento de

[2] Lei nº 4.320/1964 arts. 85, 89, 100, 104 e 105.

informações úteis sobre a entidade que reporta a informação, voltadas para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e para a tomada de decisão. Os relatórios fiscais são utilizados, principalmente, para: (a) analisar opções de política fiscal, definir essas políticas e avaliar os seus impactos; (b) determinar o impacto sobre a economia; e (c) comparar os resultados fiscais nacional e internacionalmente.

Dessa maneira, cabe aos responsáveis pelos serviços de contabilidade em cada ente da Federação compreender os eventos e seus efeitos na evidenciação contábil e buscar, sempre que possível, o alinhamento entre essas informações, a partir do entendimento das normas e conceitos inerentes a cada aspecto, apresentados neste Manual.

4. IMPLANTAÇÃO DAS INOVAÇÕES NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

As inovações trazidas pelos processos de padronização dos registros contábeis com vistas à consolidação nacional das contas públicas e de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (CASP) impactam, principalmente, a Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), a Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e a Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – (DCASP) deste Manual.

As diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive quanto aos prazos para sua implantação, são definidas pela Portaria STN nº 634/2014:

> Art. 11 O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP deverão ser adotados por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014.
>
> Art. 13 Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP, definidos no MCASP e de observância obrigatória pelos entes da Federação, terão prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN.

A Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) é permanentemente atualizada pela STN mediante ajustes realizados pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF) ou mesmo quando demandada por entes da Federação ou órgãos de controle. A Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos (PCE) encontra-se sob permanente atualização conforme novos procedimentos venham a ser colocados em prática na Federação Brasileira.

5. ALCANCE E AUTORIDADE

As normas estabelecidas no MCASP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacional (União), estaduais, distrital (Distrito Federal) e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes[3]).

[3] Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)
Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

Os Conselhos Profissionais e as demais entidades não compreendidas no conceito de entidades do setor público, incluídas as empresas estatais independentes, poderão aplicar as normas estabelecidas no MCASP de maneira facultativa ou por determinação dos respectivos órgãos reguladores, fiscalizadores e congêneres.

Os requisitos obrigatórios relacionados ao reconhecimento, mensuração e evidenciação das transações e dos eventos nas demonstrações contábeis são especificados no MCASP. Em caso de eventuais conflitos com outros normativos, prevalecem as disposições neste Manual, aplicando-se subsidiariamente os conceitos descritos nas demais normas, observada a seguinte ordem de observância:

a. Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) relativa ao assunto;
b. Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 16.1 a 16.11), nas partes não revogadas;
c. Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) – Estrutura Conceitual.

As disposições das normas internacionais de contabilidade, *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), editadas pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), **podem ser observadas em caráter residual e não obrigatório**.

6. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS

6.1. INTRODUÇÃO

O objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

As características qualitativas são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil. São elas: a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade.

As restrições inerentes à informação são a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas.

Cada uma das características qualitativas é integrada e funciona em conjunto com as outras. Entretanto, na prática, talvez não seja possível alcançar todas as características qualitativas e, nesse caso, um equilíbrio ou compensação entre algumas delas poderá ser necessário.

6.2. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

6.2.1. Relevância

As informações financeiras e não financeiras são relevantes caso sejam capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. As informações financeiras e não financeiras são capazes de exercer essa influência quando têm valor confirmatório, preditivo ou ambos. A informação pode ser capaz de influenciar e, desse modo, ser relevante, mesmo se alguns usuários decidirem não a considerar ou já estiverem cientes dela.

I - ente da Federação: a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município;

II - empresa controlada: sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação;

III - empresa estatal dependente: 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; [...]

6.2.2. Representação fidedigna

Para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação, a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica.

6.2.3. Compreensibilidade

A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado. As demonstrações contábeis devem apresentar a informação de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada. A compreensão é aprimorada quando a informação é classificada e apresentada de maneira clara e sucinta.

6.2.4. Tempestividade

Tempestividade significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins do objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil. Ter informação disponível mais rapidamente pode aprimorar a sua utilidade como insumo para processos de avaliação da prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e a sua capacidade de informar e influenciar os processos decisórios. A ausência de tempestividade pode tornar a informação menos útil.

6.2.5. Comparabilidade

Comparabilidade é a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. A comparabilidade não é uma qualidade de item individual de informação, mas, antes, a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação. A informação sobre a situação patrimonial da entidade, o desempenho, os fluxos de caixa, a conformidade com os orçamentos aprovados ou com outra legislação relevante ou com os demais regulamentos relacionados à captação e à utilização dos recursos, o desempenho da prestação de serviços e os seus planos futuros, é necessária para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

6.2.6. Verificabilidade

A verificabilidade é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nas demonstrações contábeis representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar. Essa característica implica que dois observadores esclarecidos e independentes podem chegar ao consenso geral, mas não necessariamente à concordância completa, em que a informação representa os fenômenos econômicos e de outra natureza, os quais se pretende representar sem erro material ou viés; ou o reconhecimento apropriado, a mensuração ou o método de representação foi aplicado sem erro material ou viés.

6.3. RESTRIÇÕES ACERCA DA INFORMAÇÃO INCLUÍDA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

6.3.1. Materialidade

A informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (*accountability*), ou as decisões que os usuários tomam com base nas demonstrações contábeis elaboradas para aquele exercício.

6.3.2. Custo-benefício

A informação contábil impõe custos, e seus benefícios devem justificá-los. A aplicação da restrição custo-benefício envolve avaliar se os benefícios de divulgar a informação provavelmente justificam os custos incorridos para fornecê-la e utilizá-la. Ao fazer essa avaliação, é necessário considerar se uma ou mais características qualitativas podem ser sacrificadas até certo ponto para reduzir o custo.

6.3.3. Equilíbrio entre as características qualitativas

As características qualitativas funcionam, conjuntamente, para contribuir com a utilidade da informação. Por exemplo, nem a descrição que represente fielmente um fenômeno irrelevante, nem a descrição que represente de modo não fidedigno um fenômeno relevante resultam em informação útil. Do mesmo modo, para ser relevante, a informação precisar ser tempestiva e compreensível.

Em alguns casos, o equilíbrio ou a compensação (*trade-off*) entre as características qualitativas pode ser necessário para se alcançar os objetivos da informação contábil. A importância relativa das características qualitativas em cada situação é uma questão de julgamento profissional. A meta é alcançar o equilíbrio apropriado entre as características para satisfazer aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

7. CRITÉRIOS GERAIS DE EVIDENCIAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Este capítulo objetiva descrever os critérios gerais de apresentação da informação nas demonstrações contábeis[4].

A apresentação da informação nas demonstrações contábeis está relacionada às necessidades dos usuários, às características qualitativas e às restrições da informação contábil e às definições dos elementos, critérios de reconhecimento e bases de mensuração descritos nos Capítulos 1 a 3 da Parte II do Manual.

As decisões sobre a seleção, a localização e a organização da informação são tomadas em resposta às necessidades dos usuários pela informação sobre os fenômenos econômicos, financeiros, orçamentários e de outra natureza. Na prática, essas decisões estão interligadas e podem ter implicações sobre o conteúdo do relatório e a forma de como ele é organizado.

7.1. SELEÇÃO E NATUREZA DA INFORMAÇÃO

As demonstrações contábeis podem fornecer também informação que auxilia os usuários na avaliação da extensão na qual:

a. A entidade satisfez os seus objetivos financeiros;

[4] Este capítulo foi desenvolvido com base no capítulo 8 da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) – Estrutura Conceitual.

b. As receitas, as despesas, os fluxos de caixa e o desempenho da entidade estão em conformidade com os orçamentos aprovados; e
c. A entidade observou a legislação vigente e outros regulamentos que regem a captação e a utilização de recursos públicos.

As demonstrações contábeis também podem fornecer informação relevante aos aspectos financeiros do desempenho dos serviços, como informação sobre:

a. Receita, despesa e fluxos de caixa relativos aos serviços; e
b. Os ativos e os passivos que orientam as avaliações dos usuários em relação à capacidade operacional da entidade ou aos riscos financeiros que podem impactar no fornecimento do serviço.

Assim, as decisões sobre a seleção da informação envolvem priorizar, resumir e evitar a sobrecarga de informação, a qual reduz a compreensibilidade. Informação em demasia pode dificultar a compreensão por parte dos usuários.

7.2. INFORMAÇÃO SELECIONADA PARA EXPOSIÇÃO OU EVIDENCIAÇÃO

A informação é selecionada para exposição ou para evidenciação nas demonstrações contábeis. A informação selecionada para exposição comunica mensagens-chave, enquanto a informação selecionada para evidenciação torna a informação exposta mais útil ou fornece detalhes que auxiliam a compreensão por parte dos usuários.

Os itens expostos nas demonstrações contábeis fornecem informação sobre questões como, por exemplo, a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade, em um nível conciso e compreensível. Sempre que possível, deve-se buscar o equilíbrio entre a padronização da informação exposta (o que facilita a compreensibilidade) e a informação que é elaborada para aspectos específicos à entidade, como a natureza e as operações realizadas por esta.

A informação evidenciada inclui a base para a informação exposta (por exemplo, políticas contábeis e metodologias aplicáveis) e detalhamentos em quadros anexos e notas explicativas.

A informação evidenciada nas notas explicativas pode incluir também:

a. Os fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada (por exemplo, informação sobre as partes relacionadas e entidades controladas ou participações em outras entidades);
b. A fundamentação para o que é exposto (por exemplo, a informação sobre as políticas contábeis e critérios de mensuração, inclusive os métodos e as incertezas quanto à mensuração, quando aplicáveis);
c. Os detalhamentos dos montantes expostos nas demonstrações (por exemplo, a divisão do imobilizado em classes diferentes);
d. Os itens que não satisfazem a definição de elemento ou os critérios de reconhecimento, mas são importantes para a devida compreensão das finanças e da capacidade de prestar serviços da entidade (por exemplo, a informação sobre os eventos e as condições que podem afetar fluxos de caixa ou potencial de serviços futuros, inclusive as suas naturezas, os efeitos possíveis sobre os fluxos de caixa ou potencial de serviços, as probabilidades de ocorrência e as sensibilidades a mudanças nas condições); e
e. A informação que pode explicar as tendências subjacentes afetando os totais expostos.

Contudo, a repetição precisa ser evitada. Por exemplo, o montante exposto nos quadros das demonstrações contábeis pode ser repetido nas notas explicativas quando tais notas fornecem o detalhamento do total exposto.

O nível de detalhe fornecido pela informação exposta contribui para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, desde que não seja excessivo. A informação evidenciada, assim como a informação exposta, é necessária para a realização de tais objetivos.

7.3. LOCALIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO

A localização da informação tem impacto sobre a contribuição da informação para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e para o atendimento das características qualitativas. A localização pode afetar a maneira que os usuários interpretam a informação e a comparabilidade da informação.

A localização da informação nas demonstrações contábeis contribui para representar um panorama financeiro mais abrangente da entidade. Para as demonstrações contábeis, a informação exposta é mostrada nos quadros da demonstração apropriada, enquanto as evidenciações encontram-se nas notas explicativas.

Distinguir a informação exposta e a informação evidenciada por meio da localização assegura que esses itens podem ser realçados com informação ainda mais detalhada fornecida por meio da evidenciação em notas explicativas, os quais se relacionam diretamente a questões de comunicação, como, por exemplo, os itens da demonstração que evidencia a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade.

7.4. ORGANIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO

A organização da informação envolve uma série de decisões incluindo aquelas sobre a utilização de referência cruzada, quadros, tabelas, gráficos, cabeçalhos, numeração e a disposição dos itens dentro de determinado componente de relatório, incluindo decisões sobre a ordem dos itens. A forma na qual a informação está organizada pode afetar a sua interpretação por parte dos usuários.

A informação exposta nas demonstrações contábeis é, geralmente, organizada em totais e subtotais numéricos. A sua organização fornece um resumo estruturado de tais parâmetros por meio dos itens das demonstrações que evidenciam a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa.

A informação evidenciada está conectada por meio da utilização de cabeçalhos consistentes, ordem de apresentação e/ou outros métodos apropriados à relação e ao tipo de informação.

A informação evidenciada nas notas explicativas às demonstrações contábeis é organizada de modo que as relações com os itens evidenciados nas demonstrações contábeis sejam claras. As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis. Orientações específicas sobre as demonstrações contábeis e as notas explicativas podem ser encontradas na Parte V deste Manual.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

PARTE I
Procedimentos Contábeis Orçamentários

Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios
Válido a partir do exercício de 2019

Portaria Conjunta STN/SOF nº 06, de 18 de dezembro de 2018
Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018

1. INTRODUÇÃO

Esta Parte, intitulada Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO), 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, de modo a 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 os procedimentos relacionados às receitas e às 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 da execução das despesas, bem como o efetivo controle social sobre as contas dos Governos Federal, Estaduais, Distrital e Municipais.

É importante destacar que o Manual não reduz a força normativa das regras orçamentárias fixadas pela Lei nº 4.320/1964, pela Portaria MOG nº 42/1999, ou pela Portaria STN/SOF nº 163/2001 e suas alterações, que continuam sendo a base normativa para a elaboração e execução dos orçamentos nos três níveis de governo.

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 o cumprimento dos limites legais para a realização de despesas, impostos pela Lei Complementar nº 101/2000 – 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 autorizar 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 LRF, 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 (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Dessa forma, esta 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.

2. PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os Princípios Orçamentários visam estabelecer diretrizes 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:

2.1. UNIDADE OU TOTALIDADE

Previsto, de forma expressa, pelo caput do art. 2º da Lei no 4.320/1964, 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 (LOA)[1].

2.2. UNIVERSALIDADE

Estabelecido, de forma expressa, pelo caput do art. 2º da Lei no 4.320/ 1964, recepcionado e normatizado pelo § 5º do art. 165 da Constituição Federal, determina que a LOA 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.

2.3. ANUALIDADE OU PERIODICIDADE

Estipulado, de forma literal, pelo caput do art. 2º da Lei no 4.320/1964, 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 4.320/1964, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

2.4. EXCLUSIVIDADE

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

2.5. ORÇAMENTO BRUTO

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

2.6. 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, subordina-se aos ditames da lei. A Constituição Federal de 1988, no art. 37, estabelece os princípios explícitos 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.

[1] Cada pessoa política da Federação elaborará a sua própria LOA.

2.7. PUBLICIDADE

Princípio básico da atividade da Administração Pública no regime democrático, está previsto no 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.

2.8. TRANSPARÊNCIA

Aplica-se também ao orçamento público, pelas disposições contidas nos arts. 48, 48-A e 49 da 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.

2.9. NÃO-VINCULAÇÃO (NÃO-AFETAÇÃO) DA RECEITA DE IMPOSTOS

O inciso IV do art. 167 da CF/1988 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); [...]
>
> §4º 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 contra garantia à União e para pagamento de débitos para com esta. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

São **exemplos** de ressalvas estabelecidas pela própria Constituição as relacionadas à repartição do produto da arrecadação dos impostos aos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e Fundos de Participação dos Municípios (FPM), Fundos de Desenvolvimento das Regiões Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO), bem como à destinação de recursos para as áreas de saúde e educação, além do oferecimento de garantias às operações de crédito por antecipação de receitas. Ressalta-se, que há diversas receitas que são excetuadas à regra constitucional, e que não foram citadas neste capítulo.

3. RECEITA ORÇAMENTÁRIA

3.1. 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 à receita vem disciplinada no art. 3º, conjugado com o art. 57, e no art. 35 da Lei nº 4.320/1964:

> 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 credito 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 patrimonial líquida, a receita pode ser "efetiva" ou "não-efetiva":

a. Receita Orçamentária Efetiva aquela em que os ingressos de disponibilidade de recursos não foram precedidos de registro de reconhecimento do direito e não constituem obrigações correspondentes.

b. Receita Orçamentária Não Efetiva é aquela em que os ingressos de disponibilidades de recursos foram precedidos de registro do reconhecimento do direito ou constituem obrigações correspondentes, 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 orçamentárias[2].

Ingressos de Recursos Financeiros nos Cofres Públicos (Receitas Públicas em sentido amplo)	
Ingressos Extraorçamentários	**Receitas Orçamentárias (Receitas Públicas em sentido estrito)**
Representam entradas compensatórias.	Representam disponibilidades de recursos.

Ingressos Extraorçamentários

Ingressos extraorçamentários são recursos financeiros de caráter temporário, do qual o Estado é mero agente depositário. Sua devolução não se sujeita a autorização legislativa, portanto, não integram a Lei Orçamentária Anual (LOA). Por serem constituídos por ativos e passivos exigíveis, os ingressos extraorçamentários, em geral, não têm reflexos no Patrimônio Líquido da Entidade.

[2] Este Manual adota a definição de receita no sentido estrito. Dessa forma, quando houver citação ao termo "Receita Pública", implica referência às "Receitas Orçamentárias".

São exemplos de ingressos extraorçamentários: os depósitos em caução, as fianças, as operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO)[3], a emissão de moeda, e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros[4].

Receitas Orçamentárias

São disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e que aumentam o saldo financeiro da instituição. 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 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 retira 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 – ARO[5], emissões de papel moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

3.2. CLASSIFICAÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

A classificação da receita orçamentária é de utilização obrigatória para todos os entes da Federação, sendo facultado seu desdobramento para atendimento das respectivas peculiaridades. Nesse sentido, as receitas orçamentárias são classificadas segundo os seguintes critérios:

a. Natureza;
b. Fonte/Destinação de Recursos[6]; e
c. Indicador de Resultado Primário.

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 (MPOG).

Observação:

[3] Operações de crédito, em regra são receitas orçamentárias. As operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO) são exceção e classificam-se como ingressos extraorçamentários, por determinação do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 4.320/1964, por não representarem novas receitas no orçamento.

[4] Lei nº 4.320/1964

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

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

[5] 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.

[6] Por se tratar de uma classificação que associa a receita com a despesa, o assunto será tratado em um capítulo próprio sobre FONTE/DESTINAÇÃO DE RECURSOS.

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 públicos[7], de prestação de serviços comerciais e de venda de produtos industriais ou agropecuários.

Receitas Públicas Derivadas, segundo a doutrina, seria a receita obtida pelo poder público por meio da soberania estatal. Decorreriam de imposição constitucional ou legal[8] e, por isso, auferidas de forma impositiva, como, por exemplo, as receitas tributárias e as de contribuições especiais.

3.2.1. 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.

Em âmbito federal, a codificação da classificação por natureza da receita é normatizada por meio de Portaria da SOF, órgão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Já para estados e municípios, é feita por meio de Portaria Interministerial (SOF e STN).

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 nos cofres públicos.

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.

Na União, para o exercício de 2016, incluindo a elaboração do Orçamento, entrou em vigor a **nova estrutura de codificação das Naturezas de Receita**, de forma a prover melhorias na estrutura de formação dos códigos da classificação, aplicando lógica integralmente voltada para a gestão das receitas orçamentárias. A nova codificação estrutura os códigos de forma a proporcionar extração de informações imediatas, a fim de prover celeridade, simplicidade e transparência, sem a necessidade de qualquer procedimento paralelo para concatenar dados.

Tal alteração foi estabelecida pela Portaria nº 05, de 25 de agosto de 2015[9], que também determinou que os desdobramentos específicos para atendimento das peculiaridades de **estados, Distrito Federal e municípios** serão promovidos pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda. Ressalta-se que **para os referidos entes, tal codificação é válida a partir do exercício financeiro de 2018, inclusive no que se refere à elaboração do respectivo projeto de lei orçamentária (que é elaborado durante o exercício de 2017)**.

A estrutura da nova codificação cria possibilidade de associar, de forma imediata, a receita principal com aquelas dela originadas: Multas e Juros, Dívida Ativa, Multas e Juros da Dívida Ativa. A associação é efetuada por meio de um código numérico de 8 dígitos, cujas posições ordinais passam a ter o seguinte significado:

C	O	E	DDDD	T
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Desdobramentos para identificação de peculiaridades da receita	Tipo

[7] Preço público e tarifa são vocábulos sinônimos.

[8] Princípio da Legalidade.

[9] Alterou a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001.

Quando, por exemplo, o imposto de renda pessoa física é recolhido dos trabalhadores, aloca-se a receita pública correspondente na natureza de receita código "1.1.1.3.01.1.1", segundo esquema abaixo:

C	Categoria Econômica	**1**	Receita Corrente
O	Origem	**1**	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
E	Espécie	**1**	Impostos
DDDD	Desdobramento para identificação das peculiaridades	**3011**	Impostos sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
T	Tipo	**1**	Principal

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.

3.2.1.1. Categoria Econômica

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

1- Receitas Correntes

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

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, nem no conceito de receita de capital (Outras Receitas Correntes).

2- Receitas de Capital

Receitas Orçamentárias de Capital são arrecadadas dentro do exercício financeiro, 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.

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 338/2006, 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".

Categoria Econômica da Receita	
1. Receitas Correntes	2. Receitas de Capital
7. Receitas Correntes Intraorçamentárias	8. Receitas de Capital Intraorçamentárias

3.2.1.2. Origem da Receita

A Origem é o detalhamento das Categorias Econômicas "Receitas Correntes" e "Receitas de Capital", com vistas a identificar a procedência das receitas no momento em que ingressam nos cofres públicos.

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

Origem da Receita	
1 Receitas Correntes **7 Receita Correntes Intraorçamentárias**	**2 Receitas de Capital** **8 Receitas de Capital Intraorçamentárias**
1 Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	1 Operações de Crédito
2 Contribuições	2 Alienação de Bens
3 Receita Patrimonial	3 Amortização de Empréstimos
4 Receita Agropecuária	4 Transferências de Capital
5 Receita Industrial	9 Outras Receitas de Capital
6 Receita de Serviços	
7 Transferências Correntes	
9 Outras Receitas Correntes	

A atual codificação amplia o escopo de abrangência do conceito de origem e passa a explorá-lo na sequência lógico-temporal na qual ocorrem naturalmente atos e fatos orçamentários co-dependentes. Nesse contexto, considera que a arrecadação das receitas ocorre de forma concatenada e sequencial no tempo, sendo que, por regra, existem arrecadações inter-relacionadas que dependem da existência de um fato gerador inicial a partir do qual, por decurso de prazo sem pagamento, originam-se outros fatos, na ordem lógica dos acontecimentos jurídicos:

a. Primeiro, o fato gerador da Receita Orçamentária Propriamente Dita, que ocorre quando da subsunção do fato, no mundo real, à norma jurídica;

b. Segundo, a obrigação de recolher multas e juros incidentes sobre a Receita Orçamentária propriamente dita, cujo fato gerador é o decurso do prazo estipulado por lei para pagamento,

sem que isso tenha ocorrido. (Esse fato gerador depende, fundamentalmente – na origem –, da existência da Receita Orçamentária propriamente dita);

c. Terceiro, a obrigação de pagar a dívida ativa referente à Receita Orçamentária propriamente dita e às multas e aos juros dessa receita, cujo fato gerador é a inscrição em dívida ativa, que decorre do transcurso de novo prazo e da permanência do não pagamento da receita e das multas e juros que lhe são afetos. (Novamente, ao remetermos para o início do processo – a origem – há dependência do fato gerador primeiro, inicial: a existência da Receita Orçamentária propriamente dita); e

d. Quarto, a obrigação de recolher multas e juros incidentes sobre a dívida ativa da Receita Orçamentária propriamente dita, cujo fato gerador é o decurso do prazo estipulado por lei para pagamento da dívida ativa, sem que o pagamento tenha ocorrido. (Ao buscar-se o marco inicial dessa obrigação, conclui-se, novamente, que, na origem, há dependência da existência da Receita Orçamentária propriamente dita).

Destaca-se que o ponto de partida – a origem – de todo o processo relatado no parágrafo anterior foi a existência da Receita Orçamentária propriamente dita, e as demais arrecadações que se originaram a partir do não pagamento dessa receita foram, na sequência temporal dos acontecimentos: multas e juros da receita, dívida ativa da receita e multas e juros da dívida ativa da receita. O raciocínio estruturado acima explora o fato de que se a existência de multas, juros, dívida ativa e multas e juros da dívida ativa decorrem do não pagamento da Receita Orçamentária propriamente dita dentro dos prazos estabelecidos em lei, então dependem da existência dessa receita e nela tiveram origem.

O detalhamento e conceito das origens das receitas orçamentárias constam em item específico deste manual.

3.2.1.3. 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 Contribuições, identifica-se as espécies "Contribuições Sociais", "Contribuições Econômicas", "Contribuições para Entidades Privadas de Serviço Social e de Formação Profissional" e "Contribuição para Custeio de Iluminação Pública".

3.2.1.4. Desdobramentos para Identificação de Peculiaridades da Receita

Na nova estrutura de codificação foram reservados 4 dígitos para desdobramentos com o objetivo de identificar as particularidades de cada receita, caso seja necessário. Assim, esses dígitos podem ou não ser utilizados, observando-se a necessidade de especificação do recurso.

Quanto às receitas exclusivas de estados, Distrito Federal e municípios, serão identificadas pelo quarto dígito da codificação, que utilizará o número "8" (Ex.: 1.9.0.8.xx.x.x - Outras Receitas Correntes Exclusivas de Estados e Municípios), respeitando a estrutura dos três dígitos iniciais. Assim, os demais dígitos (quinto, sexto e sétimo) serão utilizados para atendimento das peculiaridades e necessidades gerenciais dos entes.

3.2.1.5. Tipo

O tipo, correspondente ao último dígito na natureza de receita, tem a finalidade de identificar o tipo de arrecadação a que se refere aquela natureza, sendo:

- "0", quando se tratar de natureza de receita não valorizável ou agregadora;
- "1", quando se tratar da arrecadação Principal da receita;

- “2”, quando se tratar de Multas e Juros de Mora da respectiva receita;
- “3”, quando se tratar de Dívida Ativa da respectiva receita;
- “4”, quando se tratar de Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa da respectiva receita.;
- “5”, quando se tratar das Multas da respectiva receita quando a legislação pertinente diferenciar a destinação das Multas da destinação dos Juros de Mora, situação na qual não poderá ser efetuado registro de arrecadação no Tipo “2 – Multas e Juros de Mora”;
- “6", quando se tratar dos Juros de Mora da respectiva receita, quando a legislação pertinente diferenciar a destinação das Multas da destinação dos Juros de Mora, situação na qual não poderá ser efetuado registro de arrecadação no Tipo “2 – Multas e Juros de Mora”;
- “7”, quando se tratar das Multas da Dívida Ativa da respectiva receita, quando a legislação pertinente diferenciar a destinação das Multas da Dívida Ativa da destinação dos Juros de Mora da Dívida Ativa, situação na qual não poderá ser efetuado registro de arrecadação no Tipo “4 – Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa”;
- “8”, quando se tratar dos Juros da Dívida Ativa da respectiva receita, quando a legislação pertinente diferenciar a destinação das Multas da Dívida Ativa da destinação dos Juros de Mora da Dívida Ativa, situação na qual não poderá ser efetuado registro de arrecadação no Tipo “4 – Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa”;
- “9”, quando se tratar de desdobramentos que poderão ser criados, caso a caso, pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão – SOF/MP, mediante Portaria específica.

Assim, todo código de natureza de receita será finalizado com um dos dígitos mencionados, e as arrecadações de cada recurso – sejam elas da receita propriamente dita ou de seus acréscimos legais – ficarão agrupadas sob um mesmo código, sendo diferenciadas apenas no último dígito, conforme detalhamento a seguir:

Dígito:	1º	2º	3º	4º a 7º			8º	
Significado:	Cat. Econômica	Origem	Espécie	Desdobramentos			Tipo	Descrição-Padrão dos Códigos de Tipo:
Código:	x	x	x	x	xx.	x	0	Natureza Agregadora
							1	Receita Principal
							2	Multa e Juros da Receita Principal
							3	Dívida Ativa da Receita Principal
							4	Multa e Juros da Dívida Ativa da Receita Principal
							5	Multa da Receita Principal quando não se aplicar o tipo 2
							6	Juros da Receita Principal quando não se aplicar o tipo 2
							7	Multas da Dívida Ativa quando não se aplicar o tipo 4
							8	Juros da Dívida Ativa quando não se aplicar o tipo 4
							9	Desdobramento a ser criado pela SOF/MP

O registro do ingresso de recursos deverá, prioritariamente, ser efetuado por meio do uso dos Tipos de Receita identificados por “1”, “3”, “5”, “6”, “7” e “8”, a fim de que o recolhimento das Multas seja efetuado por meio de código específico e em separado do recolhimento dos Juros de Mora das receitas às quais se referem. Excepcionalmente é facultado ao órgão ou entidade efetuar o recolhimento em conjunto das Multas e dos Juros de Mora, sob o mesmo código, por meio do uso dos Tipos de Receita identificados por “2” e “4”, apenas e tão somente nos casos em que os recursos tanto das Multas quanto dos Juros de Mora possuam exatamente as mesmas normas de aplicação na despesa.

Importante destacar que as portarias SOF e STN que desdobrarão o Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, conterão apenas as naturezas de receita agregadoras, finalizadas com dígito “0”, considerando criadas automaticamente, para todos os fins, as naturezas valorizáveis, terminadas em “1”, “2”, “3” e “4”,”5”,”6”,”7” e “8”

Ressalta-se ainda que, para fins de observância da classificação orçamentária em “Receita Corrente” e “Receita de Capital” estipulada pela Lei nº 4.320/64, deve-se considerar os seguintes códigos:

a. Receita Corrente:

   i. Todos os códigos cujo o primeiro dígito seja “1” (categoria econômica “receitas correntes”); e

   ii. Códigos cujo o primeiro dígito seja “2” (categoria econômica “receitas de capital”) e cujo o oitavo dígito, tipo de natureza de receita, seja “2” (Multas e Juros) , “4” (Multas e Juros da Dívida Ativa), “5” (Multas quando não se aplicar o tipo 2), “6” (Juros quando não se aplicar o tipo 2), “7” (Multas da Dívida Ativa quando não se aplicar o tipo 4) ou “8” (Juros da Dívida Ativa quando não se aplicar o tipo 4).

b. Receita de Capital:

   i. Códigos cujo o primeiro dígito seja “2” (categoria econômica “receitas de capital”) e cujo o oitavo dígito, tipo de natureza de receita, seja “1” (Principal) ou “3” (Dívida Ativa).

3.2.2. Origens e Espécies de Receita Orçamentária

A seguir a descrição das origens e espécies de receita orçamentária, de acordo com a nova estrutura de codificação. Ressalta-se que os demais tópicos deste manual quando fizerem referência à natureza da receita orçamentária utilizarão as duas codificações. Já que a estrutura anterior ainda é válida para estados, Distrito Federal e municípios até 2017 (apenas para fins de execução orçamentária) e a nova estrutura já é válida para União. Ressalta-se que as duas estruturas de codificação se encontram como anexos deste manual.

3.2.2.1. Origens e Espécies de Receita Orçamentária Corrente

Código 1.1.0.0.00.0.0 – Receita Corrente – Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria

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/1988 tratam das espécies tributárias impostos, taxas e contribuições de melhoria.

a. Código 1.1.1.0.00.0.0 – Receita Corrente – 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 CF/1988 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.

b. Código 1.1.2.0.00.0.0 – Receita Corrente – 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 a 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 Fiscalização[10] e Taxas de Serviço.

i. Código 1.1.2.1.00.0.0 – Receita Corrente – Taxas – Taxas pelo Exercício do Poder de Polícia

[10] "Taxas de Fiscalização" também são chamadas de "Taxas 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 tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais e coletivos.

ii. **Código 1.1.2.2.00.0.0 – Receita Corrente – Taxas – Taxas pela Prestação de Serviços**

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.

c. **Código 1.1.3.0.00.0.0 – Receita Corrente – 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.

Código 1.2.0.0.00.0.0 – 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:

a. **Código 1.2.1.0.00.0.0 – Receita Corrente – Contribuições – Contribuições Sociais**

Classificada como espécie de Contribuição, por força da Lei nº 4.320/1964, 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 respectivos entes. 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 8.212/1991, que "instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social".

b. **Código 1.2.2.0.00.0.0 – Receita Corrente – Contribuições – Contribuições Econômicas**

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. São exemplos dessa espécie a CIDE-Combustíveis, relativa às atividades de comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e álcool carburante, e a CIDE-Tecnologia, relativa à exploração de patentes, uso de marcas, fornecimento de conhecimentos tecnológicos ou prestação de assistência técnica no caso de contratos que impliquem transferência de tecnologia.

c. **1.2.3.0.00.0.0 – Receita Corrente – Contribuições – Contribuição para Entidades Privadas de Serviço Social e de Formação Profissional**

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 assembleia geral da categoria, e uma outra contribuição, prevista em lei, que é a contribuição sindical. A primeira não é tributo, pois será instituída pela assembleia 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.

d. **1.2.4.0.00.0.0 – Receita Corrente – Contribuições – Contribuição para Custeio da Iluminação Pública**

Instituída pela Emenda Constitucional nº 39/2002, 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".

Código 1.3.0.0.00.0.0 – 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 concessões e permissões, cessão de direitos, dentre outras.

Código 1.4.0.0.00.0.0 – 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 reflorestamento e etc.

Código 1.5.0.0.00.0.0 – Receita Corrente – Industrial

Registra as receitas provenientes das atividades industriais. Envolvem a extração e o beneficiamento de matérias-primas, bem como a produção e comercialização bens relacionados às indústrias extrativa mineral, mecânica, química e de transformação em geral. Compreende a produção e comercialização de petróleo e demais hidrocarbonetos, produtos farmacêuticos e a fabricação de substâncias químicas e radioativas, de produtos da agricultura, pecuária e pesca em produtos alimentares, de bebidas e destilados, de componentes e produtos eletrônicos, as atividades de edição, impressão ou comercialização de publicações em meio físico, digital ou audiovisual, além de outras atividades industriais semelhantes.

Código 1.6.0.0.00.0.0 – 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:

A 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 (STF): "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, etc). 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.

Código 1.7.0.0.00.0.0 – 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. Dentre as oito espécies de transferências correntes, podemos citar, como **exemplos**, as seguintes:

a. **Transferências da União e de suas Entidades**

Recursos oriundos das transferências voluntárias, constitucionais ou legais, efetuadas pela União em benefício dos estados, Distrito Federal ou municípios, como as transferências constitucionais destinadas aos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e Fundos de Participação dos Municípios (FPM).

b. **Transferências de Pessoas Físicas**

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

Código 1.9.0.0.00.0.0 – Receita Corrente – Outras Receitas Correntes

Constituem-se pelas receitas cujas características não permitam o enquadramento nas demais classificações da receita corrente, tais como indenizações, restituições, ressarcimentos, multas administrativas, contratuais e judiciais, previstas em legislações específicas, entre outras.

3.2.2.2. Origens e Espécies de Receita Orçamentária de Capital

Código 2.1.0.0.00.0.0 – 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:

a. **Operações de Crédito Internas**

b. **Operações de Crédito Externas**

Código 2.2.0.0.00.0.0 – 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, imóveis ou intangíveis de propriedade do ente público.

Nos termos do artigo 44 da 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.

Código 2.3.0.0.00.0.0 – 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.

Código 2.4.0.0.00.0.0 – 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 financeiras[11], 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).

[11] "Investimentos" e "Inversões Financeiras" são classificações da Despesa de Capital.

Código 2.9.0.0.00.0.0 – Receita de Capital – Outras Receitas de Capital

São classificadas nessa origem as receitas de capital que não atendem às especificações anteriores. Enquadram-se nessa classificação, a integralização de capital social, a remuneração das disponibilidades do Tesouro Nacional, resgate de títulos do Tesouro, entre outras.

3.2.2.3. Tabela-Resumo: Origens e Espécies de Receitas Orçamentárias na ótica da nova Estrutura de Codificação válida para União a partir de 2016 e para Estados e Municípios a partir de 2018.

Categoria Econômica, Origens e Espécies das Receitas Correntes			
Categoria Econômica	**Origem**	**Espécie**	**Código**
1. Receitas Correntes 7. Receitas Correntes Intraorçamentárias	1. Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	1. Impostos	A partir de 1.1.1.0.00.0.0
		2. Taxas	A partir de 1.1.2.0.00.0.0
		3. Contribuições de Melhoria	A partir de 1.1.3.0.00.0.0
	2. Receita de Contribuições[12]	1. Sociais	A partir de 1.2.1.0.00.0.0
		2. Econômicas	A partir de 1.2.2.0.00.0.0
		3. Para Entidades Privadas de Serviço Social e de Formação Profissional	A partir de 1.2.3.0.00.0.0
		4. Para Custeio de Iluminação Pública	A partir de 1.2.4.0.00.0.0
	3. Receita Patrimonial	1. Exploração do Patrimônio Imobiliário do Estado	A partir de 1.3.1.0.00.0.0
		2. Valores Mobiliários	A partir de 1.3.2.0.00.0.0
		3. Concessões/Permissões/ Autorização ou Licença	A partir de 1.3.3.0.00.0.0
		4. Exploração de Recursos Naturais	A partir de 1.3.4.0.00.0.
		5. Exploração do Patrimônio Intangível	A partir de 1.3.5.0.00.0.0
		6. Cessão de Direitos	A partir de 1.3.6.0.00.0.0
		9. Demais Receitas Patrimoniais	A partir de 1.3.9.0.00.0.0
	4. Receita Agropecuária	0. Agropecuária	A partir de 1.4.0.0.00.0.0
	5. Receita Industrial	0. Industrial	A partir de 1.5.0.0.00.0.0
	6. Receita de Serviços	1. Serviços Administrativos e Gerais	A partir de 1.6.1.0.00.0.0
		2. Serviços e Atividades referentes a Navegação e Transporte	A partir de 1.6.2.0.00.0.0
		3. Serviços e Atividades referentes à Saúde	A partir de 1.6.3.0.00.0.0

[12] Para efeitos de classificação orçamentária, a "Receita de Contribuições" é diferenciada da origem "Receita Tributária". A origem "Receita Tributária" engloba apenas as espécies "Impostos", "Taxas" e "Contribuições de Melhoria".

		4. Serviços e Atividades Financeiras	A partir de 1.6.4.0.00.0.0
		9. Outros Serviços	A partir de 1.6.9.0.00.0.0
	7. Transferências Correntes	1.Transferências da União e de suas Entidades	A partir de 1.7.1.0.00.0.0
		2. Transferências dos Estados e do Distrito Federal e de suas Entidades	A partir de 1.7.2.0.00.0.0
		3. Transferências dos Municípios e suas Entidades	A partir de 1.7.3.0.00.0.0
		4. Transferências de Instituições Privadas	A partir de 1.7.4.0.00.0.0
		5. Transferências de Outras Instituições Públicas	A partir de 1.7.5.0.00.0.0
		6. Transferências do Exterior	A partir de 1.7.6.0.00.0.0
		7. Transferências de Pessoas Físicas	A partir de 1.7.7.0.00.0.0
		8.Transferências de Depósitos não Identificados	A partir de 1.7.8.0.00.0.0
	9. Outras Receitas Correntes	1. Multas Administrativas, Contratuais e Judiciais	A partir de 1.9.1.0.00.00
		2. Indenizações, Restituições e Ressarcimentos	A partir de 1.9.2.0.00.0.0
		3. Bens, Direitos e Valores Incorporados ao Patrimônio Público	A partir de 1.9.3.0.00.0.0
		9. Demais Receitas Correntes	A partir de 1.9.9.0.00.0.0

Categoria Econômica, Origens e Espécies das Receitas de Capital			
Categoria Econômica	**Origem**	**Espécie**	**Código**
2. Receitas de Capital 8. Receitas de Capital Intraorçamentárias	1. Operações de Crédito	1. Internas	A partir de 2.1.1.0.00.0.0
		2. Externas	A partir de 2.1.2.0.00.0.0
	2. Alienação de Bens	1. Bens Móveis	A partir de 2.2.1.0.00.0.0
		2. Bens Imóveis	A partir de 2.2.2.0.00.00
		3. Bens Intangíveis	A partir de 2.2.3.0.00.00
	3. Amortização de Empréstimos	0. Amortizações	A partir de 2.3.0.0.00.0.0
	4. Transferências de Capital	1. Transferências da União e de suas Entidades	A partir de 2.4.1.0.00.0.0
		2. Transferências dos Estados e do Distrito Federal e de suas Entidades	A partir de 2.4.2.0.00.0.0
		3. Transferências dos Municípios e suas Entidades	A partir de 2.4.3.0.00.0.0
		4. Transferências de Instituições Privadas	A partir de 2.4.4.0.00.0.0
		5. Transferências de Outras Instituições Públicas	A partir de 2.4.5.0.00.0.0
		6. Transferências do Exterior	A partir de 2.4.6.0.00.0.
		7. Transferências de Pessoas Físicas	A partir de 2.4.7.0.00.0.
		8.Transferências de Depósitos não Identificados	A partir de 2.4.8.0.00.0.0
	9. Outras Receitas de Capital	1. Integralização do Capital Social	A partir de 2.9.1.0.00.0.0
		2. Resultado do Banco Central	A partir de 2.9.2.0.00.0.0
		3. Remuneração das Disponibilidades do Tesouro	A partir de 2.9.3.0.00.0.0
		4. Resgate de Títulos do Tesouro	A partir de 2.9.4.0.00.0.0
		9. Demais Receitas de Capital	A partir de 2.9.9.0.00.0.0

3.2.2.4. Tabela-Resumo: Origens e Espécies de Receitas Orçamentárias na ótica da Estrutura de Codificação válida para Estados e Municípios até 2017.

Categoria Econômica, Origens e Espécies das Receitas Correntes			
Categoria Econômica	**Origem**	**Espécie**	**Código**
1. Receitas Correntes 7. Receitas Correntes Intraorçamentárias	1. Tributária	1. Impostos	De 1.1.1.0.00.0.0 até 1.1.1.5.00.0.0
		2. Taxas	De 1.1.2.0.00.0.0 até 1.1.2.2.99.0.0
		3. Contribuições de Melhoria	De 1.1.3.0.00.0.0 até 1.1.3.1.02.0.5
	2. Receita de Contribuições[13]	1. Sociais	De 1.2.1.0.00.0.0 até 1.2.1.0.99.0.0
		2. Econômicas	De 1.2.2.0.00.0.0 até 1.2.2.0.99.0.2
		3. Para Custeio da Iluminação Pública	De 1.2.3.0.00.0.0
	3. Receita Patrimonial	1. Exploração do Patrimônio Imobiliário do Estado	De 1.3.1.0.00.0.0 até 1.3.1.9.00.0.0
		2. Valores Mobiliários	De 1.3.2.0.00.0.0 até 1.3.2.9.00.0.0
		3. Concessões/Permissões/ Autorização ou Licença	De 1.3.3.0.00.0.0 até 1.3.3.9.00.0.0
		4. Compensações Financeiras	De 1.3.4.0.00.0.0 até 1.3.4.4.32.2.0
		5. Exploração de Bens Públicos em Áreas de Domínio Público	De 1.3.5.0.00.0.0 até 1.3.5.2.00.0.0
		6. Cessão de Direitos	De 1.3.6.0.00.0.0 até 1.3.6.1.03.0.0
		9. Outras Receitas Patrimoniais	De 1.3.9.0.00.0.0
	4. Receita Agropecuária	0. Agropecuária	De 1.4.0.0.00.0.0 até 1.4.9.0.00.0.0
	5. Receita Industrial	0. Industrial	De 1.5.0.0.00.0.0 até 1.5.9.0.00.0.0
	6. Receita de Serviços	0. Serviços	De 1.6.0.0.00.0.0 até 1.6.0.0.99.0.0
	7. Transferências Correntes	2. Transferências Intergovernamentais	De 1.7.2.0.00.0.0 até 1.7.2.4.99.0.0
		3. Transferências de Instituições Privadas	1.7.3.0.00.0.0
		4. Transferências do Exterior	1.7.4.0.00.0.0
		5. Transferências de Pessoas	1.7.5.0.00.0.0
		6. Transferências de Convênios	De 1.7.6.0.00.0.0 até 1.7.6.5.00.0.0
		7. Transferências para Combate à Fome	De 1.7.7.0.00.0.0 até 1.7.7.4.00.0.0
	9. Outras Receitas Correntes	1. Multas e Juros de Mora	De 1.9.1.0.00.00 até 1.9.1.9.99.0.0
		2. Indenizações, Restituições e Ressarcimentos	De 1.9.2.0.00.0.0 até 1.9.2.3.01.0.0

[13] Para efeitos de classificação orçamentária, a "Receita de Contribuições" é diferenciada da origem "Receita Tributária". A origem "Receita Tributária" engloba apenas as espécies "Impostos", "Taxas" e "Contribuições de Melhoria".

		3. Dívida Ativa	De 1.9.3.0.00.0.0 até 1.9.3.2.99.0.2
		4. Aportes Periódicos para Amortização de Déficit Atuarial do RPPS	1.9.4.0.00.0.0
		5. Decorrentes de Compensações ao RGPS	1.9.5.0.00.0.0
		9. Demais Receitas Correntes	De 1.9.9.0.00.0.0 até 1.9.9.0.99.0.2

Categoria Econômica, Origens e Espécies das Receitas de Capital			
Categoria Econômica	**Origem**	**Espécie**	**Código**
2. Receitas de Capital 8. Receitas de Capital Intraorçamentárias	1. Operações de Crédito	1. Internas (espécie)	De 2.1.1.0.00.0.0 até 2.1.1.9.00.0.0
		2. Externas (espécie)	De 2.1.2.0.00.0.0 até 2.1.2.9.00.0.0
	2. Alienação de Bens	1. Bens Móveis	De 2.2.1.0.00.0.0 até 2.2.1.9.00.0.0
		2. Bens Imóveis	De 2.2.2.0.00.00 até 2.2.2.9.00.0.0
	3. Amortização de Empréstimos	0. Amortizações	De 2.3.0.0.00.0.0 até 2.3.0.0.99.0.0
2. Receitas de Capital 8. Receitas de Capital Intraorçamentárias	4. Transferências de Capital	2. Transferências Intragovernamentais	De 2.4.2.0.00.0.0 até 2.4.2.3.99.0.0
		3. Transferências de Instituições Privadas	2.4.3.0.00.0.0
		4. Transferências do Exterior	2.4.4.0.00.0.0
		5. Transferências de Pessoas	2.4.5.0.00.0.0
		6. Transferências de outras instituições públicas	2.4.6.0.00.0.
		7. Transferências de Convênios	De 2.4.7.0.00.0.0 até 2.4.7.5.00.0.0
		8. Transferências para Combate à Fome	De 2.4.8.0.00.0.0 até 2.4.8.4.00.0.0
	5. Outras Receitas de Capital	2. Integralização Do Capital	De 2.5.2.0.00.0.0 até 2.5.2.2.00.0.0
		3. Resultado do BCB	De 2.5.3.0.00.0.0 até 2.5.3.0.20.0.0
		4. Remuneração Disponibilidades do TN	2.5.4.0.00.0.0
		5. Dívida Ativa da Amortização de Empréstimos e Financiamentos	2.5.5.0.00.0.0
		6. Dívida Ativa da Alienação de Estoques de Café-Funcafé	2.5.6.0.00.0.0
		7. Detentores de Títulos do TN Resgatados	2.5.7.0.00.0.0
		8.Alienação de Certificados de Potencial Adicional de Construção - CEPAC	2.5.8.0.00.0.0
		9. Outras	2.5.9.0.00.0.0

3.2.3. Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores (RAEA) referente aos RPPS

Para que a lei orçamentária seja aprovada de modo equilibrado, a classificação "9990.00.00 – Recursos arrecadados em exercícios anteriores" encontra-se disponível na relação de naturezas de

receitas, conforme estabelecido Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001. **Somente para suprir a excepcionalidade dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), o Balanço Orçamentário destes entes poderá incluir recursos arrecadados em exercícios anteriores para fins de equilíbrio orçamentário.** Quando da execução do orçamento, estes recursos serão identificados por meio de superávit financeiro, fonte para suportar as despesas orçamentárias previamente orçadas.

Para fins de contabilização dos valores previstos no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), o ente poderá efetuar facultativamente os registros em contas orçamentárias e de controle de disponibilidade de recursos, conforme demonstrado a seguir:

Natureza da informação: orçamentária
D 5.2.2.1.1.xx.xx Dotação Inicial – (RAEA)
C 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.01.xx DDR – Recursos Disponíveis para o Exercício
C 8.2.1.1.1.02.xx DDR – Recursos de Exercícios Anteriores

A conta 8.2.1.1.1.02.xx DDR – Recursos de Exercícios Anteriores registra o valor das disponibilidades provenientes de recursos de exercícios anteriores, cuja execução depende de autorização. Essa conta tem natureza credora e não inverte saldo. Quando da utilização desses recursos no exercício corrente, além dos registros nas contas de execução orçamentária, registra-se os valores autorizados em contas de controle.

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.02.xx DDR – Recursos de Exercícios Anteriores
C 8.2.1.1.1.01.xx DDR – Recursos Disponíveis para o Exercício

Destaca-se, contudo, que outra forma alternativa de registro corresponderia a não incluir no PLOA as despesas que seriam suportadas pelos RAEA. Ao optar por esta prática, no início do exercício seguinte o ente poderia abrir créditos adicionais, agora já suportados pelo Superávit Financeiro no Balanço Patrimonial do exercício anterior.

3.2.4. Classificação Da Receita Para Apuração Do Resultado Primário

Esta classificação orçamentária da receita não tem caráter obrigatório para todos os entes 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 financeiras. O primeiro grupo refere-se predominantemente a receitas correntes (exceto receitas de juros) 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. Além disso, há receitas de capital primárias, decorrentes da alienação de bens e transferências de capital.

Já as receitas financeiras são aquelas que não contribuem para o resultado primário 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, amortização de empréstimos concedidos e outras.

3.3. REGISTRO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

O registro 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 Público seriam os seguintes:

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

Natureza da informação: orçamentária
D 5.2.1.1.x.xx.xx Previsão Inicial da Receita
C 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

b. Registro da arrecadação da receita durante a execução do orçamento:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

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.

3.4. 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.

No entanto, há de se destacar que o art. 35 se refere ao regime orçamentário e não ao regime contábil (patrimonial) e a citada Lei, ao abordar o tema "Da Contabilidade", 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, 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.

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:

a. Verifica-se a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente;
b. Determina-se a matéria tributável;
c. Calcula-se o montante do tributo devido; e
d. 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.

Regimes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público	
Regime Orçamentário	**Regime Contábil (Patrimonial)**

Receita Orçamentária	Arrecadação	Lei nº 4.320/1964 art. 35	Variação Patrimonial Aumentativa	Competência	Resolução CFC nº 750/1993

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 Público são os seguintes:

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

Natureza da informação: patrimonial
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.

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber (P)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

3.5. ETAPAS DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

As etapas da receita orçamentária podem ser resumidas em: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

3.5.1. Previsão

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).

A previsão implica planejar e estimar a arrecadação das receitas orçamentárias que constarão na proposta orçamentária[14]. Isso deverá ser realizado em conformidade com as normas técnicas e legais correlatas e, em especial, com as disposições constantes na 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,

[14] Existem receitas que, embora arrecadadas, podem não ter sido previstas.

> 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 da série histórica de arrecadação e de informações fornecidas pelos órgãos orçamentários ou unidades arrecadadoras envolvidas 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.

3.5.2. Lançamento

O art. 53 da Lei nº 4.320/1964, 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 CTN, 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 do CTN, 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 4.320/1964, são objeto de lançamento as rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.

3.5.3. Arrecadação

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

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

3.5.4. 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.

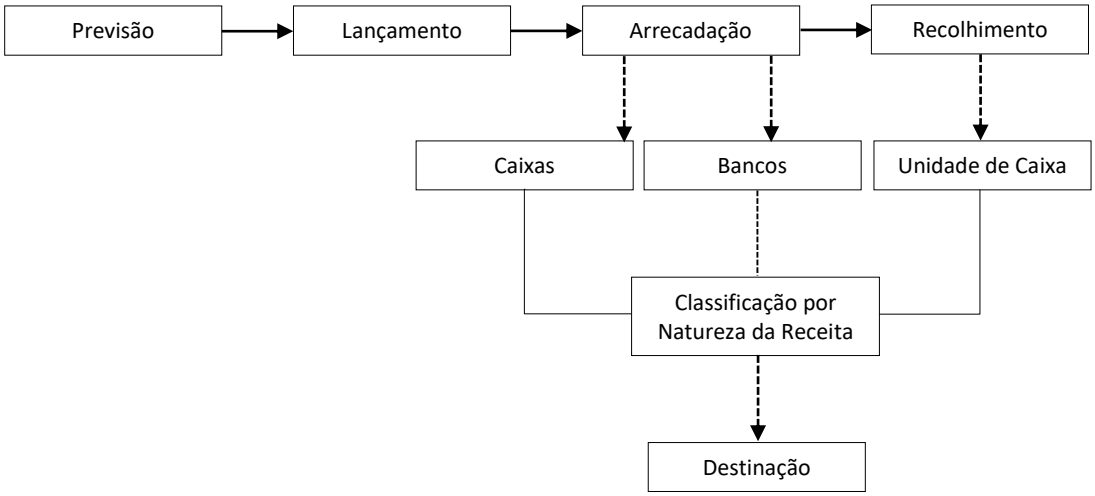
3.5.5. Cronologia das Etapas da Receita Orçamentária

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:



3.6. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À RECEITA ORÇAMENTÁRIA

3.6.1. 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 o procedimento padrão a ser utilizado para as situações abaixo elencadas, salvo a existência de determinação legal expressa de se contabilizar fatos dessa natureza como despesa orçamentária:

a. Recursos que o ente tenha a competência de arrecadar, mas que pertencem a outro ente, de acordo com a legislação vigente (transferências constitucionais ou legais);
b. Restituição de tributos recebidos a maior ou indevidamente; e.
c. Renúncia de receita orçamentária;

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. Assim, deverá ser registrado o valor total arrecadado na rubrica "6.2.1.2.x.xx.xx – Receita Realizada", observada a natureza da receita orçamentária, conforme ementário. Após isso, a devolução ou transferência de recursos arrecadados que pertençam a terceiros deve ser registrada em um dos detalhamentos da rubrica "6.2.1.3.x.xx.xx – (-) Deduções da Receita Orçamentária", utilizando a natureza de receita originária.

Deve-se ter atenção, ainda, para situações específicas que incorram em diminuição da receita orçamentária, como o caso de retificação de informações ou estornos.

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 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.

3.6.1.1. 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 orçamentária 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. Como correspondem a recursos arrecadados que não pertencem ao ente público e não são aplicáveis em programas e ações governamentais sob a responsabilidade do arrecadador, não há necessidade de autorização orçamentária para sua devolução. Se fosse registrada como despesa orçamentária, além da referida autorização 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 de todos os entes, nacional e por esfera de governo, deve-se proceder à restituição de receitas orçamentárias recebidas em qualquer exercício por dedução da respectiva natureza de receita orçamentária.

Faz-se ressalva apenas para o caso de restituição de receitas consideradas extintas – aquelas cujo fato gerador da receita orçamentária não representa mais situação que gere arrecadações para o ente. Para as rendas extintas no decorrer do exercício, deve ser utilizado o mecanismo de dedução até o montante de receita orçamentária passível de compensação, e apenas o valor que ultrapassar o saldo da receita a deduzir deve ser registrado como despesa orçamentária do exercício. E, para rendas extintas em exercícios anteriores, deve-se registrar a devolução integralmente como despesa orçamentária do exercício.

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

a. Se a restituição ocorrer no mesmo exercício em que foram recebidas transferências do convênio, contrato ou congênere, deve-se contabilizar como dedução de receita orçamentária até o limite de valor das transferências recebidas no exercício;

b. 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.

c. Se a restituição for feita em exercício em que não houve transferência do respectivo convênio/contrato, deve ser contabilizada como despesa orçamentária.

Exemplos de restituição de saldos de convênios (similares aos casos de receitas extintas):

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.

3.6.1.2. 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 em contrapartida a uma VPD.

Novamente, 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 (sem dedução orçamentária), sendo efetuada uma despesa orçamentária quando da entrega ao beneficiário para balancear os recursos que lhe são próprios.

Importante destacar que os procedimentos contábeis deste item são aplicáveis apenas para recursos que, a princípio, não sejam próprios do ente arrecadador.

3.6.1.3. Renúncia de Receita Orçamentária

O art. 14 da LRF 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 §1°;
>
> II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

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

A **anistia**[15] 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. Neste caso, deve-se proceder ao controle orçamentário da receita e sua respectiva dedução, bem como o controle patrimonial, provocando a baixa de eventuais ativos já constituídos, sem envolver fluxo de caixa para os recursos relativos à anistia.

A **remissão**[16] 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. [17]. Neste caso, deve-se proceder ao controle orçamentário da receita e sua respectiva dedução, bem como o controle patrimonial, provocando a baixa de eventuais ativos já constituídos, sem envolver fluxo de caixa para os recursos relativos à remissão.

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

[15] Código Tributário Nacional, artigos 180 a 182.
[16] Código Tributário Nacional, art. 172.
[18] LC 87/96, art. 20, §3º.

destinadas ao exterior[18]. Todavia, não é considerada renúncia de receita o crédito tributário real ou simbólico do ICMS previsto na legislação instituidora do tributo.

A **isenção**[19] é a espécie mais usual de renúncia e define-se como a dispensa legal, pelo Estado, do débito tributário devido. Neste caso, o montante da renúncia será considerado no momento da elaboração da LOA, ou seja, a estimativa da receita orçamentária já contempla a renúncia e, portanto, não há registro orçamentário ou patrimonial.

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.

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", conforme expressado no §1º do Art. 14 da LRF.

Nesse sentido, pode-se enquadrar outras operações realizadas pelos entes federados, tais quais a devolução de créditos fiscais, pois, no dispositivo supracitado, define-se o caráter de renúncia de receita em que se reveste a devolução de créditos fiscais, ao se verificar que essa operação se traduz em benefício de natureza fiscal que corresponde a tratamento diferenciado, tendo em vista que a assunção de recursos por parte do consumidor final não se dá de forma indiscriminada, mas apenas àquelas que se enquadrem nas regras legais previamente estabelecidas nesse contexto. Dessa forma, deverá obedecer a todos os preceitos da LRF e demais normas pertinentes sobre as condições para renúncia de receita, bem como ao padrão de dedução de receita orçamentária até seu limite de saldo respectivo. Demais especificidades neste tema encontram-se dentro da competência legislativa concorrente dos entes federados, conforme art. 24 da CF88.

A evidenciação de renúncia de receitas poderá ser efetuada de diversas maneiras, sendo contabilizada somente nos casos em que seja possível mensurar um valor confiável. Assim, deve-se utilizar a metodologia da dedução de receita orçamentária para evidenciar as renúncias, com o registro na natureza de receita orçamentária objeto da renúncia pelo seu total em contrapartida a uma dedução de receita (conta redutora de receita).

Ressalta-se que, sob o ponto de vista patrimonial, havendo renúncia de receitas após o registro do ativo pelo regime de competência, deve haver a baixa patrimonial pelos valores renunciados.

Exemplo 1 – 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:

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

No momento do reconhecimento do fato gerador:

Natureza da informação: patrimonial		
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:

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R$ 800,00

[18] LC 87/96, art. 20, §3º.

[19] Código Tributário Nacional, artigos 176 a 179.

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.

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	R$ 1000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	R$ 1000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	R$ 200,00
C 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	R$ 200,00

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.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

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

No momento do reconhecimento do fato gerador:

Natureza da informação: patrimonial

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:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.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	R$ 800,00

Natureza da informação: orçamentária

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

Natureza da informação: controle

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 (DDR)	R$ 800,00

Lançamento complementar para registrar a renúncia de receita:

Natureza da informação: orçamentária

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

Exemplo 2 – Devolução de créditos fiscais - Contabilização de operação de ressarcimento em espécie. Exemplo de valor arrecadado de impostos sobre a produção e circulação no montante de R$ 1.000,00 e crédito fiscal distribuído (benefício fiscal) de R$ 200,00.

Registro da receita por competência
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.1.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber (P)	R$ 1.000,00

C 4.1.1.3.x.xx.xx Impostos Sobre a Produção e a Circulação	R$ 1.000,00

Registro da receita pela arrecadação
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	R$ 1.000,00
C 1.1.2.1.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber (P)	R$ 1.000,00

Registro da devolução de crédito fiscal
Natureza da informação: patrimonial

D 3.9.1.9.1.xx.xx VPD – Outras Premiações	R$ 200,00
C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)[20]	R$ 200,00

Natureza da informação: orçamentária

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	R$ 200,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada	R$ 1.000,00

Natureza da informação: controle

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 (DDR)	R$ 1.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	R$ 200,00
C 8.2.1.1.3.03.xx DDR Comprometida por Liq e Entr Compensatórias	R$ 200,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.03.xx DDR Comprometida por Liq e Entr Compensatórias	R$ 200,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada	R$ 200,00

3.6.2. 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.

3.6.3. Redutor Financeiro – FPM

[20] Ou, em caso de não pagamento imediato ao beneficiário: C 2.1.8.9.1.xx.xx Outras Obrigações a Curto Prazo (F) R$ 200,00. A seguir, seriam realizados os demais lançamentos apropriados para a situação, como no controle das DDR para que possa ser liquidada a obrigação, bem como na diminuição de Caixa ou Equivalentes de Caixa, quando do pagamento.

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
	TOTAL:	106.000,00	C

Contabilização no Município X:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	R$ 106.000,00
C 4.5.2.x.x.xx.xx	Transferências Intergovernamentais	R$ 106.000,00

Natureza da informação: orçamentária

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.

Natureza da informação: orçamentária

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
	TOTAL:	166.000,00	C

Contabilização no Município Y:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixas e Equivalentes de Caixa e Moeda Nacional (F)	R$ 166.000,00
C 4.5.2.x.x.xx.xx	Transferências Intergovernamentais	R$ 166.000,00

Natureza da informação: orçamentária

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

Natureza da informação: controle

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

Observação:

Caso o município possua conta de nível hierárquico inferior, poderá registrar em separado a parcela do acréscimo do FPM – Lei Complementar nº 91/1997, desdobrando a conta em transferência do FPM e Cota Lei nº 91/1997.

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.

3.6.4. Transferências de Recursos Intergovernamentais

3.6.4.1. 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.

3.6.4.2. 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. 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 recebedor, faz-se necessário distinguir os dois tipos de transferências: as constitucionais e legais e as voluntárias.

3.6.4.3. 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 recebedor 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 recebedor 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 recebedor.

3.6.4.4. 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 (SUS).

Em termos orçamentários, a transferência voluntária da União para os demais entes deve estar prevista no orçamento do ente recebedor (convenente), conforme o disposto no art. 35 da Lei nº 10.180/2001, 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 recebedores 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 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.

3.6.4.5. Transferências a consórcios públicos

A Lei nº 11.107/2005, 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 n° 163/2001, e das demais normas aplicadas aos entes da Federação. Desse modo, o consórcio deverá elaborar seu orçamento próprio. Ademais, a classificação orçamentária 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, codificação válida para Estados e municípios até 2017:

1721.37.00 – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
1722.37.00 – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
1723.37.00 – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios.
2421.37.00 – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
2422.37.00 – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
2423.37.00 – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios.

Codificação nova:

1.7.1.8.07.1.0 - Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
1.7.2.8.04.1.0 - Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
1.7.3.8.02.1.0 - Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios;
2.4.1.8.01.1.0 - Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
2.4.2.8.01.1.0 - Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
2.4.3.8.01.1.0 - Transferências de Capital 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 n° 22 da Sessão Extraordinária do Plenário, de 12 de junho de 2003, válida contabilmente para todos os entes da Federação.

3.6.5. 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 (codificação anterior) ou 1321.00.1.1 – Remuneração de Depósitos Bancários (codificação nova).

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 (codificação anterior) ou 1321.00.1.1 – Remuneração de Depósitos Bancários (codificação nova) - possibilita a identificação da remuneração dos diversos recursos vinculados, separados nas respectivas destinações. Para esses entes, não é necessário desdobrar as respectivas naturezas da receita para se obter a informação da remuneração dos recursos vinculados, uma vez que a conta de receita realizada estaria detalhada por vinculação.

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.

3.6.6. 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.

Atenção:

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 classificações específicas os recebimentos referentes a multas, juros e outros encargos.

Lançamentos:

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

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 1.2.1.1.x.xx.xx Créditos a Longo Prazo (P)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

4. DESPESA ORÇAMENTÁRIA

4.1. 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 orçamentária 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 4.320/1964:

> Pertencem ao exercício financeiro:
> I - as receitas nêle arrecadadas;
> II - as despesas nêle legalmente empenhadas.

Dessa forma, despesa orçamentária é toda transação que depende de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada.

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

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

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

b. Despesa Orçamentária Não Efetiva –aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade. 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.

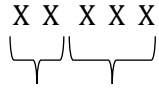
4.2. CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

4.2.1. 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.



Órgão Orçamentário Unidade Orçamentária

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
		26403	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas (IFAM)
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 Infraestrutura de Transportes – DNIT

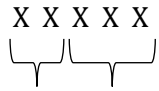
Cabe ressaltar que um órgão orçamentário ou uma unidade orçamentária não correspondem necessariamente a uma estrutura administrativa, como ocorre, por exemplo, com alguns fundos especiais e com as unidades orçamentárias "Transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios", "Encargos Financeiros da União", "Operações Oficiais de Crédito", "Refinanciamento da Dívida Pública Mobiliária Federal" e "Reserva de Contingência".

4.2.2. 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 42/1999, 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 uma classificação independente dos programas e 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.



4.2.2.1. 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 A utilização dessa função irá requerer o uso das suas subfunções típicas. 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, bem como a Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor - RPPS, quando houver, serão identificadas nos orçamentos de todas as esferas de Governo pelos códigos "99.999.9999.xxxx.xxxx" e "99.997.9999.xxxx.xxxx", respectivamente, 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. Tais reservas serão identificadas, quanto à natureza da despesa, pelo código "9.9.99.99.99".

4.2.2.2. 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.

Exemplo:

Função		Subfunção	
12	Educação	365	Educação Infantil

4.2.3. 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.

4.2.3.1. 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.

4.2.3.2. 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.

4.2.3.3. 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.

4.2.3.4. 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.

4.2.4. Classificação da Despesa Orçamentária por Natureza

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

a. Categoria Econômica
b. Grupo de Natureza da Despesa
c. 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.

4.2.4.1. 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 no Anexo II da 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.

De acordo com o art. 5º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, a estrutura da natureza da despesa a ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de governo será "c.g.mm.ee.dd", onde:

a. "c" representa a categoria econômica;
b. "g" o grupo de natureza da despesa;
c. "mm" a modalidade de aplicação;
d. "ee" o elemento de despesa; e
e. "dd" o desdobramento, facultativo, do elemento de despesa.

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.

Observação: Reserva de Contingência e Reserva do RPPS

A classificação da Reserva de Contingência, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, e da 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. 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.

4.2.4.2. Categoria Econômica

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

Categoria Econômica	
3	Despesas Correntes
4	Despesas de Capital

3 – Despesas Correntes

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

4 – Despesas de Capital

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

Observação:

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).

4.2.4.3. Grupo de Natureza da Despesa (GND)

É um agregador de elementos de despesa orçamentária 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

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.

4.2.4.4. Modalidade de Aplicação

Trata-se de informação gerencial que 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, de acordo com a seguinte codificação:

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
35	Transferências Fundo a Fundo aos Estados e ao Distrito Federal à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
36	Transferências Fundo a Fundo aos Estados e ao Distrito Federal à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
40	Transferências a Municípios
41	Transferências a Municípios - Fundo a Fundo
42	Execução Orçamentária Delegada a Municípios
45	Transferências Fundo a Fundo aos Municípios à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
46	Transferências Fundo a Fundo aos Municípios à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
50	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
60	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
67	Execução de Contrato de Parceria Público-Privada – PPP
70	Transferências a Instituições Multigovernamentais
71	Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio
72	Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos
73	Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
74	Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
75	Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
76	Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
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
92	Aplicação Direta de Recursos Recebidos de Outros Entes da Federação Decorrentes de Delegação ou Descentralização
93	Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Participe

94	Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Não Participe
95	Aplicação Direta à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
96	Aplicação Direta à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
99	A definir

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.

35 – Transferências Fundo a Fundo aos Estados e ao Distrito Federal à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012

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, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

36 – Transferências Fundo a Fundo aos Estados e ao Distrito Federal à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012

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, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

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.

45 – Transferências Fundo a Fundo aos Municípios à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012

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, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

46 – Transferências Fundo a Fundo aos Municípios à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

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, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

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.

67 – Execução de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP

Despesas orçamentárias do Parceiro Público decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, nos termos da Lei no 11.079, de 30 de dezembro de 2004, e da Lei no 12.766, de 27 de dezembro de 2012.

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, exclusive as transferências relativas à modalidade de aplicação 71 (Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio).

71 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio

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, mediante contrato de rateio, objetivando a execução dos programas e ações dos respectivos entes consorciados, observado o disposto no § 1º do art. 11 da Portaria STN nº 72, de 2012.

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.

73 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012

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, por meio de contrato de rateio, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar no 141, de 13 de janeiro de 2012, observado o disposto no § 1º do art. 11 da Portaria STN nº 72, de 1º de fevereiro de 2012.

74 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012

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, por meio de contrato de rateio, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012, observado o disposto no § 1º do art. 11 da Portaria STN nº 72, de 2012.

75 – Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012

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, exclusive as transferências relativas à modalidade de aplicação 73 (Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012), à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

76 – Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012

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, exclusive as transferências relativas à modalidade de aplicação 74 (Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012), à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

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 recebedor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de Governo.

92 – Aplicação Direta de Recursos Recebidos de Outros Entes da Federação Decorrentes de Delegação ou Descentralização

Despesas orçamentárias realizadas à conta de recursos financeiros decorrentes de delegação ou descentralização de outros entes da Federação para execução de ações de responsabilidade exclusiva do ente delegante ou descentralizador.

93 – Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Participe

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, além de outras operações, exceto no caso de transferências, delegações ou descentralizações, quando o recebedor dos recursos for consórcio público do qual o ente da Federação participe, nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005.

94 – Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Não Participe

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, além de outras operações, exceto no caso de transferências, delegações ou descentralizações, quando o recebedor dos recursos for consórcio público do qual o ente da Federação não participe, nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005.

95 – Aplicação Direta à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012

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, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

96 – Aplicação Direta à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

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, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

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.

4.2.4.5. Elemento de Despesa Orçamentária

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:

Elementos de Despesa	
01	Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares
03	Pensões do RPPS e do Militar
04	Contratação por Tempo Determinado
05	Outros Benefícios Previdenciários do Servidor ou do Militar
06	Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso
07	Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
08	Outros Benefícios Assistenciais do Servidor ou do Militar
10	Seguro Desemprego e Abono Salarial
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
40	Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação - 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
53	Aposentadorias do RGPS – Área Rural
54	Aposentadorias do RGPS – Área Urbana
55	Pensões do RGPS – Área Rural
56	Pensões do RGPS – Área Urbana
57	Outros Benefícios do RGPS – Área Rural
58	Outros Benefícios do RGPS – Área Urbana
59	Pensões Especiais
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
70	Rateio pela participação em Consórcio Público
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 de Receita
76	Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado
77	Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
81	Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
82	Aporte de Recursos pelo Parceiro Público em Favor do Parceiro Privado Decorrente de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP
83	Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor
84	Despesas Decorrentes da Participação em Fundos, Organismos, ou Entidades Assemelhadas, Nacionais e Internacionais
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
98	Compensações ao RGPS
99	A Classificar

01 – Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares

Despesas orçamentárias com pagamento de aposentadorias dos servidores inativos do Regime Próprio de Previdência do Servidor - RPPS, e de reserva remunerada e reformas dos militares.

03 – Pensões do RPPS e do Militar

Despesas orçamentárias com pagamento de pensões civis do RPPS e dos militares.

04 – Contratação por Tempo Determinado

Despesas orçamentárias com a contratação de pessoal por tempo determinado para atender à 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 do Servidor ou do Militar

Despesas orçamentárias com benefícios previdenciários do servidor ou militar, tais como auxílio-reclusão devido à família do servidor ou do militar afastado por motivo de prisão, salário-família ou auxílio-doença, 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 do Servidor ou do Militar

Despesas orçamentárias com benefícios assistenciais, inclusive auxílio-funeral devido à família do servidor ou do militar falecido na atividade, ou do aposentado, ou a terceiro que custear, comprovadamente, as despesas com o funeral do ex-servidor ou do ex-militar; auxílio-natalidade devido a servidora ou militar, por motivo de nascimento de filho, ou a cônjuge ou companheiro servidor público ou militar, quando a parturiente não for servidora; auxílio-creche ou assistência pré-escolar devido a dependente do servidor ou militar, conforme regulamento; e assistência à saúde.

10 – Seguro Desemprego e Abono Salarial

Despesas orçamentárias com pagamento do seguro-desemprego e do abono de que tratam o inciso II do art. 7º e o § 3º do art. 239 da Constituição Federal, respectivamente.

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 Dedicação 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 lº 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 voo; 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, exceto as relativas aos Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação - TIC, tais como: assinaturas de jornais e periódicos; tarifas de energia elétrica, gás, água e esgoto; serviços de comunicação (telex, correios, telefonia fixa e móvel, que não integrem pacote de comunicação de dados); 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; 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); e outros congêneres, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso de obrigações não tributárias.

40 – Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação - Pessoa Jurídica

Despesas orçamentárias decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos e entidades da Administração Pública, relacionadas à Tecnologia da Informação e Comunicação - TIC, não classificadas em outros elementos de despesa, tais como: locação de equipamentos e softwares, desenvolvimento e manutenção de software, hospedagens de sistemas, comunicação de dados, serviços de telefonia fixa e móvel, quando integrarem pacote de comunicação de dados, suporte a usuários de TIC, suporte de infraestrutura de TIC, serviços técnicos profissionais de TIC, manutenção e conservação de equipamentos de TIC, digitalização, outsourcing de impressão e serviços relacionados a computação em nuvem, treinamento e capacitação em TIC, tratamento de dados, conteúdo de web; e outros congêneres.

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.

53 – Aposentadorias do RGPS – Área Rural

Despesas orçamentárias com pagamento de aposentadorias dos segurados do plano de benefícios do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, relativos à área rural.

54 – Aposentadorias do RGPS – Área Urbana

Despesas orçamentárias com pagamento de aposentadorias dos segurados do plano de benefícios do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, relativos à área urbana.

55 – Pensões do RGPS – Área Rural

Despesas orçamentárias com pagamento de pensionistas do plano de benefícios do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, inclusive decorrentes de sentenças judiciais, todas relativas à área rural.

56 – Pensões do RGPS – Área Urbana

Despesas orçamentárias com pagamento de pensionistas do plano de benefícios do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, inclusive decorrentes de sentenças judiciais, todas relativas à área urbana.

57 – Outros Benefícios do RGPS – Área Rural

Despesas orçamentárias com benefícios do Regime Geral de Previdência Social – RGPS relativas à área rural, exclusive aposentadoria e pensões.

58 – Outros Benefícios do RGPS – Área Urbana

Despesas orçamentárias com benefícios do Regime Geral de Previdência Social – RGPS relativas à área urbana, exclusive aposentadoria e pensões.

59 – Pensões Especiais

Despesas orçamentárias com pagamento de pensões especiais, inclusive as de caráter indenizatório, concedidas por legislação específica, não vinculadas a cargos públicos.

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.

70 – Rateio pela participação em Consórcio Público

Despesa orçamentária relativa ao rateio das despesas decorrentes da participação do ente Federativo em Consórcio Público instituído nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005.

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 órgãos e entidades públicos, inclusive de outras esferas de governo, ou a instituições privadas, 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.

82 - Aporte de Recursos pelo Parceiro Público em Favor do Parceiro Privado Decorrente de Contrato de Parceria Público-Privada – PPP

Despesas orçamentárias relativas ao aporte de recursos pelo parceiro público em favor do parceiro privado, conforme previsão constante do contrato de Parceria Público-Privada - PPP, destinado à realização de obras e aquisição de bens reversíveis, nos termos do § 2º do art. 6º e do § 2º do art. 7º, ambos da Lei no 11.079, de 30 de dezembro de 2004.

83 - Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor

Despesas orçamentárias com o pagamento, pelo parceiro público, do parcelamento dos investimentos realizados pelo parceiro privado com a realização de obras e aquisição de bens reversíveis, incorporados no patrimônio do parceiro público até o início da operação do objeto da Parceria Público-Privada - PPP, bem como de outras despesas que não caracterizem subvenção (elemento 45), aporte de recursos do parceiro público ao parceiro privado (elemento 82) ou participação em fundo garantidor de PPP (elemento 84).

84 - Despesas Decorrentes da Participação em Fundos, Organismos, ou Entidades Assemelhadas, Nacionais e Internacionais

Despesas orçamentárias relativas à participação em fundos, organismos, ou entidades assemelhadas, Nacionais e Internacionais, inclusive as decorrentes de integralização de cotas.

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.

98 – Compensações ao RGPS

Despesas orçamentárias com compensação ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social em virtude de desonerações, como a prevista no inciso IV do art. 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que estabelece a necessidade de a União compensar o valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente dessa Lei.

99 – A Classificar

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

4.2.4.6. 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.

4.2.5. Orientação para a Classificação quanto à Natureza da Despesa Orçamentária

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 orçamentária e garantir que a informação contábil seja fidedigna.

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

a. Orçamentário – As despesas de caráter orçamentário necessitam de recurso público previsto para sua realização e devem ser autorizados pelo Poder Legislativo, exceto quando se tratar de créditos adicionais do tipo extraordinário[21], os quais, por sua natureza, não carecem de determinação da origem de recursos para sua cobertura. Assim, as despesas orçamentárias 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.

b. Extraorçamentário – 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:

        - 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.

[21] Lei 4.320/1964, art. 41, inciso III, c/c *caput* do art. 43; e Constituição Federal de 1988, art. 167, § 3º.

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

- 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;

- 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. Ou seja, pertencem a exercícios anteriores, de acordo com seu respectivo empenho, de forma que nos seguintes serão consideradas extraorçamentárias.

Quando o dispêndio é extraorçamentário, não há registro de despesa orçamentária, mas apenas uma desincorporação de passivo ou uma apropriação de ativo, este com atributo de cálculo do superávit/déficit financeiro "P" – Permanente[22].

Quando o dispêndio é orçamentário, observar o próximo passo.

2º Passo – Identificar a categoria econômica da despesa orçamentária, verificando se é uma despesa orçamentária corrente ou de capital:

3 – Despesas Correntes; ou
4 – Despesas 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).

3º Passo – O próximo passo é verificar o grupo de natureza da despesa orçamentária:

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

4º Passo – Por fim, far-se-á a identificação do elemento de despesa, ou seja, o objeto fim do gasto. Normalmente, os elementos de despesa guardam correlação com os grupos de natureza de despesa, mas não há impedimento para que alguns elementos típicos de despesa corrente estejam relacionados a um grupo de despesa de capital.

[22] Para maiores esclarecimentos, verificar a parte IV deste manual (PCASP), em seu item 3.3, que trata de atributos da conta contábil.

Exemplos (não exaustivos):

Grupo de Natureza de Despesa	Elemento de Despesa
1 – Pessoal e Encargos Sociais	01 – Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares 03 – Pensões do RPPS e do Militar 04 – Contratação por Tempo Determinado 05 – Outros Benefícios Previdenciários do Servidor ou do Militar 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 Dívida Mobiliária 24 – Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
3 – Outras Despesas Correntes	30 – Material de Consumo 32 – Material, Bem ou Serviço para 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 40 – Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação – Pessoa Jurídica
4 – Investimentos	30 – Material de Consumo 33 – Passagens e Despesas com Locomoção 40 – Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação – Pessoa Jurídica 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 – Aquisição de Títulos Representativos 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

4.3. 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.

Conforme estabelece o art. 6º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, 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.

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. 2°. A Lei do Orçamento conterá 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 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, consequentemente, 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 credito 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).

Ressalte-se que, na União, as alterações dos atributos do crédito orçamentário, constantes da Lei Orçamentária da União, tais como modalidade de aplicação, identificador de resultado primário (RP), identificador de uso (IU) e fonte de recursos (FR) não são caracterizadas como créditos adicionais por não alterarem o valor das dotações. Essas alterações são denominadas "outras alterações orçamentárias" e são realizadas por meio de atos infra legais, observadas as autorizações constantes da Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício financeiro correspondente.

4.4. ETAPAS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

4.4.1. Planejamento

A etapa do planejamento abrange, de modo geral, toda a análise para a formulação do plano e ações governamentais que servirão 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.

4.4.1.1. 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.

4.4.1.2. 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:

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

Quando 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.

A execução de despesas da competência de órgãos e unidades do ente da Federação poderá ser descentralizada ou delegada, no todo ou em parte, a órgão ou entidade de outro ente da Federação, desde que não haja legislação contrária e demonstre viabilidade técnica.

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, com realização de 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 de créditos orçamentários 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.

4.4.1.3. 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. 4o, 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.

4.4.1.4. 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.

4.4.2. Execução

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

4.4.2.1. 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:

a. Ordinário: é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez;

b. 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

c. 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.

4.4.2.2. Em Liquidação

O PCASP incluiu a fase da execução da despesa – "em liquidação", que busca o registro contábil no patrimônio de acordo com a ocorrência do fato gerador, não do empenho. Essa regra possibilita a separação entre os empenhos não liquidados que possuem fato gerador dos que não possuem, evitando assim a dupla contagem para fins de apuração do passivo financeiro. Quanto aos demais lançamentos no sistema orçamentário e de controle, permanecem conforme a Lei nº 4.320/1964.

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, caso se tenha ciência da ocorrência do fato gerador, 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.

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Caso esse procedimento não seja feito, o passivo financeiro será contado duplamente, pois seu montante será considerado tanto na conta crédito empenhado a liquidar (tendo em vista a liquidação

muitas vezes ocorrer somente depois de certo prazo de ocorrido o fato gerador) quanto na conta de obrigação anteriormente contabilizada no passivo exigível (o passivo exigível é afetado imediatamente com a ocorrência do fato gerador).

Tal inclusão de fase torna possível o processo de convergência às normas contábeis internacionais, IPSAS. Isso demonstra-se com a desvinculação do reconhecimento do fato gerador da execução orçamentária, empenho ou liquidação da despesa.

4.4.2.3. 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:

> § 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.
>
> § 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.

4.4.2.4. 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.

4.5. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À DESPESA ORÇAMENTÁRIA

A Lei nº 4.320/1964 estabelece a vinculação da despesa orçamentária a determinado exercício financeiro:

> 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, orçamentários e de controle, sob a ótica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), são exemplificados, de forma não exaustiva, a seguir:

Lançamentos:

a. No momento do empenho da despesa orçamentária (ocorrência do fato gerador depois do empenho):

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.x.xx.xx Execução da Disponibilidade de Recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

b. No momento da ocorrência do Fato Gerador:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.x.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva
C 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo Circulante (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

c. No momento da liquidação da despesa orçamentária:

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Observa-se que o comprometimento da disponibilidade por destinação de recursos (DDR) foi realizado 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 pagamentos independa de autorização orçamentária.

Adicionalmente, deve haver 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.

No setor público, o regime orçamentário reconhece a despesa orçamentária no exercício financeiro da emissão do empenho e a receita orçamentária pela arrecadação, de acordo com a Lei nº 4.320/64.

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

Entretanto, a ótica implementada pela Lei nº 4.320/1964 não é suficiente para a correta mensuração, avaliação e registro dos fatos contábeis do setor público. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios de contabilidade. Dessa forma, aplica-se o regime da competência em sua integralidade, ou seja, os efeitos das transações e outros eventos sobre o patrimônio são reconhecidos quando ocorrem, independentemente de

recebimento ou pagamento. Nessa lógica, também não há exigência de que as despesas orçamentárias sejam empenhadas ou que as receitas orçamentárias sejam efetivamente arrecadadas para que haja o devido reconhecimento sob o ponto de vista patrimonial.

Destarte, apesar do art. 35 da Lei nº 4.320/1964 referir-se ao regime orçamentário, ressalte-se que o regime contábil (patrimonial) deve ser aplicado ao setor público em sua integralidade para reconhecimento de fatos contábeis.

No estudo e acompanhamento de seu objeto – o patrimônio público –, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve evidenciar as variações patrimoniais, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária, conforme prevê a Lei nº 4.320/1964:

> 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 que sejam evidenciados os fatos ligados à execução financeira e patrimonial, bem como à apuração de custos, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial, dos custos envolvidos 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 (VPD) ou aumentativa (VPA) em razão do fato gerador e de sua consequência para o patrimônio, conforme tratado na Parte II deste manual.

Registros Contábeis – Contabilidade Aplicada ao Setor Público					
Contas de Natureza de Informação Orçamentária			**Contas de Natureza de Informação Patrimonial**		
Evento	**Critério**	**Base Normativa**	**Evento**	**Critério**	**Base Normativa**
Receita Orçamentária	Arrecadação	Lei nº 4.320/1964 art. 35	Variação Patrimonial Aumentativa	Competência	NBC TSP – Estrutura Conceitual
Despesa Orçamentária	Empenho	Lei nº 4.320/1964 art. 35	Variação Patrimonial Diminutiva	Competência	NBC TSP – Estrutura Conceitual

Para fins de contabilidade patrimonial, verifica-se a existência de três tipos de relacionamentos entre o segundo estágio da execução da despesa orçamentária (liquidação) e o reconhecimento da VPD: antes da liquidação; simultânea à liquidação; e após a liquidação.

4.5.1.1. Apropriação da VPD antes da liquidação

No exemplo a seguir, o fato gerador da obrigação exigível ocorre antes da liquidação e a conta "crédito empenhado em liquidação" é utilizada para evitar que o passivo financeiro seja contabilizado em duplicidade, até o momento da devida liquidação.

Exemplo:

No registro da apropriação mensal para 13º salário, referente aos direitos do trabalhador em decorrência do mês trabalhado, e o empenho, liquidação e pagamento ocorrem, em geral, nos meses de novembro e dezembro.

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

Natureza da informação: patrimonial
D 3.1.1.x.x.xx.xx Remuneração a Pessoal
C 2.1.1.1.x.xx.xx Pessoal a Pagar - 13º Salário (P)

Execução Orçamentária nos meses do pagamento:

b. Empenho e transferência do passivo patrimonial para o financeiro:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.x.xx.xx Execução da Disponibilidade de Recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.1.x.xx.xx Pessoal a Pagar - 13º Salário (P)
C 2.1.1.1.x.xx.xx Pessoal a Pagar – 13º Salário (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

c. Momento da liquidação:

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

d. Momento do pagamento:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.1.x.xx.xx Pessoal a Pagar – 13º Salário (F)

C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

4.5.1.2. Apropriação da VPD simultaneamente à liquidação

Existem situações em que o fato gerador da obrigação exigível ocorre concomitante à liquidação. Nesses casos, é facultativo o uso da conta "créditos empenhados em liquidação".

Exemplo:

No fornecimento de prestação de serviço de limpeza e conservação.

a. No momento do empenho:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle
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

b. Recebimento da nota fiscal de serviços e liquidação:

Natureza da informação: patrimonial
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)

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

c. No momento do pagamento:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo(F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

4.5.1.3. Apropriação da VPD após a liquidação

Há situações em que o fato gerador da obrigação exigível ocorre antes ou concomitante à liquidação, porém, a apropriação da VPD ocorre após a liquidação.

Exemplo:

Na aquisição de material de consumo que será estocado em almoxarifado para uso em momento posterior, no qual será reconhecida a despesa orçamentária:

a. No momento do empenho:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

b. No momento do recebimento e incorporação ao estoque:

Natureza da informação: patrimonial
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)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em liquidação

c. No momento da liquidação e incorporação ao estoque:

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

d. No momento do pagamento:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

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

Natureza da informação: patrimonial
D 3.3.1.1.1.xx.xx Consumo de Material – Consolidação
C 1.1.5.6.x.xx.xx Estoques – Almoxarifado (P)

4.6. DÚVIDAS COMUNS REFERENTES À CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

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

4.6.1. Natureza de Despesa

4.6.1.1. Material Permanente X Material de Consumo

Entende-se como material de consumo e material permanente:

a. 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;
b. 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:

a. Critério da Durabilidade: se em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos;
b. Critério da Fragilidade: se sua estrutura for quebradiça, deformável ou danificável, caracterizando sua irrecuperabilidade e perda de sua identidade ou funcionalidade;
c. Critério da Perecibilidade: se está sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou se deteriora ou perde sua característica pelo uso normal;
d. 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);
e. 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 a depender da situação podem não precisar de 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 se encontrarem 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:

Gastos de manutenção e reparos correspondem àqueles 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. Por sua vez, 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. Desse modo, uma melhoria pode envolver uma substituição de partes do bem ou ser resultante de uma reforma significativa, de um complemento ou acréscimo. Assim, como regra, uma melhoria 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 representa uma melhoria por substituição e 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 melhorias complementares, por sua vez, não envolvem substituições, mas aumentam o tamanho físico do ativo por meio de expansão, extensão, etc., e geralmente 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 melhoria 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. A Lei nº 10.753/2003 ainda determina:

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.

Essas bibliotecas 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.

4.6.1.2. Serviços de Terceiros X Equipamentos/Bens Permanentes/Material de Consumo

Na classificação da despesa de material por encomenda, a despesa orçamentária somente deverá ser classificada como serviços de terceiros – elemento de despesa 36 (PF) ou 39 (PJ) – 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 as variações ocorridas no 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.

4.6.1.3. Obras e Instalações X Serviços de Terceiros

Serão considerados serviços de terceiros as despesas com:

a. Reparos, consertos, revisões, pinturas, reformas e adaptações de bens imóveis sem que ocorra a ampliação do imóvel;
b. Reparos em instalações elétricas e hidráulicas;
c. Reparos, recuperações e adaptações de biombos, carpetes, divisórias e lambris; e
d. 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.

4.6.1.4. Despesa de Exercícios Anteriores (DEA) 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 se tratar 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 o crédito 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:

a. 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 à Universidade, o gestor responsável deve restituir o servidor, por meio de despesa orçamentária, empenhada no elemento 93.
b. 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 à 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.
c. 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 (dentro do exercício), realizada sem contrato, no elemento próprio que retrate a prestação de serviços, ou seja, no elemento 39. Nesse caso, não deve ser utilizado o elemento 93, pois a despesa está sendo paga diretamente à empresa contratada por conta de uma relação contratual, mesmo observado que a relação contenha vícios de legalidade e que se saliente o dever dos mesmos serem sanados, visto que não deve a Administração Pública locupletar-se com o serviço prestado por outrem. Assim, resta claro que não há natureza de restituição decorrente de valores pagos a maior ou mesmo indevidos por parte da empresa prestadora de serviços, nem ação ou omissão do ente público que mereça reparação por danos morais ou materiais. Caso tal despesa venha a ser empenhada no exercício seguinte à prestação de serviços, utilizar-se-á o elemento 92.
d. 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.

4.6.2. Classificação Orçamentária das Transferências e Delegações de Execução Orçamentária (Exceto para Instituições Multigovernamentais e Consórcios)

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 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.

O tratamento dado à movimentação de recursos para consórcios públicos ou instituições multigovernamentais, decorrente ou não de contrato de rateio, é apresentado na seção seguinte.

4.6.2.1. 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, que não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços ao transferidor.

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

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 nº 93.872/1986 associa, em seus §§ 1º e 2º, respectivamente, os auxílios à Lei de Orçamento e as contribuições a lei especial.

Observa-se também que, em âmbito da Federação, geralmente as contribuições são associadas a despesas correntes, juntamente com as subvenções, e os auxílios a despesas de capital.

4.6.2.2. 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

A Portaria STN/SOF nº 2, de 30 de outubro de 2017, incluiu a modalidade de aplicação "92 – Aplicação Direta de Recursos Recebidos de Outros Entes da Federação Decorrentes de Delegação ou Descentralização". Os entes utilizarão a modalidade de aplicação 92, quando forem aplicar os recursos financeiros recebidos mediante as modalidades de aplicação 22, 32 e 42.

As modalidades de aplicação de delegação orçamentária (22, 32 e 42) 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 de aplicação 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).

Ressalte-se que, em geral, as transferências, de que trata o art. 12 da Lei no 4.320/1964, 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.

A seguir, apresentamos quadro demonstrativo de procedimentos para classificação orçamentária das transferências e delegações de execução orçamentária.

<table>
<tr><th colspan="7">Procedimentos para a Classificação Orçamentária das Transferências e Delegações de Execução Orçamentária</th></tr>
<tr><th>Ato Praticado</th><th>Recebedor dos Recursos Financeiros</th><th>Competência, Responsabilidade ou Propriedade dos Bens ou Serviços Gerados</th><th>Transferência, Delegação ou Descentralização</th><th>Detalhamento ou Especificação do Recebedor</th><th colspan="3">Classificação por Natureza de Despesa no Ente Transferidor dos Recursos Financeiros</th></tr>
<tr><td rowspan="15">Transferência de Recursos Financeiros

OU

Entrega de Recursos Financeiros

OU

Repasse de Recursos Financeiros</td><td rowspan="10">Entes de Federação</td><td rowspan="6">Recebedor</td><td rowspan="2">Transferência por Repartição de Receita</td><td>Estados / DF</td><td colspan="3">3.3.30.81</td></tr>
<tr><td>Municípios</td><td colspan="3">3.3.40.81</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Fundo a Fundo (Ex: PDDE)</td><td>Estados / DF</td><td>3.3.31.41</td><td>4.4.31.41/42</td><td>4.5.31.41/42</td></tr>
<tr><td>Municípios</td><td>3.3.41.41</td><td>4.4.41.41/42</td><td>4.5.41.41/42</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Outras Transferências</td><td>União</td><td>3.3.20.41</td><td>4.4.20.41/42</td><td>4.5.20.41/42</td></tr>
<tr><td>Estados / DF</td><td>3.3.30.41</td><td>4.4.30.41/42</td><td>4.5.30.41/42</td></tr>
<tr><td>Municípios</td><td>3.3.40.41</td><td>4.4.40.41/42</td><td>4.5.40.41/42</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Transferidor</td><td rowspan="3">Delegação ou Descentralização</td><td>União</td><td>3.3.22.EE</td><td>4.4.22.EE</td><td>4.5.22.EE</td></tr>
<tr><td>Estados / DF</td><td>3.3.32.EE</td><td>4.4.32.EE</td><td>4.5.32.EE</td></tr>
<tr><td>Municípios</td><td>3.3.42.EE</td><td>4.4.42.EE</td><td>4.5.42.EE</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Entidades Privadas Sem Fins Lucrativos</td><td rowspan="2">Recebedor</td><td rowspan="2">Transferências</td><td>Saúde, Assistência Social e Educação</td><td>3.3.50.43</td><td>4.4.50.41/42</td><td>4.5.50.41/42</td></tr>
<tr><td>Outras Áreas</td><td>3.3.50.41</td><td>4.4.50.41/42</td><td>4.5.50.41/42</td></tr>
<tr><td>Transferidor</td><td>Delegação ou Descentralização</td><td>Todas as Áreas</td><td>3.3.50.EE</td><td>4.4.50.EE</td><td>4.5.50.EE</td></tr>
<tr><td>Entidades Privadas Com Fins Lucrativos</td><td>Recebedor</td><td>Transferências</td><td>Todas as Áreas</td><td colspan="3">3.3.60.45</td></tr>
</table>

4.6.3. Classificação Orçamentária das Movimentações para Instituições Multigovernamentais, Consórcios Públicos e sua Contratação Direta

As instituições multigovernamentais e os consórcios públicos recebem recursos por meio de execução orçamentária dos entes consorciados ou mesmo de entidades externas à sua composição. Para tal, os entes fazem uso das modalidades de aplicação apresentadas a seguir.

Classificação Orçamentária das Movimentações para Instituições Multigovernamentais, Consórcios Públicos e sua Contratação Direta	
Modalidade de Aplicação	**Situação de uso**
70 – Transferências a instituições multigovernamentais	Utilizada para a entrega de recursos a consórcios públicos e instituições multigovernamentais, que não seja decorrente de delegação ou de rateio pela participação do ente.
71 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio	Utilizada para entrega de recursos exclusivamente 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, e que não guarde relação com as transferências decorrentes de restos a pagar cancelados e de complementação de aplicações mínimas de que tratam, respectivamente, os artigos nº 24 e 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
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 instituição multigovernamental ou para consórcio do qual participe como consorciado ou não.
73 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012	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, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os dos §§ 1º e 2º do artigo nº 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
74 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012	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, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o artigo nº 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
75 – Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que	Utilizada, exclusivamente, para situações relacionadas à transferência de recursos financeiros a entidades criadas e mantidas por

tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012	dois ou mais entes da Federação, exclusive as transferências relativas à modalidade de aplicação 73 (Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012), à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012.
76 – Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012	Utilizada, exclusivamente, para as transferências de recursos financeiros a entidades criadas e mantidas por dois ou mais entes da Federação, exclusive as transferências relativas à modalidade de aplicação 74 (Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012), à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que tratam o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012.
93 – Aplicação direta decorrente de operação de órgãos, fundos e entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social com consórcio público do qual o ente participe	Corresponde a um desdobramento da modalidade de aplicação 90, utilizada quando da aplicação direta de recursos decorrentes de contratação de consórcio público do qual o ente participe, conforme regramento legal (Lei nº 8.666/93).
94 – Aplicação direta decorrente de operação de órgãos, fundos e entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social com consórcio público do qual o ente não participe	Corresponde a um desdobramento da modalidade de aplicação 90, utilizada quando da aplicação direta de recursos decorrentes de contratação de consórcio público do qual o ente não participe, conforme regramento legal (Lei nº 8.666/93).

Desse modo, para efetuar a classificação orçamentária por natureza da despesa dos recursos movimentados para os consórcios públicos e a sua contratação direta, deve-se levar em consideração sua relação com o ente. Com isso, tais movimentações serão classificadas conforme o quadro a seguir:

Classificação Orçamentária das Movimentações para Instituições Multigovernamentais, Consórcios Públicos e sua Contratação Direta				
Ato Praticado Junto ao Recebedor	**Quem é o Recebedor?**	**É Aporte de Recursos, Contratação Direta, Delegação ou Transferência?**	**Classificação por Natureza da Despesa no Ente Transferidor dos Recursos Financeiros**	
		Aporte (Rateio)	3.1.71.70	3.3.71.70
			4.4.71.70	4.5.71.70

<table>
<tr><td rowspan="14">Transferência de Recursos Financeiros

OU

Entrega de Recursos Financeiros

OU

Repasse de Recursos Financeiros

OU

Contratação Direta</td><td rowspan="4">Consórcio Público Via Contrato de Rateio</td><td rowspan="2">Transferência Saúde – RP Cancelados (LC nº 141/2012)</td><td>3.1.73.70</td><td>3.3.73.70</td></tr>
<tr><td>4.4.73.70</td><td>4.5.73.70</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Transferência Saúde – Complementação de Aplicação Mínima (LC nº 141/2012)</td><td>3.1.74.70</td><td>3.3.74.70</td></tr>
<tr><td>4.4.74.70</td><td>4.5.74.70</td></tr>
<tr><td rowspan="10">Demais Consórcios e Instituições Multigovernamentais</td><td rowspan="2">Transferência Saúde – RP Cancelados (LC nº 141/2012)</td><td colspan="2">3.3.75.41</td></tr>
<tr><td>4.4.75.41/42</td><td>4.5.75.41/42</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Transferência Saúde – Complementação de Aplicação Mínima (LC nº 141/2012)</td><td colspan="2">3.3.76.41</td></tr>
<tr><td>4.4.76.41/42</td><td>4.5.76.41/42</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Transferência</td><td colspan="2">3.3.70.41</td></tr>
<tr><td>4.4.70.41/42</td><td>4.5.70.41/42</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Delegação</td><td colspan="2">3.3.72.EE</td></tr>
<tr><td>4.4.72.EE</td><td>4.5.72.EE</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Contratação Direta de Consórcio do Qual o Ente Não Participe</td><td colspan="2">3.3.94.EE</td></tr>
<tr><td>4.4.94.EE</td><td>4.5.94.EE</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Contratação Direta de Consórcio do Qual o Ente Participe</td><td colspan="2">3.3.93.EE</td></tr>
<tr><td>4.4.93.EE</td><td>4.5.93.EE</td></tr>
</table>

Assim, para a correta classificação orçamentária da entrega de recursos a consórcios públicos e instituições multigovernamentais, faz-se necessário identificar inicialmente se a movimentação de recursos se refere a contrato de rateio por participação em consórcio público ou não. Sendo relativos a contrato de rateio, há de ser observado se o recurso guarda relação com os limites mínimos de saúde, conforme definições da Lei Complementar nº 141/2012, separando-se, nesse caso, aqueles relacionados aos restos a pagar cancelados (modalidade de aplicação 73) dos recursos relacionados à complementação de aplicações mínimas em saúde referentes ao exercício anterior (modalidade de aplicação 74). Os demais aportes relativos a contrato de rateio serão classificados na modalidade de aplicação 71. Ressalta-se que todas essas modalidades de aportes de recursos são associadas ao elemento de despesa 70 (Rateio pela participação em Consórcio Público).

Não havendo relação com o contrato de rateio, há de se observar se a situação corresponde a uma transferência conforme disposições dos arts. 24 e 25 da Lei Complementar nº 141/2012, separando-se, nesse caso, as transferências decorrentes da cobertura de restos a pagar cancelados (modalidade de aplicação 75) daquelas decorrentes da complementação de aplicações mínimas em saúde referentes ao exercício anterior (modalidade de aplicação 76). Os demais aportes são classificados na modalidade de aplicação 70. Essas três modalidades são associadas a elementos de contribuições (41) ou auxílios (42).

Ainda, nos casos em que não haja relação com o contrato de rateio, há de se observar se há ou não delegação ou 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.).

Por fim, há a possibilidade de contratação direta de consórcio público, diferenciando-se aqueles dos quais o ente participa (modalidade de aplicação 93) daqueles dos quais o ente não participa (modalidade de aplicação 94). Em ambos os casos, o elemento de despesa a ser associado à modalidade de aplicação deverá individualizar o objeto do gasto. Caso o consórcio público seja contratado à conta dos recursos de que trata os §§ 1º e 2º do art. 24 e o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012, não serão utilizadas as modalidades de aplicação "93" e "94", mas as "95" e "96", descritas na seção seguinte.

4.6.4. Classificação Orçamentária das despesas para fins de aplicação em Saúde – Lei Complementar nº 141/2012

A Lei Complementar nº 141/2012, que dispõe, dentre outros assuntos, sobre os valores mínimos a serem aplicados pelo setor público em ações e serviços de saúde, estabeleceu critérios para a evidenciação da aplicação mínima desses recursos. Desse modo, conforme apresentado em seu art. 24, faz uso da execução da despesa orçamentária para apuração do cumprimento destes limites:

> Art. 24. Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta Lei Complementar, serão consideradas:
> I - as despesas liquidadas e pagas no exercício; e
> II - as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício, consolidadas no Fundo de Saúde.

Tal critério, contudo, faz com que haja a possibilidade de cancelamento de restos a pagar, particularmente dos não processados, que se encontravam computados nos limites mínimos de saúde do exercício de sua inscrição. Ademais, também existe a possibilidade do não cumprimento dos limites mínimos de aplicação em saúde por meio da não aplicação tempestiva dos recursos destinados à saúde. Nesse sentido, a Lei estabeleceu mecanismos de compensação, expostos a seguir:

> Art. 24. Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta Lei Complementar, serão consideradas: [...]
>
> § 1º A disponibilidade de caixa vinculada aos Restos a Pagar, considerados para fins do mínimo na forma do inciso II do *caput* e posteriormente cancelados ou prescritos, deverá ser, necessariamente, aplicada em ações e serviços públicos de saúde.
>
> Art. 25. Eventual diferença que implique o não atendimento, em determinado exercício, dos recursos mínimos previstos nesta Lei Complementar deverá, observado o disposto no inciso II do parágrafo único do art. 160 da Constituição Federal, ser acrescida ao montante mínimo do exercício subsequente ao da apuração da diferença, sem prejuízo do montante mínimo do exercício de referência e das sanções cabíveis.

Para evidenciar essas aplicações, faz-se uso das modalidades "95" e "96", quando se referir à aplicação direta à conta dos recursos de que trata os §§ 1º e 2º do art. 24 e o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012. Além disso, pode ser necessária a utilização de modalidades de aplicação específicas relativas a transferências. Tais modalidades de aplicação, direta ou por meio de transferência, são apresentadas a seguir:

Classificação Orçamentária das Despesas para Fins de Aplicação em Saúde Lei Complementar nº 141/2012	
Modalidade de Aplicação	**Situação de uso**
35 – Transferência fundo a fundo aos estados e ao distrito federal à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos.	Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para transferência de recursos financeiros da União ou dos Municípios aos Estados e ao Distrito Federal por intermédio da modalidade fundo a fundo, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.”
36 – Transferência fundo a fundo aos estados e ao distrito federal à conta recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores.	Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para transferência de recursos financeiros da União ou dos Municípios aos Estados e ao Distrito Federal por intermédio da modalidade fundo a fundo, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
45 – Transferência fundo a fundo aos municípios à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos.	Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para transferência de recursos financeiros da União, dos Estados ou do Distrito Federal aos Municípios por intermédio da modalidade fundo a fundo, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
46 – Transferência fundo a fundo aos municípios à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores.	Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para transferência de recursos financeiros da União, dos Estados ou do Distrito Federal aos Municípios por intermédio da modalidade fundo a fundo, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores de que trata o art. 25 da Lei Complementar no 141, de 2012.
73 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio para fins da Lei Complementar nº 141/2012 – art. 24	Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para 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, por meio de contrato de rateio, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam §§ 1o e 2o do art. 24 da Lei Complementar no 141, de 13 de janeiro de 2012, observado o disposto no § 1o do art. 11 da Portaria STN no 72, de 1o de fevereiro de 2012.

74 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio para fins da Lei Complementar nº 141/2012 – art. 25	Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para 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, por meio de contrato de rateio, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o art. 25 da Lei Complementar no 141, de 2012, observado o disposto no § 1o do art. 11 da Portaria STN no 72, de 2012.
75 – Transferências a instituições multigovernamentais à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos.	Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para 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, exclusive as transferências relativas à modalidade de aplicação 73 (Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012), à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
76 – Transferências a instituições multigovernamentais à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores.	Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para 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, exclusive as transferências relativas à modalidade de aplicação 74 (Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar no 141, de 2012), à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
95 – Aplicação Direta à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos	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, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012.

	Os consórcios públicos também podem utilizar esta modalidade de aplicação.
96 – Aplicação Direta à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores	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, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, nos termos do art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012. Os consórcios públicos também podem utilizar esta modalidade de aplicação.

A composição das naturezas de despesa relativas a tais transferências é apresentada no quadro a seguir:

<table>
<tr><th colspan="5">Classificação Orçamentária das Transferências Destinadas à Aplicação em Saúde Conforme Regramentos da Lei Complementar nº 141/2012</th></tr>
<tr><th>Ato Praticado Junto ao Recebedor</th><th>Quem Recebe a Transferência</th><th>Compensação de Restos a Pagar Cancelados ou Compensação Referente à Diferença da Aplicação Mínima</th><th colspan="2">Classificação por Natureza de Despesa no Ente Transferidor dos Recursos Financeiros</th></tr>
<tr><td rowspan="14">Transferência de Recursos Financeiros</td><td rowspan="4">Municípios</td><td rowspan="2">Restos a Pagar Cancelados</td><td colspan="2">3.3.45.41</td></tr>
<tr><td>4.4.45.41/42</td><td>4.5.45.41/42</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Diferença</td><td colspan="2">3.3.46.41</td></tr>
<tr><td>4.4.46.41/42</td><td>4.5.46.41/42</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Estado e Distrito Federal</td><td rowspan="2">Restos a Pagar Cancelados</td><td colspan="2">3.3.35.41</td></tr>
<tr><td>4.4.35.41/42</td><td>4.5.35.41/42</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Diferença</td><td colspan="2">3.3.36.41</td></tr>
<tr><td>4.4.36.41/42</td><td>4.5.36.41/42</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Consórcio Público Via Contrato de Rateio</td><td rowspan="2">Restos a Pagar Cancelados</td><td colspan="2">3.3.73.70</td></tr>
<tr><td>4.4.73.70</td><td>4.5.73.41/42</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Diferença</td><td colspan="2">3.3.74.70</td></tr>
<tr><td>4.4.74.70</td><td>4.5.74.41/42</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Demais Consórcios e Instituições Multigovernamentais</td><td rowspan="2">Restos a Pagar Cancelados</td><td colspan="2">3.3.75.41</td></tr>
<tr><td>4.4.75.41/42</td><td>4.5.75.41/42</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Diferença</td><td colspan="2">3.3.76.41</td></tr>
<tr><td>4.4.76.41/42</td><td>4.5.76.41/42</td></tr>
</table>

O ente partícipe de um consórcio público formado à luz da Lei 11.107/2005, quando da reposição de restos a pagar cancelados ou prescritos ou da aplicação adicional em ações e serviços públicos de saúde deverá utilizar as modalidades de aplicação “73” ou “74”, caso se refira a contrato de rateio. Ressalta-se que a apuração do limite de saúde em consórcios públicos desse tipo se dá na execução pelo consórcio público, o qual utilizará as modalidades de aplicação “95” e “96”, quando for o caso. Caso as

transferências tratadas neste tópico sejam direcionadas a instituições multigovernamentais (exceto consórcios públicos), as modalidades de aplicação correspondentes serão as "75" e "76".

Caso o consórcio público seja contratado diretamente, à conta dos recursos de que trata os §§ 1º e 2º do art. 24 e o art. 25 da Lei Complementar nº 141/2012, não serão utilizadas as modalidades de aplicação "93" e "94", mas as "95" e "96".

4.7. RESTOS A PAGAR

São Restos a Pagar todas as despesas regularmente empenhadas, do exercício atual ou anterior, mas não pagas ou canceladas até 31 de dezembro do exercício financeiro vigente. Distingue-se dois tipos de restos a pagar: os processados (despesas já liquidadas); e os não processados (despesas a liquidar ou em liquidação).

A continuidade dos estágios de execução dessas despesas ocorrerá no próximo exercício, devendo ser controlados em contas de natureza de informação orçamentária específicas. Nessas contas constarão as informações de inscrição, execução (liquidação e pagamento) e cancelamento. Também, haverá tratamento específico para o encerramento, transferência e abertura de saldos entre o exercício financeiro que se encerra e o que inicia.

4.7.1. Inscrição dos Restos a Pagar

No fim do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em restos a pagar.

A inscrição de restos a pagar deve observar as disponibilidades financeiras e condições da legislação pertinente, de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, conforme estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Assim, observa-se que, embora a LRF 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 onerosas, 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.

De tal forma, a norma estabelece que, no encerramento do exercício, a parcela da despesa orçamentária que se encontrar empenhada, mas ainda não paga, poderá ser inscrita em restos a pagar.

O raciocínio implícito na lei é de que, de forma geral, a receita orçamentária a ser utilizada para pagamento da despesa orçamentária já deve ter sido arrecadada em determinado exercício, anteriormente à realização dessa despesa.

Com base nessa premissa, assim como a receita orçamentária que ampara o empenho da despesa orçamentária pertence ao exercício de sua arrecadação e serviu de base, dentro do princípio do equilíbrio orçamentário, para a fixação da despesa orçamentária pelo Poder Legislativo, a despesa que for empenhada com base nesse crédito orçamentário também deverá pertencer ao referido exercício. Observe-se, no entanto, que o critério de definição do exercício financeiro para alocar a despesa orçamentária não será o pagamento da mesma, e sim o seu empenho.

Considerando-se que determinada receita tenha sido arrecadada e permaneça no caixa, integrando o ativo financeiro do ente público ao fim do exercício, e que exista, concomitantemente,

despesa empenhada com a ocorrência de fato gerador, mas sem a correspondente liquidação, deverá ser registrado o passivo financeiro correspondente ao empenho, atendidos os demais requisitos legais. Caso contrário, o ente público apresentará no balanço patrimonial, sob a ótica da Lei nº 4.320/1964, ao fim do exercício, superávit financeiro indevido. Se este procedimento não for realizado, tal superávit financeiro indevido poderá servir de fonte para abertura de crédito adicional no ano seguinte, na forma prevista na lei[27]. Porém, a receita que permaneceu no caixa na abertura do exercício seguinte estará comprometida com o empenho que foi inscrito em restos a pagar e, portanto, não poderá ser utilizada para abertura de novo crédito, o que ocasionará problemas para a Administração.

Dessa forma, para atendimento da Lei nº 4.320/1964, é necessário o reconhecimento do passivo financeiro quando verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação patrimonial, mesmo não se tratando de obrigação presente por falta do implemento de condição, o qual somente se verificará com a devida liquidação.

Como exemplo, considere-se os seguintes fatos a serem registrados na contabilidade de determinado ente público:

Recebimento de receitas tributárias no valor de R$ 1.000,00;
Empenho da despesa no valor de R$ 900,00;
Liquidação de despesa corrente no valor de R$ 700,00; e
Inscrição de Restos a Pagar, sendo R$ 700,00 de Restos a Pagar Processado e R$ 200,00 de Restos a Pagar Não Processado (900-700).

O ingresso no caixa corresponderá a receita orçamentária. O empenho da despesa é ato que potencialmente afetará o patrimônio. Deverá ser criado um passivo financeiro que comprometerá o ativo financeiro, diminuindo o valor do superávit financeiro, caso se verifique a realização do fato gerador patrimonial. Após o implemento de condição e a verificação do direito adquirido pelo credor, deve-se verificar os possíveis efeitos sobre o patrimônio.

Seguindo o procedimento acima descrito, o registro da despesa orçamentária ao longo do exercício deve ser realizado nas contas de natureza de informação orçamentária no momento do empenho, ao passo que nas contas de natureza de informação patrimonial deve-se verificar a necessidade de assunção de passivo financeiro, de acordo com a ocorrência do fato gerador da obrigação patrimonial.

Dessa forma, na situação acima descrita, todas as despesas serão inscritas em restos a pagar, segregadas entre "liquidadas e não pagas" e "não liquidadas". Assim, o total de restos a pagar inscrito será de R$ 900,00, sendo R$ 700,00 referentes a restos a pagar processados (liquidados) e R$ 200,00 (900-700) referentes a restos a pagar não processados (não liquidados). Com isso, para o exemplo acima, tem-se superávit financeiro de R$ 100,00, que corresponde à diferença entre a receita arrecadada de R$ 1.000,00 e a despesa empenhada de R$ 900,00.

Assim, para maior transparência, as despesas executadas devem ser segregadas em:

Despesas não liquidadas: aquelas empenhadas, mas que não cumpriram os termos do art. 63 da Lei nº 4.320/1964, que serão, ao encerramento do exercício, inscritas como restos a pagar não processados; e
Despesas liquidadas: consideradas aquelas empenhadas e em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.320/1964.

O impacto da inscrição em restos a pagar no Balanço Patrimonial é abordado na Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público deste manual.

[27] Lei 4.320/1964, art. 43, §1º, inciso I.

4.7.2. Restos a Pagar Não Processados (RPNP)

Serão inscritas em restos a pagar não processados as despesas não liquidadas, nas seguintes condições:

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 (despesa em liquidação); ou

O prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente (despesa a liquidar).

A inscrição de despesa em restos a pagar não processados é realizada após a anulação dos empenhos que não serão inscritos em virtude de restrição em norma do ente da Federação, ou seja, verifica-se quais despesas devem ser inscritas em restos a pagar e anula-se as demais. Após, inscreve-se os restos a pagar não processados do exercício.

As despesas empenhadas e ainda não liquidadas, para efeito do adequado tratamento contábil, são divididas entre "a liquidar" e "em liquidação". Essa distinção depende da correta identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação a ser reconhecida.

Para maior compreensão sobre a ocorrência da obrigação patrimonial e seu respectivo fato gerador, bem como a estrutura e funcionamento da fase da despesa orçamentária "em liquidação", deve-se consultar o item 4.4 deste capítulo, bem como o item 3.4 – Crédito Empenhado em Liquidação, da Parte IV – PCASP deste manual.

As despesas empenhadas a liquidar são aquelas cujo prazo para cumprimento da obrigação, assumida pelo credor (contratado), encontra-se vigente, ou seja, ainda não ocorreu o fato gerador da obrigação patrimonial para o ente, estando pendente de entrega do material ou do serviço adquirido.

As despesas empenhadas em liquidação são aquelas em que houve o adimplemento da obrigação pelo credor (contratado), caracterizado pela entrega do material ou prestação do serviço, estando na fase de verificação do direito adquirido, ou seja, tem-se a ocorrência do fato gerador da obrigação patrimonial, todavia, ainda não se deu a devida liquidação.

O cancelamento das despesas empenhadas em liquidação deve ser criterioso, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração está em fase de avaliação da prestação do serviço ou entrega do material. Tal cancelamento pode gerar a devolução do material recebido, indenização ou não dos serviços já realizados, observada a legislação pertinente.

4.7.3. Restos a Pagar Processados (RPP)

Serão inscritas em restos a pagar processados as despesas liquidadas e não pagas no exercício financeiro, ou seja, aquelas em que o serviço, a obra ou o material contratado tenha sido prestado ou entregue e aceito pelo contratante, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.320/1964.

No caso das despesas orçamentárias inscritas em restos a pagar processados, verifica-se na execução o cumprimento dos estágios de empenho e liquidação, restando pendente apenas o pagamento. Neste caso, em geral, não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens ou serviços satisfez a obrigação de fazer e a Administração conferiu essa obrigação. Portanto, não poderá deixar de exercer a obrigação de pagar, salvo motivo previsto na legislação pertinente.

4.7.4. Estágios da Execução dos Restos a Pagar

Conforme orientação do item 4.5, a execução da despesa orçamentária ocorre em três estágios: empenho, liquidação e pagamento, na forma prevista na Lei nº 4.320/1964. A despesa orçamentária inscrita em restos a pagar também atenderá esses estágios, considerando que:

Restos a Pagar Não Processados: foram empenhados, pendentes de liquidação e pagamento;

Restos a Pagar Processados: foram empenhados e liquidados, pendentes de pagamento.

Considerando a inclusão da fase "em liquidação", as despesas inscritas em restos a pagar não processados a liquidar (não houve o fato gerador) poderão passar pela fase "em liquidação", caso o fato gerador ocorra antes da liquidação.

Registra-se que os empenhos inscritos em restos a pagar ao final do exercício serão contabilizados nas contas: 6.3.1.7.1.xx.xx (RPNP a liquidar), 6.3.1.7.2.xx.xx (RPNP em liquidação) ou 6.3.2.7.x.xx.xx (RPP). No exercício seguinte, os respectivos saldos serão transferidos paras as contas: 6.3.1.1.x.xx.xx (RPNP a liquidar), 6.3.1.2.x.xx.xx (RPNP em liquidação) e 6.3.2.1.x.xx.xx (RPP), quando então ocorrerá a execução das demais fases da despesa e registros contábeis.

Ressalta-se que os modelos apresentados não esgotam os lançamentos contábeis para o tipo de operações em análise. Para os demais procedimentos e registros contábeis, deve-se seguir as regras estabelecidas na Parte IV – PCASP deste manual.

4.7.4.1. Inscrição de Restos a Pagar Não Processados a Liquidar

Registrado o empenho, mas não ocorrido o fato gerador da obrigação, e caso comprovadas as condições necessárias para inscrição de restos a pagar, dar-se-á a inscrição de Restos a Pagar Não Processados a liquidar, conforme modelo de contabilização:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Credito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.05.xx Empenhos a liquidar inscritos em restos a pagar não processados

Natureza da informação: orçamentária
D 5.3.1.7.x.xx.xx RP não processados - inscrição no exercício
C 6.3.1.7.1.xx.xx RP não processados a liquidar - inscrição no exercício

4.7.4.2. Inscrição De Restos a Pagar Não Processados em Liquidação

Ocorrido o fato gerador da obrigação antes do término do exercício em curso, sem que se tenha procedido o estágio da liquidação, deve-se reconhecer o impacto patrimonial da despesa. Nesse sentido, as despesas deverão ser registradas ao fim do exercício como RP não processados "em liquidação", conforme modelo de contabilização:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.02.xx Credito empenhado em liquidação
C 6.2.2.1.3.06.xx Empenhos em liquidação inscritos em restos a pagar não processados

Natureza da informação: orçamentária
D 5.3.1.7.x.xx.xx RP não processados - inscrição no exercício
C 6.3.1.7.2.xx.xx RP não processados em liquidação - inscrição no exercício

4.7.4.3. Inscrição De Restos a Pagar Processados

Ocorrido o fato gerador da obrigação e procedido o estágio da liquidação antes do término do exercício em curso, as despesas deverão ser registradas ao fim do exercício como RP Processados "a pagar", conforme modelo de contabilização:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Credito empenhado liquidado a pagar

C 6.2.2.1.3.07.xx Empenhos liquidados inscritos em restos a pagar processados

Natureza da informação: orçamentária
D 5.3.2.7.x.xx.xx RP processados - inscrição no exercício
C 6.3.2.7.x.xx.xx RP processados - inscrição no exercício

4.7.4.4. Evidenciação da Ocorrência do Fato Gerador

Ocorrido o fato gerador em exercício seguinte à inscrição, sem o registro da liquidação, o RPNP a liquidar será reclassificado para "em liquidação", conforme modelo de contabilização:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.x.x.x.x.xx.xx Ativo (P)
C 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (F)
ou
D 3.x.x.x.x.xx.xx VPD
C 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.3.1.1.x.xx.xx RP não processados a liquidar
C 6.3.1.2.x.xx.xx RP não processados em liquidação

4.7.4.5. Liquidação de Restos a Pagar Não Processados em Liquidação

Ocorrida a liquidação em exercício seguinte à inscrição, o RPNP em liquidação será reclassificado para "liquidado", conforme modelo de contabilização:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.3.1.2.x.xx.xx RP não processados em liquidação
C 6.3.1.3.x.xx.xx RP não processados liquidados a pagar

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Observa-se que ao final do exercício, se não houver pagamento, o RPNP "liquidado" deverá ser reclassificado para RPP, conforme subitem 4.7.6.

4.7.4.6. Pagamento de Restos a Pagar

As despesas inscritas em restos a pagar, processadas ou não, serão pagas em exercícios seguintes, desde que liquidadas. Para tanto, apresentamos os seguintes modelos de contabilização:

Registro do pagamento de RPNP liquidado a pagar:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (F)
C 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e equivalente de caixa (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.3.1.3.x.xx.xx RP não processados liquidados a pagar

C 6.3.1.4.x.xx.xx RP não processados pagos

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR utilizada

Registro do pagamento de RPP a pagar:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (F)
C 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e equivalente de caixa (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.3.2.1.x.xx.xx RP processados a pagar
C 6.3.2.2.x.xx.xx RP processados pagos

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR utilizada

4.7.5. Cancelamento de Restos a Pagar

O cancelamento de despesas empenhadas e inscritas em restos a pagar deve observar rotinas específicas quanto às informações de natureza patrimonial, orçamentária e controle.

Essa rotina terá tratamento específico, conforme o estágio em que a despesa se encontrar, podendo estar pendente de liquidação ("a liquidar" ou "em liquidação") ou liquidado.

Os lançamentos em contas de natureza de informação patrimonial dependerão de informações quanto à pertinência da obrigação, portanto, não serão tratados neste capítulo.

Nos casos em que houver obrigação a pagar, como já houve autorização orçamentária, o atributo do superávit financeiro é "F". Assim, no cancelamento de restos a pagar, deve-se alterar o atributo financeiro "F" para atributo "P". Os lançamentos a seguir consideram a manutenção da obrigação da entidade, conforme demostrado:

Registro do cancelamento de RPNP a liquidar:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.3.1.1.x.xx.xx RP não processados a liquidar
C 6.3.1.9.x.xx.xx RP não processados cancelados

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

Registro do cancelamento de RPNP em liquidação:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (F)
C 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (P)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.3.1.2.x.xx.xx RP não processados em liquidação

C 6.3.1.9.x.xx.xx RP não processados cancelados

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenhos
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

Registro do cancelamento de RPNP liquidado a pagar:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (F)
C 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (P)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.3.1.3.x.xx.xx RP não processados liquidados a pagar
C 6.3.1.9.x.xx.xx RP não processados cancelados

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

Registro do cancelamento de RPP a pagar:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (F)
C 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (P)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.3.2.1.x.xx.xx RP processados a pagar
C 6.3.2.9.x.xx.xx RP processados cancelados

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

4.7.6. Encerramento, Transferência e Abertura dos Saldos de Restos a Pagar

Do encerramento do exercício:

Ao encerrar o exercício, quanto aos saldos em contas de restos a pagar, grupo contábil 5.3 – Inscrição de Restos a Pagar e 6.3 – Execução de Restos a Pagar, deve-se proceder o encerramento das seguintes contas contábeis:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.3.1.4.x.xx.xx RP não processados pagos
D 6.3.1.9.x.xx.xx RP não processados cancelados
C 5.3.1.x.x.xx.xx Inscrição de RP não processados

Natureza da informação: orçamentária
D 6.3.2.2.x.xx.xx RP processados e pagos
D 6.3.2.9.x.xx.xx RP processados cancelados
C 5.3.2.x.x.xx.xx Inscrição de RP processados

Da transferência de saldos no processo de encerramento e abertura entre exercícios:

Os RPNP liquidados no exercício, mas não pagos, devem ser transferidos para RPP. Essa rotina pode ocorrer no encerramento, abertura ou processo de transferência entre os exercícios. Para isso, deve-se efetuar os seguintes lançamentos:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.3.1.3.x.xx.xx RP não processados liquidados a pagar
C 5.3.1.x.x.xx.xx Inscrição de RP não processados

Natureza da informação: orçamentária
D 5.3.2.x.x.xx.xx Inscrição de RP processados
C 6.3.2.1.x.xx.xx RP processados a pagar

Da abertura de saldos ao iniciar o exercício:

No processo de abertura de saldos haverá transferência dos restos a pagar que estavam em contas de controle da aprovação do planejamento e orçamento, inscritos em exercício imediatamente anterior, pelos saldos finais constantes em contas de título 5.3.1.1 – "RPNP inscritos" e 5.3.2.1 – "RPP inscritos" para os títulos 5.3.1.2 – "RPNP exercícios anteriores" e 5.3.2.2 – "RPP exercícios anteriores", respectivamente. Por outro lado, os títulos 5.3.1.7 – "RPNP inscritos no exercício" e 5.3.2.7 – "RPP inscritos no exercício" deverão ser transferidos para compor os novos saldos dos títulos 5.3.1.1 – "RPNP inscritos" e 5.3.2.1 – "RPP inscritos". Da mesma forma, nas contas de controle de execução do planejamento e orçamento, os restos a pagar inscritos no exercício imediatamente anterior devem ser transferidos para o que se inicia pelos saldos finais das contas de título 6.3.1.7 – "RPNP inscritos no exercício" e 6.3.2.7 – "RPP inscritos no exercício", de acordo com sua situação quanto à liquidação, para os títulos 6.3.1 – "RPNP" ou 6.3.2.1 – "RPP a pagar".

Primeiramente, deve-se transferir os saldos finais advindos do exercício anterior ao que se inicia, das seguintes contas:

Natureza da informação: orçamentária
D 5.3.1.2.x.xx.xx RP não processados – exercícios anteriores
C 5.3.1.1.x.xx.xx RP não processados – inscritos

Natureza da informação: orçamentária
D 5.3.2.2.x.xx.xx RP processados – exercícios anteriores
C 5.3.2.1.x.xx.xx RP processados – inscritos

Após os lançamentos anteriores, deve-se efetuar transferências dos saldos dos RP inscritos no exercício anterior ao que se inicia, das seguintes contas:

Natureza da informação: orçamentária
D 5.3.1.1.x.xx.xx RP não processados – inscritos
C 5.3.1.7.x.xx.xx RP não processados – inscrição no exercício

Natureza da informação: orçamentária
D 6.3.1.7.1.xx.xx RP não processados a liquidar – inscrição no exercício
C 6.3.1.1.x.xx.xx RP não processados a liquidar

Natureza da informação: orçamentária
D 6.3.1.7.2.xx.xx RP não processados em liquidação – inscrição no exercício
C 6.3.1.2.x.xx.xx RP não processados em liquidação

Natureza da informação: orçamentária
D 5.3.2.1.x.xx.xx RP processados – inscritos
C 5.3.2.7.x.xx.xx RP processados – inscrição no exercício

Natureza da informação: orçamentária
D 6.3.2.7.x.xx.xx RP processados – inscrição no exercício
C 6.3.2.1.x.xx.xx RP processados a pagar

4.8. DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

São despesas cujos fatos geradores ocorreram em exercícios anteriores àquele em que deva ocorrer o pagamento.

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.

Para fins de identificação como despesas de exercícios anteriores, considera-se:

a. Despesas que não se tenham processado na época própria, como 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;
b. Restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;
c. Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício, a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

O reconhecimento da obrigação de pagamento das despesas com exercícios anteriores, pela autoridade competente, deverá ocorrer em procedimento administrativo específico, sendo necessário, no mínimo, os seguintes elementos:

a. Identificação do credor/favorecido;
b. Descrição do bem, material ou serviço adquirido/contratado;
c. Data de vencimento do compromisso;
d. Importância exata a pagar;
e. Documentos fiscais comprobatórios;
f. Certificação do cumprimento da obrigação pelo credor/favorecido;
g. Motivação pelo qual a despesa não foi empenhada ou paga na época própria.

O reconhecimento da obrigação de pagamento das despesas com exercícios anteriores cabe à autoridade competente para empenhar a despesa.

4.9. 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 abaixo.

a. Momento do empenho da despesa:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

b. Momento da liquidação e reconhecimento do direito:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.1.x.xx.xx Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros (P)
C 2.1.8.9.x.xx.xx Outras Obrigações de Curto Prazo – Suprimento de Fundos (F)

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

c. Momento do pagamento ao suprido:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.8.9.x.xx.xx Outras Obrigações de Curto Prazo – Suprimento de Fundos (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

d. Prestação de contas do saldo utilizado:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.x.x.x.x.xx.xx VPD
C 1.1.3.1.x.xx.xx Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros (P)

e. Devolução de valores não aplicados (mesmo exercício da concessão):

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.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)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Pago
C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.x.xx.xx Execução da Disponibilidade de Recursos

f. Devolução de valores não aplicados (exercício seguinte ao da concessão):

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.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)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

Em suma, suprimento 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 suprimento de fundos deve ser utilizado nos seguintes casos:

a. Para atender a despesas eventuais, inclusive em viagem e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento;
b. Quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso, conforme se classificar em regulamento; e
c. 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 suprimento 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 servidor declarado em alcance, ou seja, aquele que não prestou contas no prazo regulamentar ou o que teve suas contas recusadas ou impugnadas em virtude de desvio, desfalque, falta ou má aplicação de dinheiro, bens ou valores;

5. FONTE OU DESTINAÇÃO DE RECURSOS

5.1. ASPECTOS GERAIS DA CLASSIFICAÇÃO POR FONTES OU DESTINAÇÕES DE RECURSOS

A classificação por fontes ou destinações de recursos (FR) tem como objetivo agrupar receitas que possuam as mesmas normas de aplicação na despesa. Em regra, as fontes ou destinações de recursos reúnem recursos oriundos de determinados códigos da classificação por natureza da receita orçamentária, conforme regras previamente estabelecidas. Por meio do orçamento público, essas fontes ou destinações 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 FR 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.

Denomina-se FR a cada agrupamento de receitas que possui as mesmas normas de aplicação. A fonte, nesse contexto, é instrumento de gestão da receita e da despesa ao mesmo tempo, pois tem como objetivo assegurar que determinadas receitas sejam direcionadas para financiar atividades (despesas) governamentais em conformidade com as leis que regem o tema.

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.

Dessa maneira, a classificação por fonte ou destinação 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:

a. Destinação Vinculada: é o processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pelo marco legal;
b. Destinação Livre: é o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades, desde que dentro do âmbito das competências de atuação do órgão ou entidade.

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. Existem também vinculações criadas por normativos ou instrumentos infralegais, tais como convênios, contratos de empréstimos e financiamentos, transações sem contraprestação com especificações, recursos de terceiros administrados pelo ente, dentre outros. Dessa forma, sempre que existir um recurso financeiro com origem e destinação específica, haverá a necessidade de classificação específica de FR.

5.2. UTILIZAÇÃO DA FONTE OU DESTINAÇÃO DE RECURSOS NA PREVISÃO E NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIAS

O controle das disponibilidades financeiras por fonte ou destinação 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 aprovado, deve ser registrado como informação complementar em contas de controle orçamentário (classes 5 e 6 do PCASP) os totais da receita orçamentária prevista e da despesa orçamentária fixada por FR. Dessa forma, se houver necessidade de alteração da FR na execução da despesa, primeiramente, deverá ser alterada a FR indicada na dotação. Ressalta-se que os procedimentos para a alteração da fonte de recursos devem estar em conformidade com os normativos aplicáveis, já que a alteração da vinculação depende de autorização para tal, ou seja, em algumas situações pode ser necessária autorização legislativa para se promover a alteração.

No momento da arrecadação, a FR deverá ser informada no registro da realização da receita orçamentária (classe 6 do PCASP), no registro do ingresso dos recursos financeiros no ativo financeiro (classe 1 com atributo "F") e em contas de controle da Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR (nas classes 7 e 8 do PCASP). A partir desse momento, a FR informada para os recursos financeiros não deverá ser alterada.

Na execução orçamentária da despesa, a FR estará associada, desde o momento do empenho, às contas de controle orçamentário (classe 6 do PCASP), às contas do passivo financeiro (classe 2 com atributo "F") e às contas de controle da disponibilidade por destinação de recursos (na classe 8).

Há necessidade de identificar no exercício corrente, os recursos que foram arrecadados nos exercícios anteriores e que não foram comprometidos, os quais podem ser utilizados como superávit financeiro, observado o parágrafo único do art. 8º da LRF. No entanto, a forma de identificação dos recursos decorrentes de superávit apurado em exercícios anteriores não será padronizada nos entes da Federação. Também não será padronizado o momento da identificação do exercício anterior, que poderá ocorrer entre o período de abertura do exercício e a utilização dos recursos como fonte para

abertura de créditos adicionais, ressalvadas as necessidades apresentadas em legislação específica, que poderá determinar o momento exato da identificação da alteração no exercício.

Para os recursos associados a empenhos inscritos em restos a pagar, não haverá, no exercício seguinte à inscrição, alteração na identificação do exercício do recurso indicado na dotação.

Também em relação aos valores extraorçamentários, por serem recursos financeiros de caráter temporário, do qual o Estado é mero agente depositário, e por não serem utilizados como superávit financeiro, não há necessidade de identificação do exercício aos quais se referem.

5.3. ESTRUTURA DA CODIFICAÇÃO DEFINIDA PARA AS FONTES OU DESTINAÇÕES DE RECURSOS

A estrutura de codificação da fonte de recursos será definida com 3 dígitos, que correspondem à especificação da fonte de recursos, com a denominação da origem ou destinação de recursos. A codificação definida para esses três dígitos será padronizada e deverá ser utilizada por toda a Federação, observando-se as especificidades de cada esfera.

As fontes ou destinações de recursos a serem utilizadas pela União serão definidas por meio de Portaria específica publicada pela Secretaria de Orçamento Federal, no intervalo de 000 a 499. Já as de Estados, Distrito Federal e Municípios serão definidas por meio de Portaria específica publicada pela Secretaria do Tesouro Nacional, no intervalo de 500 a 999. Ressalta-se que os entes, de forma geral, poderão estabelecer detalhamentos adicionais aos códigos padronizados, não sendo necessário o envio desses detalhamentos à STN.

Com o objetivo de obter informações relacionadas aos controles que normalmente estão associados às fontes de recursos, e que são importantes para geração de relatórios ou demonstrativos contábeis e fiscais padronizados, há necessidade de definir codificações adicionais para utilização na execução contábil e orçamentária e para recebimento das informações no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - Siconfi, por meio da Matriz de Saldos Contábeis-MSC.

Ressaltamos que, mesmo não havendo definição de um padrão quanto à forma a ser adotada para essas informações adicionais, será obrigatório o controle das informações relacionadas a seguir e o envio ao Siconfi no formato definido em portaria específica.

- Identificação se o recurso foi arrecadado no exercício atual ou em exercícios anteriores.
- Identificação das despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino.
- Identificação das despesas com ações e serviços públicos de saúde.
- Identificação do percentual aplicado no pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública
- Identificação de qual Poder ou Órgão se refere a despesa quando ela é executada no PO RPPS, possibilitando a geração automática dos valores das linhas referentes a “Pessoal Inativo e Pensionista” no quadro da “Despesa Bruta com Pessoal” do Demonstrativo da Despesa com Pessoal, bem como a identificação das despesas com benefícios previdenciários efetuados em cada plano quando há segregação das massas.
- Identificação das Transferências da União decorrentes de emendas parlamentares individuais.
- Identificação das Transferências da União decorrentes de emendas parlamentares de bancada.

5.4. MECANISMO DE UTILIZAÇÃO/LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DETALHADOS POR FR

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 ou 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 ou destinação correspondente (disponibilidade a utilizar), bem como o registro da realização da receita orçamentária por fonte ou destinação.

Na execução orçamentária da despesa, no momento do empenho, deverá haver a baixa, em contas de controle, do crédito disponível conforme a fonte ou 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 ou destinação comprometida e lançamento na de fonte ou destinação utilizada.

Para melhor compreensão do procedimento, é apresentado a seguir o roteiro exemplificativo de contabilização. Nesse roteiro, a indicação da codificação para a FR está baseada no Anexo II da Portaria STN nº 642/2019 (Leiaute da MSC).

a. Orçamento:

i. Previsão da receita

Natureza da informação: orçamentária
D 5.2.1.1.x.xx.xx Previsão da Receita
C 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
FR: X.XXX

ii. Fixação da despesa

Natureza da informação: orçamentária
D 5.2.2.1.1.xx.xx Dotação Inicial
C 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
FR: X.XXX

b. Execução Orçamentária:

i. Considerando o caso em que o ingresso do recurso financeiro coincida com o fato gerador da receita.

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa Moeda Nacional (F)
C 4.x.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Aumentativa
FR: X.XXX

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada
FR: X.XXX

Natureza da informação: controle
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 (DDR)
FR: X.XXX

ii. Na utilização da dotação orçamentária ou crédito disponível (empenho):

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
FR: X.XXX

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
FR: X.XXX

iii. Considerando o caso em que a liquidação da despesa orçamentária coincida com o fato gerador da despesa (liquidação):

Natureza da informação: patrimonial
D 3.x.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva
C 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo (F)
FR: X.XXX

Natureza da informação: orçamentária
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
FR: X.XXX

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometidapor Liquidação e Entradas Compensatórias
FR: X.XXX

iv. Na saída do recurso financeiro (pagamento):

Natureza da informação: patrimonial
D 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa Moeda Nacional (F)
FR: X.XXX

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Pago
FR: X.XXX

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometidapor Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada
FR: X.XXX

Dessa maneira, é possível identificar-se a qualquer momento o quanto do total orçado já foi realizado por fonte ou destinação de recursos, pois as disponibilidades de recursos estarão controladas pelas contas de controle credoras do PCASP e detalhadas nos códigos de fonte ou destinação de recursos. Na execução orçamentária, a conta "8.2.1.1.1.xx.xx – Disponibilidade por Destinação de Recursos – DDR" deverá ser creditada por ocasião da classificação da receita orçamentária arrecadada e debitada pelo empenho da despesa orçamentária. O saldo representará a disponibilidade financeira para novas despesas. A conta "8.2.1.1.4.xx.xx – DDR Utilizada", por sua vez, deverá iniciar cada exercício

com seu saldo zerado e indica, dentro do exercício, os recursos utilizados por meio de pagamento de despesa orçamentária, depósitos, dentre outros meios.

c. No encerramento do exercício financeiro

i. Contas de controle da Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR):

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada
C 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

As contas de "disponibilidades por destinação de recursos" devem ser detalhadas por tipo de fonte ou destinação, ou seja, para cada codificação de fonte ou destinação criada pelo ente, deve haver um detalhamento nessa conta. Esse procedimento torna possível identificar, para cada fonte ou destinação, o saldo de recursos disponíveis para aplicação em despesas.

5.5. DA APLICAÇÃO DA NOVA ESTRUTURA DE CODIFICAÇÃO

Os prazos para aplicação obrigatória da nova estrutura de codificação estão estabelecidos em Portaria publicada de forma conjunta pela Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal.

6. REGISTROS CONTÁBEIS REFERENTES A TRANSAÇÕES SEM EFETIVO FLUXO DE CAIXA

6.1. CONCEITO

Esse tópico traz orientações acerca da contabilização de transações sem efetivo fluxo de caixa, bem como da análise de suas implicações contábeis e fiscais. Operações desta natureza são comuns no setor público, e não raro são registradas na forma de encontro de contas (compensação entre ativos e passivos). É o caso, por exemplo, das compensações entre dívida ativa e precatórios ou das compensações de créditos previdenciários com obrigações previdenciárias. Tais transações também são observadas em situações como a dação em pagamento de dívida ativa (pagamento de dívida ativa por meio de ativo imobilizado, por exemplo), no arrendamento mercantil financeiro ou no registro de financiamentos diversos, dentre outras.

Nos casos acima relatados, é comum que os entes da federação executem apenas registros patrimoniais referentes às operações, tendo como principal justificativa o fato de inexistir fluxo financeiro, mais especificamente de caixa. Nestes casos, não é realizado qualquer registro orçamentário ou mesmo de contas de controle, mais especificamente as de Disponibilidade por Destinação de Recursos – DDR.

Destaca-se que, na dinâmica do setor público, grande parte dos controles e relatórios contábeis e fiscais são elaborados não apenas a partir dos registros patrimoniais, mas também dos registros orçamentários e de controle. Deste modo, a inexistência dos registros em contas orçamentárias e de controle acaba por ter implicações diversas, dentre as quais destacam-se distorções nos seguintes aspectos:

- Resultado fiscal (primário e nominal) pela metodologia "acima da linha";

- Despesa de pessoal;
- Regra de ouro;
- Repartição tributária;
- Teto de gastos; e
- Observância de vinculações diversas, como saúde e educação.

Nos casos apresentados, o não registro de despesas orçamentárias, por exemplo, pode distorcer os indicadores e resultados que, conforme a metodologia atual de apuração, são levantados por intermédio, dentre outros, dos registros orçamentários. Como exemplo, a compensação de créditos previdenciários com obrigações patronais registrada na forma de encontro de contas, sem registros orçamentários, distorce o resultado primário e a despesa de pessoal, na medida em que não houve efetivamente o registro da despesa corrente de pessoal. Outro exemplo corresponde à compensação de dívida ativa com precatórios, em que a não execução dos registros orçamentários e de controle deixa de evidenciar aspectos relevantes, como a obrigação da repartição tributária ou as vinculações legais da receita, como educação e saúde.

Como fundamentação para o não registro orçamentário e em contas de controle, é comumente apresentado como argumento a ausência de fluxo financeiro efetivo. Destaca-se, contudo, que o conceito de financeiro, nos moldes da Lei nº 4.320/1964 não se limita a caixa, mas também a créditos, conforme apresentado a seguir:

> *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 outras pagamento independa de autorização orçamentária.*
> *§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.*
> *(grifos nossos)*

Deste modo, e com vistas a dar transparência às implicações das transações no setor público bem como instrumentalizar a gestão pública, os órgãos de controle e a sociedade em geral, **orienta-se que o registro em contas orçamentárias e de controle seja realizado como regra geral nas transações de compensação entre ativos e passivos que não envolvem fluxo de recursos financeiros**.

6.2. REGISTROS CONTÁBEIS DAS OPERAÇÕES

6.2.1 Caso geral

Com o propósito de ilustrar a contabilização de transações sem efetivo fluxo de caixa, segue roteiro contábil resumido de uma operação de compensação de créditos previdenciários com obrigações patronais previdenciárias, em uma instituição do setor público:

Saldos Iniciais:

Ativo - 1. Créditos junto ao INSS (P) R$ 100,00
Passivo - 2. Obrigações patronais junto ao INSS (P) R$ 100,00

Execução da operação de compensação de créditos com recebíveis:

a) Registro da receita orçamentária

Natureza da informação: orçamentária
D. 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar
C. 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada R$ 100,00
Natureza de Receita: avaliar caso concreto (ex. restituição)

Natureza da informação: patrimonial
D. 1.1.3.2.x.xx.xx Créditos junto ao INSS (F)
C. 1.1.3.2.x.xx.xx Créditos junto ao INSS (P) R$ 100,00

Natureza da informação: controle
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 (DDR) R$ 100,00
Fonte XYZ

b) Registro da despesa orçamentária

Natureza da informação: orçamentária
D. 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito disponível
C. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar R$ 100,00
Natureza de despesa: 3.1.90.xx

Natureza da informação: patrimonial
D. 2.1.1.4.x.xx.xx Obrigações patronais junto ao INSS (P)
C. 2.1.1.4.x.xx.xx Obrigações patronais junto ao INSS (F) R$ 100,00

Natureza da informação: controle
D. 8.2.1.1.1.xx.xx DDR
C. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho R$ 100,00
Fonte XYZ

Natureza da informação: orçamentária
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$ 100,00

Natureza da informação: controle
D. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho
C. 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias R$ 100,00
Fonte XYZ

Natureza da informação: orçamentária
D. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito empenhado liquidado a pagar
C. 6.2.2.1.3.04.xx Crédito empenhado liquidado pago R$ 100,00

Natureza da informação: patrimonial
D. 2.1.1.4.x.xx.xx Obrigações patronais junto ao INSS (F)
C. 1.1.3.2.x.xx.xx Créditos junto ao INSS (F) R$ 100,00

Natureza da informação: controle
D. 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C. 8.2.1.1.4.xx.xx DDR utilizada R$ 100,00
Fonte XYZ

Em determinadas situações específicas, os registros orçamentários podem variar, como, por exemplo, nos casos: i) da anulação de despesa orçamentária quando do reconhecimento do crédito referente ao pagamento a maior realizado no mesmo exercício deste pagamento, caso em que inexiste registro de receita orçamentária; e ii) da execução de multas contratuais retidas no pagamento a fornecedor. Estas situações tem suas modelagens contábeis apresentadas abaixo.

6.2.2 Reconhecimento do crédito no mesmo exercício financeiro do pagamento a maior, e realização da compensação no exercício seguinte

Essa modelagem é aplicada nos casos em que determinada entidade governamental, integrante do OFSS de um ente público, apura a existência de um crédito decorrente de recolhimento a maior ou indevido de contribuições previdenciárias no mesmo exercício do pagamento, realizando a compensação no exercício financeiro seguinte. Neste caso, não há receita, mas estorno de despesa e reconhecimento do ativo financeiro, não na forma de caixa, mas de crédito.

Estorno da despesa e reconhecimento do crédito no mesmo exercício do pagamento a maior:

Estorno da Despesa

Natureza da informação: orçamentária
D. 6.2.2.1.3.04.xx Crédito empenhado liquidado pago
C. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito empenhado liquidado a pagar R$ 20,00
Natureza de despesa: 3.1.90.xx

Natureza da informação: controle
D. 8.2.1.1.4.xx.xx DDR utilizada
C. 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias R$ 20,00
Fonte XYZ

Natureza da informação: orçamentária
D. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito empenhado liquidado a pagar
C. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar R$ 20,00
Natureza de despesa: 3.1.90.xx

Natureza da informação: patrimonial
D. 1.1.3.2.x.xx.xx Créditos junto ao INSS (F)
C. 3.1.2.2.x.xx.xx VPD R$ 20,00

Momento deste registro pode variar conforme o caso específico

Natureza da informação: controle	
D. 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	
C. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho	R$ 20,00
Fonte XYZ	

Natureza da informação: orçamentária	
D. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar	
C. 6. 2.2.1.1.xx.xx Crédito disponível	R$ 20,00
Natureza de despesa: 3.1.90.xx	

Natureza da informação: controle	
D. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho	
C. 8.2.1.1.1.xx.xx DDR	R$ 20,00
Fonte XYZ	

Compensação de créditos com recebíveis, realizado no exercício seguinte

Registro da Despesa

Natureza da informação: orçamentária	
D. 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito disponível	
C. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar	R$ 100,00
Natureza de despesa: 3.1.90.xx	

Natureza da informação: patrimonial	
D. 2.1.1.4.x.xx.xx Obrigações patronais junto ao INSS (P)	
C. 2.1.1.4.x.xx.xx Obrigações patronais junto ao INSS (F)	R$ 100,00

Natureza da informação: controle	
D. 8.2.1.1.1.xx.xx DDR	
C. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho	R$ 100,00
Fonte XYZ	

Natureza da informação: orçamentária	
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$ 100,00

Natureza da informação: controle	
D. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho	
C. 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	R$ 100,00
Fonte XYZ	

Natureza da informação: orçamentária	
D. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito empenhado liquidado a pagar	
C. 6.2.2.1.3.04.xx Crédito empenhado liquidado pago	R$ 100,00

Natureza da informação: patrimonial	
D. 2.1.1.4.x.xx.xx Obrigações patronais junto ao INSS (F)	
C. 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa (F)	R$ 80,00

C. 1.1.3.2.x.xx.xx Créditos junto ao INSS (F) R$ 20,00

6.2.3 Multas contratuais retidas em pagamento a fornecedor

Essa modelagem contábil é aplicada a casos de contratos em que o ente público aplica multa ao fornecedor, sendo realizada despesa orçamentária no valor integral da parcela do contrato, que é paga em parte pelo crédito referente à própria multa. Destaca-se o registro de ativo financeiro (multa) concomitante ao registro de receita, mesmo sem o efetivo fluxo de caixa.

Reconhecimento do crédito referente à multa

Natureza da informação: patrimonial
D. 1.1.3.8.x.xx.xx Créditos a receber - Multas (F)
C. 4.x.x.x.x.xx.xx VPA R$ 30,00

Natureza da informação: orçamentária
D. 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar
C. 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada R$ 30,00
Natureza de Receita: multas e juros

Natureza da informação: controle
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 (DDR) R$ 30,00
Fonte XYZ

Natureza da informação: orçamentária
Execução da despesa referente ao pagamento de parcela do contrato
D. 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito disponível
C. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar R$ 100,00
Natureza de despesa: 3.3.90.xx

Natureza da informação: controle
D. 8.2.1.1.1.xx.xx DDR
C. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho R$ 100,00
Fonte XYZ

Natureza da informação: patrimonial
D. 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e contas a pagar (P)
C. 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e contas a pagar (F) R$ 100,00

Natureza da informação: orçamentária
D. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar
C. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito liquidado a pagar R$ 100,00
Natureza de despesa: 3.3.90.xx

Natureza da informação: controle
D. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho
C. 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias R$ 100,00
Fonte XYZ

Natureza da informação: orçamentária
D. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito liquidado a pagar

C. 6.2.2.1.3.04.xx Crédito liquidado pago R$ 100,00
Natureza de despesa: 3.3.90.xx

Natureza da informação: controle
D. 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida liquidação e entradas compensatórias
C. 8.2.1.1.4.xx.xx DDR utilizada R$ 100,00
Fonte XYZ

Natureza da informação: patrimonial
D. 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e contas a pagar (F)
C. 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa (F) R$ 70,00
C. 1.1.3.8.x.xx.xx Créditos a receber - Multas (F) R$ 30,00

Outras situações, derivadas da regra geral, também podem justificar roteiros contábeis específicos, como a compensação de créditos e obrigações tributárias ou mesmo os casos anteriormente já citados, como a dação em pagamento, o arrendamento mercantil financeiro ou mesmo o salário maternidade pago pelo empregador e posteriormente compensado junto ao INSS.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

PARTE II
Procedimentos Contábeis Patrimoniais

Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios
Válido a partir do exercício de 2019

Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018

1. INTRODUÇÃO

Esta Parte, intitulada Procedimentos Contábeis Patrimoniais, apresenta o conjunto 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 dos padrões a serem observados pela Administração Pública, no que se refere às variações patrimoniais, classificações, destinações e registros, para permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais.

O atendimento do enfoque patrimonial da contabilidade compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público (arts. 85, 89, 100 e 104 da Lei nº 4.320/1964). Nesse aspecto, devem ser atendidos as normas contábeis voltadas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos e passivos e suas variações patrimoniais, contribuindo para o processo de convergência às normas internacionais, respeitada a base legal nacional. A compreensão da lógica dos registros patrimoniais é importante para o entendimento da formação, composição e evolução do patrimônio.

Busca, assim, melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas à sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no controle do patrimônio dos governos federal, estadual, distrital e municipal.

2. ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Conforme a NBC TSP – Estrutura Conceitual, os elementos correspondem às estruturas básicas a partir das quais as demonstrações contábeis são elaboradas. Essas estruturas fornecem um ponto inicial para reconhecer, classificar e agregar dados e atividades econômicas de maneira a fornecer aos usuários informação que satisfaça aos objetivos e atinja as características qualitativas da informação contábil, levando em consideração as restrições sobre esta.

Os conceitos de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não especificam os critérios para seu reconhecimento. 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.

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 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis[28].

Os elementos definidos na NBC TSP – Estrutura Conceitual são:

a. Ativo;
b. Passivo;
c. Receita (neste Manual, denominar-se-á Variação Patrimonial Aumentativa)
d. Despesa (neste Manual, denominar-se-á Variação Patrimonial Diminutiva)
e. Contribuição dos proprietários;
f. Distribuição aos proprietários.

2.1. ATIVO

2.1.1. Definição de Ativo

Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.

[28] Resolução CFC nº 1.133/2008

2.1.1.1. Recurso

Recurso é um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso. O potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos podem surgir diretamente do próprio recurso ou dos direitos de sua utilização. Alguns recursos incluem os direitos da entidade a uma série de benefícios, inclusive, por exemplo, o direito a:

a. Utilizar o recurso para a prestação de serviços (inclusive bens);
b. Utilizar os recursos de terceiros para prestar serviços como, por exemplo, arrendamento mercantil;
c. Converter o recurso em caixa por meio da sua alienação;
d. Beneficiar-se da valorização do recurso; ou
e. Receber fluxos de caixa.

Os benefícios econômicos correspondem a entradas de caixa ou a reduções das saídas de caixa. As entradas de caixa (ou as reduções das saídas de caixa) podem derivar, por exemplo, da utilização do ativo na produção e na venda de serviços ou da troca direta do ativo por caixa ou por outros recursos.

O potencial de serviços é a capacidade de prestar serviços que contribuam para alcançar os objetivos da entidade. O potencial de serviços possibilita a entidade alcançar os seus objetivos sem, necessariamente, gerar entrada líquida de caixa, como, por exemplo, ativos do patrimônio cultural, de defesa nacional, entre outros.

2.1.1.2. Controlado no presente pela entidade

O controle do recurso envolve a capacidade da entidade em utilizar o recurso (ou controlar o uso por terceiros) de modo que haja a geração do potencial de serviços ou dos benefícios econômicos originados do recurso para o cumprimento dos seus objetivos de prestação de serviços, entre outros.

Para avaliar se a entidade controla o recurso no presente, deve ser observada a existência dos seguintes indicadores de controle:

a. Propriedade legal;
b. Acesso ao recurso ou a capacidade de negar ou restringir o acesso a esses;
c. Meios que assegurem que o recurso seja utilizado para alcançar os seus objetivos; ou
d. A existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso.

Embora esses indicadores não sejam conclusivos acerca da existência do controle, sua identificação e análise podem subsidiar essa decisão. A propriedade legal do recurso não é uma característica essencial de um ativo, mas é um indicador de controle.

Por exemplo, os direitos ao potencial de serviços ou à capacidade de gerar benefícios econômicos são verificados por meio da manutenção e utilização de equipamento arrendado (por arredamento mercantil financeiro) sem que haja a propriedade legal[29].

[29] As diferenças entre arrendamento mercantil financeiro e operacional podem ser encontradas no Capítulo 3 da Parte III deste Manual.

2.1.1.3. Evento passado

A definição de ativo exige que o recurso controlado pela entidade no presente tenha surgido de um evento passado, por meio de transação com ou sem contraprestação[30]. Exemplos: compra de ativos por meio de uma transação comercial (com contraprestação) ou emissão de licenças para bandas de frequência de transmissões de telecomunicações (sem contraprestação).

2.1.2. Reconhecimento e Desreconhecimento do Ativo

Um ativo deve ser reconhecido quando:

a. Satisfizer a definição de ativo; e
b. Puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação contábil.

Também são reconhecidos no ativo os depósitos caracterizados como entradas compensatórias[31] no ativo e no passivo financeiro. São exemplos destes depósitos as 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.

O desreconhecimento é o processo de avaliar se ocorreram mudanças, desde a data do relatório anterior, que justifiquem a remoção de elemento que tenha sido previamente reconhecido nas demonstrações contábeis, bem como remover esse item se tais mudanças ocorrerem.

O reconhecimento do ativo envolve a avaliação da incerteza relacionada à existência e à mensuração do elemento. As condições que dão origem à incerteza, se existirem, podem mudar. Portanto, é importante que a incerteza seja avaliada em cada data da demonstração contábil.

Por exemplo, sob certas circunstâncias, o montante dos créditos tributários a receber cuja expectativa de geração de benefícios econômicos seja considerada remota (baixíssima probabilidade) devem ser desreconhecidos das demonstrações contábeis por não atenderem a definição de ativo. Entretanto, os créditos desreconhecidos continuam sendo objeto de controle contábil em contas apropriadas, assegurando-se a devida transparência.

2.1.3. Ativo Circulante e Não Circulante

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 doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

2.1.4. Ativo Financeiro e Permanente

No Balanço Patrimonial, o ativo é classificado em ativo financeiro e ativo permanente (não financeiro)[32] conforme o art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

[30] As definições de transações sem contraprestação e com contraprestação podem ser encontradas nos Capítulo 8 e 9 da Parte II deste Manual.

[31] Lei nº 4.320/1964, art. 3º parágrafo único.

32 O uso dos atributos Financeiro (F) e Permanente (P) é descrito na Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) deste Manual.

> §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.

Destaca-se que os conceitos de ativos financeiros e permanentes guardam relação com aspectos legais definidos na Lei nº 4.320/1964. A conceituação presente em normas contábeis é distinta da apresentada na referida lei.

2.2. PASSIVO

2.2.1. Definição de Passivo

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

2.2.1.1. Obrigação Presente

Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Obrigação presente é aquela que ocorre por força de lei (obrigação legal ou obrigação legalmente vinculada) ou não (obrigação não legalmente vinculada), a qual não possa ser evitada pela entidade.

2.2.1.2. Saída de recursos da entidade

Um passivo deve envolver uma saída de recursos da entidade para ser extinto. A obrigação que pode ser extinta sem a saída de recursos da entidade não é um passivo. Por exemplo, perdão de dívidas.

2.2.1.3. Evento passado

Para satisfazer a definição de passivo, é necessário que a obrigação presente surja como resultado de um evento passado e necessite da saída de recursos da entidade para ser extinta.

A complexidade inerente ao setor público faz com que eventos diversos referentes ao desenvolvimento, implantação e execução de determinado programa ou atividade possam gerar obrigações. Para fins de elaboração e divulgação da informação contábil, é necessário determinar se tais compromissos e obrigações, inclusive aqueles que não possam ser evitados pela entidade, mas que não ocorrem por força de lei (obrigações não legalmente vinculadas), são obrigações presentes e satisfazem a definição de passivo.

2.2.1.4. Considerações adicionais

As obrigações vinculadas podem originar-se tanto de transações com contraprestação quanto de transações sem contraprestação.

Obrigação legal (ou legalmente vinculada) é exigível por força de lei. Obrigação não legalmente vinculada se diferencia da obrigação legal, pois as partes a quem a obrigação diz respeito não podem tomar ações legais para extingui-la. A obrigação não legalmente vinculada que gera passivo tem as seguintes características:

a. A entidade indica a terceiros, por meio de um padrão estabelecido de práticas passadas, políticas publicadas ou de declaração específica, que aceitará certas responsabilidades;

b. Como resultado de tal indicação, a entidade cria uma expectativa válida para terceiros de que cumprirá com essas responsabilidades; e
c. A entidade tem pouca ou nenhuma alternativa factível para evitar o cumprimento da obrigação gerada a partir dessas responsabilidades.

A obrigação deve estar relacionada a um terceiro para poder gerar um passivo. A identificação de terceiros é uma indicação da existência de obrigação que dá origem a um passivo. Entretanto, não é essencial saber a identidade dos terceiros antes da época da extinção do passivo para que a obrigação presente exista.

A existência de prazo de extinção pode fornecer uma indicação de que a obrigação envolve a saída de recursos e origina um passivo. Entretanto, existem muitos contratos ou acordos que não preveem prazos para extinção da obrigação. A ausência de tais prazos não impede que a obrigação origine um passivo.

2.2.2. Reconhecimento e Desreconhecimento do Passivo

Um passivo deve ser reconhecido quando:

a. Satisfizer a definição de passivo; e
b. Puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação contábil.

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 como entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. São exemplos destes depósitos as 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.

Aplicam-se aos passivos os mesmos critérios para o desreconhecimento de ativos, desde que se justifiquem a remoção de elemento previamente reconhecido nas demonstrações contábeis.

2.2.3. Passivo Circulante e Não Circulante

Os passivos devem ser classificados como circulantes quando corresponderem a valores exigíveis até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais passivos devem ser classificados como não circulantes.

2.2.4. Passivo Financeiro e Permanente

No Balanço Patrimonial, o passivo é classificado em passivo financeiro e passivo permanente (não financeiro) conforme o art. 105 da Lei nº 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.

A exemplo da conceituação de ativos financeiros e permanentes, os conceitos de passivos financeiros e permanentes guardam relação com aspectos legais definidos na Lei nº 4.320/1964. A conceituação presente em normas contábeis é distinta da apresentada na referida lei.

2.2.5. Relação entre Passivo Exigível (Visão Patrimonial) e as Etapas da Execução Orçamentária (Visão Orçamentária)

2.2.5.1. Passivo Exigível X Empenho

Segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, 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 nº 4.320/1964 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. Por outro lado, o registro da obrigação patrimonial independe da execução orçamentária.

2.2.5.2. 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 a diferenciação, ao longo e no final do exercício, dos empenhos não liquidados e que constituíram, ou não, obrigação presente. Ainda, tal registro é importante para que não haja duplicidade no passivo financeiro utilizado para fins de cálculo do superávit financeiro. Como o passivo financeiro é apurado 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 seria considerado tanto em "crédito empenhado a liquidar" quanto na obrigação anteriormente contabilizada no passivo exigível.

2.2.5.3. Passivo Exigível X Liquidação

Segundo 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, 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 (VPD), com o surgimento de um passivo exigível, e a não ocorrência da liquidação da despesa orçamentária.

2.2.5.4. Passivo Exigível X Pagamento

O pagamento consiste na efetiva saída do recurso financeiro que ocasionará a baixa de um passivo exigível existente.

Exemplo:

Considere a contratação de uma operação de crédito pelo ente.

a. Na contratação:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 2.1.2.2.x.xx.xx Empréstimos a Curto Prazo – Externo (P)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

b. No empenho:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.2.2.x.xx.xx Empréstimos a Curto Prazo – Externo (P)
C 2.1.2.2.x.xx.xx Empréstimos a Curto Prazo – Externo (F)

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

c. Na liquidação:

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

d. Na saída do recurso financeiro:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.2.2.x.xx.xx Empréstimos a Curto Prazo – Externo (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

2.3. PATRIMÔNIO LÍQUIDO (OU SITUAÇÃO PATRIMONIAL LÍQUIDA)

A situação patrimonial líquida é a diferença entre os ativos e os passivos após a inclusão de outros recursos e a dedução de outras obrigações, reconhecida no Balanço Patrimonial como patrimônio líquido. A situação patrimonial líquida pode ser um montante positivo ou negativo.

Integram o patrimônio líquido: patrimônio ou capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, demais reservas, ações em tesouraria, resultados acumulados e outros desdobramentos.

No patrimônio líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores. O resultado patrimonial do período é a diferença entre as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, apurada na Demonstração das Variações Patrimoniais, que evidencia o desempenho das entidades do setor público. As variações patrimoniais são discutidas no Capítulo 2 desta Parte II do Manual.

É importante distinguir os conceitos de VPA e VPD dos conceitos de distribuição aos proprietários e contribuição dos proprietários, inclusive as entradas que estabelecem inicialmente suas participações na entidade. Além do aporte de recursos e do pagamento de dividendos que podem ocorrer, é relativamente comum que ativos e passivos sejam transferidos entre entidades do setor público. Sempre que tais transferências satisfizerem as definições de contribuição dos proprietários ou de distribuição aos proprietários, elas devem ser contabilizadas como tal.

Contribuição dos proprietários corresponde a entrada de recursos para a entidade a título de contribuição de partes externas, que estabelece ou aumenta a participação delas no patrimônio líquido da entidade. Exemplos: o aporte inicial de recursos na criação da entidade ou o aporte de recursos subsequente, inclusive quando da reestruturação.

Distribuição aos proprietários corresponde a saída de recursos da entidade a título de distribuição a partes externas, que representa retorno sobre a participação ou a redução dessa participação no patrimônio líquido da entidade. Exemplos: o retorno sobre investimento ou, no caso da extinção ou reestruturação da entidade, o retorno de qualquer recurso residual.

2.4. VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS E DIMINUTIVAS

2.4.1. Definição de Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas

As variações patrimoniais aumentativas e diminutivas são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público e que afetam o resultado.

Essas variações patrimoniais podem ser definidas como:

a. Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA): corresponde a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários;
b. Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD): corresponde a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários.

Para fins deste Manual, a receita sob o enfoque patrimonial será denominada de variação patrimonial aumentativa (VPA) e a despesa sob o enfoque patrimonial será denominada de variação

patrimonial diminutiva (VPD). Ambas não devem ser confundidas com a receita e a despesa orçamentária, que são abordadas na Parte I deste Manual.

2.4.2. Reconhecimento das Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas

Considera-se realizada a variação patrimonial aumentativa (VPA):

a. 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;
b. 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;
c. Pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
d. No recebimento efetivo de doações e subvenções.

Considera-se realizada a variação patrimonial diminutiva (VPD):

a. Quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
b. Diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
c. Pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

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:

2.4.2.1. Reconhecimento da VPA antes da ocorrência da arrecadação da receita orçamentária

Exemplo:

Considere que o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) ocorre no dia 1º de janeiro de cada ano. Nesse caso, o reconhecimento do direito e da VPA deve ser feito no momento do fato gerador e não no momento da arrecadação, que ocorrerá futuramente.

a. No momento do fato gerador (1º de janeiro):

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.2.1.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber (P)
C 4.1.1.2.x.xx.xx Impostos Sobre Patrimônio e a Renda

Neste caso, o registro da VPA aumenta o resultado patrimonial, constituindo um fato modificativo.

b. No momento da arrecadação:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 1.1.2.1.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber (P)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

No momento da arrecadação há troca de um direito por caixa, constituindo um fato permutativo.

2.4.2.2. Reconhecimento da VPA após a ocorrência da arrecadação da receita orçamentária

Considere o recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de serviços. Nesse caso, a receita orçamentária é registrada antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, a VPA ocorre em momento posterior à arrecadação da receita orçamentária. Há troca de um direito (entrada antecipada dos valores) por uma obrigação de prestar o serviço, constituindo uma variação patrimonial qualitativa.

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 2.2.9.1.x.xx.xx Variação Patrimonial Aumentativa Diferida (P)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

Quando o serviço for prestado, ocorrerá o fato gerador da variação patrimonial aumentativa, causando impacto no resultado da entidade pública:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.2.9.1.x.xx.xx Variação patrimonial aumentativa (VPA) diferida (P)
C 4.3.3.1.x.xx.xx Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços

2.4.2.3. Reconhecimento da VPA 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:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.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

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

2.4.2.4. Reconhecimento da VPD antes da ocorrência da liquidação da despesa orçamentária

O 13° salário, a ser pago no final do ano, deve ser reconhecido 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:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.1.1.1.x.xx.xx Remuneração a Pessoal Ativo Civil – Abrangidos pelo RPPS
C 2.1.1.1.1.xx.xx Pessoal a Pagar – 13º Salário (P)

No mês do pagamento, então, haverá o registro da despesa orçamentária.

a. No empenho da dotação orçamentária:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.1.1.xx.xx Pessoal a Pagar – 13º Salário (P)
C 2.1.1.1.1.xx.xx Pessoal a Pagar – 13º Salário (F)

b. Na liquidação:

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

c. Na saída do recurso financeiro:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.1.1.xx.xx Pessoal a Pagar – 13º Salário (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

2.4.2.5. Reconhecimento da VPD 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.

a. No empenho da dotação orçamentária:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

b. Na liquidação:

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza da informação:
D 1.1.3.1.x.xx.xx Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros (P)
C 2.1.8.9.x.xx.xx Suprimento de Fundos a Pagar (F)

c. Saída do recurso financeiro:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.8.9.x.xx.xx Suprimento de Fundos a Pagar (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

d. Na prestação de contas:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.x.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva
C 1.1.3.1.x.xx.xx Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros (P)

2.4.2.6. Reconhecimento da VPD 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:

a. No empenho da dotação orçamentária:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

b. Liquidação e reconhecimento da variação patrimonial diminutiva:

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza da informação: patrimonial
D 3.x.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva
C 2.1.8.x.x.xx.xx Demais Obrigações a Curto Prazo (F)

c. Saída do recurso financeiro:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.8.x.x.xx.xx Demais Obrigações a Curto Prazo (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

2.5. **RESULTADO PATRIMONIAL**

O resultado patrimonial corresponde à diferença entre o valor total das VPA e o valor total das VPD, apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais do período.

Caso o total das VPA sejam superiores ao total das VPD, 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.

3. MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS

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 objetivo da mensuração é selecionar bases que reflitam de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

A seleção da base de mensuração para ativos e passivos contribui para satisfazer aos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil pelas entidades do setor público ao fornecer informação que possibilita os usuários avaliarem:

a. O custo dos serviços prestados no período, em termos históricos ou atuais;
b. A capacidade operacional – a capacidade da entidade em dar suporte à prestação de serviços no futuro por meio de recursos físicos e outros; e
c. A capacidade financeira – a capacidade da entidade em financiar as suas próprias atividades.

A seleção da base de mensuração também pressupõe a avaliação do grau de observância das características qualitativas enquanto considera as restrições sobre a informação nas demonstrações contábeis.

A NBC TSP – Estrutura Conceitual não propõe uma única base de mensuração (ou a combinação de bases de mensuração) para todas as transações, eventos e condições. Ao invés disso, apresenta bases de mensuração para ativos e passivos que fornecem informações sobre o custo de serviços prestados, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade, além da extensão na qual fornecem informação que satisfaça as características qualitativas, dentre as quais tem-se que:

Bases de mensuração dos ativos

Base de mensuração	Descrição	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade
Custo histórico	Valor para se adquirir ou desenvolver um ativo, o qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa ou o valor de outra importância fornecida à época de sua aquisição ou desenvolvimento.	Entrada	Geralmente observável	Específica para a entidade
Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e organizado)	Montante pelo qual um ativo pode ser trocado entre partes cientes e dispostas, em transação sob condições normais de mercado	Entrada e saída	Observável	Não específica para a entidade

Valor de mercado (em mercado inativo)		Saída	Depende da técnica de atribuição de valor	Depende da técnica de atribuição de valor
Custo de reposição ou substituição	Custo mais econômico exigido para a entidade substituir o potencial de serviços de ativo (inclusive o montante que a entidade recebe a partir de sua alienação ao final da sua vida útil) na data do relatório.	Entrada	Observável	Específica para a entidade
Preço líquido de venda	Montante que a entidade pode obter com a venda do ativo após deduzir os gastos para a venda.	Saída	Observável	Específica para a entidade
Valor em uso	Valor presente, para a entidade, do potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos remanescentes do ativo, caso este continue a ser utilizado, e do valor líquido que a entidade receberá pela sua alienação ao final da sua vida útil.	Saída	Não observável	Específica para a entidade

Bases de mensuração dos passivos

Base de mensuração	**Descrição**	**Entrada ou saída**	**Observável, ou não, no mercado**	**Específica, ou não, à entidade**
Custo histórico	Importância recebida para se assumir uma obrigação, a qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa, ou ao valor de outra importância recebida à época na qual a entidade incorreu no passivo.	Entrada	Geralmente observável	Específica para a entidade
Custo de cumprimento da obrigação	Custos nos quais a entidade incorre no cumprimento das obrigações representadas pelo passivo, assumindo que o faz da maneira menos onerosa.	Entrada	Não observável	Específica para a entidade
Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e organizado)	Montante pelo qual um passivo pode ser liquidado entre partes cientes e interessadas em transação sob condições normais de mercado.	Entrada e saída	Observável	Não específica para a entidade
Valor de mercado (em mercado inativo)		Saída	Depende da técnica de atribuição de valor	Depende da técnica de atribuição de valor

Custo de liberação	Montante que corresponde à baixa imediata da obrigação. Montante que o credor aceita no cumprimento da sua demanda, ou que terceiros cobrariam para aceitar a transferência do passivo do devedor. Termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito de preço líquido de venda utilizado no contexto dos ativos.	Saída	Observável	Específica para a entidade
Preço presumido	Montante que a entidade racionalmente aceitaria na troca pela assunção do passivo existente. Termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito do custo de reposição para os ativos.	Entrada	Observável	Específica para a entidade

As bases de mensuração podem fornecer valores de entrada e valores de saída. Para o ativo, os valores de entrada refletem o custo da compra. O custo histórico e o custo de reposição são valores de entrada. Os valores de saída refletem os benefícios econômicos da venda e também o montante que será obtido com a utilização do ativo. Em economia diversificada, os valores de entrada e saída diferem à medida que as entidades, normalmente:

a. Adquirem ativos concebidos para suas particularidades operacionais para as quais outros participantes do mercado não estariam dispostos a pagar valor semelhante; e
b. Incorrem em custos de transação na aquisição.

As bases de mensuração para o passivo também podem ser classificadas em termos de valores de entrada ou de saída. Os valores de entrada se relacionam à transação na qual a obrigação é contraída ou ao montante que a entidade aceitaria para assumir um passivo. Os valores de saída refletem o montante exigido para cumprir a obrigação ou o montante exigido para liberar a entidade da obrigação.

Determinadas medidas podem ser classificadas como sendo ou não observáveis em mercado aberto, ativo e organizado. As medidas observáveis em mercado são, provavelmente, mais fáceis de serem compreendidas e verificadas do que as medidas não observáveis. Elas também podem representar mais fielmente os fenômenos que estejam mensurando.

As medidas podem ser também classificadas conforme o fato de serem ou não específicas para a entidade. As bases de mensuração que são específicas para a entidade refletem as restrições de cunho econômico ou político presentes que afetam as utilizações possíveis de ativo e a extinção de passivo.

As medidas específicas para a entidade podem refletir as oportunidades econômicas que não estão disponíveis para outras entidades e os riscos que não são vivenciados por estas. As medidas não específicas para a entidade refletem as oportunidades e os riscos gerais de mercado. A decisão de se utilizar ou não uma medida específica para a entidade é tomada com base no objetivo da mensuração e nas características qualitativas.

O patrimônio, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos das entidades do setor público que provocam efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.

Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos períodos com os quais se relacionam, portanto, reconhecidos 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.

3.1. DEFINIÇÕES

Tem-se as seguintes definições referentes à avaliação e mensuração de ativos e passivos do setor público:

Avaliação patrimonial

Avaliação patrimonial é 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

Influência significativa é 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, sem controlar de forma individual ou conjunta essas políticas.

Mensuração

Mensuração é 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

Reavaliação é a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo.

Redução ao valor recuperável

Redução ao valor recuperável é a perda de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de ativo superior ao reconhecimento sistemático da redução dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo devido à depreciação. A redução ao valor recuperável reflete, portanto, o declínio na utilidade do ativo para a entidade que o controla.

Valor de aquisição

Valor de aquisição é a soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.

Valor justo (*fair value*)

Valor justo (*fair value*) é 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.

A NBC TSP – Estrutura Conceitual não propôs o valor justo (*fair value*) como uma das bases de mensuração para ativos e passivos. Em substituição, propôs o valor de mercado, o qual foi definido do mesmo modo que o valor justo, ou seja, o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo extinto, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em transação sem favorecimentos.

No entanto, ressalta-se que a base de mensuração sob o valor justo ainda deverá permanecer em algumas normas editadas pelo IPSASB/Ifac após a estrutura conceitual e em algumas NBCs TSP convergidas, pois o IPSASB/Ifac, gradualmente, irá rever as bases de mensuração constante das IPSAS de modo a excluir o valor justo. Trata-se do projeto denominado Mensurações no Setor Público (*Public Sector Measurement*).

Valor bruto contábil

Valor bruto contábil é o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor líquido contábil

Valor líquido contábil é o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada, bem como das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

Valor realizável líquido

Valor realizável líquido é a quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação ou a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.

Valor recuperável

É o maior montante entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo ou da unidade geradora de caixa e o seu valor em uso.

3.2. AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO

A avaliação e a mensuração dos elementos patrimoniais nas entidades do setor público obedecem aos critérios descritos a seguir:

3.2.1. Disponibilidades

As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data das demonstrações contábeis.

As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor justo, atualizadas até a data das demonstrações contábeis.

As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado.

3.2.2. Créditos e Obrigações

Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados de acordo com as bases de mensuração dos ativos e dos passivos descritas neste capítulo, feita a conversão, quando em

moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data das demonstrações contábeis, salvo se houver orientação diversa em capítulos específicos.

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 das demonstrações contábeis.

O valor reconhecido como provisão deve corresponder à melhor estimativa de desembolso necessário para liquidar (ou extinguir) a obrigação presente na data das demonstrações contábeis. Mais informações estão presentes no Capítulo 10 desta Parte II do Manual.

As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

3.2.3. Estoques

Os estoques são mensurados ou avaliados conforme procedimentos estabelecidos no capítulo 4 desta Parte II do Manual.

3.2.4. Investimentos Permanentes

3.2.4.1. Método da Equivalência Patrimonial (MEP)

As participações em empresas sobre cuja administração se 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 comum.

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 em contrapartida à conta de resultado.

O valor do investimento permanente avaliado pelo método da equivalência patrimonial será obtido mediante o seguinte cálculo:

a. 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
b. Subtração, do montante referido na alínea "a", dos lucros não realizados nas operações intercompanhias, líquidos dos efeitos fiscais.

3.2.4.2. 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 denominados propriedades para investimento, como terrenos ou edifícios, mantidos com fins de renda e/ou ganho de capital, desde que não usados:

a. Na produção ou suprimento de bens e serviços ou para propósitos administrativos; ou
b. Como venda no curso ordinário das operações.

3.2.5. Imobilizado

O ativo imobilizado é mensurado ou avaliado conforme procedimentos estabelecidos no capítulo 5 desta Parte II do Manual.

3.2.6. Intangível

Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados conforme procedimentos estabelecidos no capítulo 6 desta Parte II do Manual.

4. ESTOQUES

A normatização dos procedimentos contábeis relativos aos estoques foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 04 – Estoques, do Conselho Federal de Contabilidade, observando também a *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 12 – Inventories,* do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e legislação brasileira quando aplicável.

Este capítulo dispõe sobre o tratamento contábil para os estoques. Traz a orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como variações patrimoniais aumentativas (por exemplo, entidades públicas que possuem produtos para venda) ou variações patrimoniais diminutivas (por exemplo, pela distribuição, pelo consumo ou perda do estoque) no resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

Para esta edição do manual, os procedimentos contábeis aqui descritos se aplicam a todos os estoques com exceção dos seguintes:

a. Produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados;
b. Instrumentos financeiros;
c. Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita;
d. Serviços em andamento proporcionados sem custos ou por valor irrisório diretamente cobrado do beneficiário;
e. Estoques mantidos por produtores de produtos agrícolas e florestais, produtos agrícolas após o ponto da colheita, minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido.
f. Estoques mantidos por operadores de commodities que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda.

Esses estoques envolvem questões específicas do setor público que exigem considerações adicionais e, por isso, foram excluídos. Assim, a aplicabilidade das definições, bem como os critérios de reconhecimento, de mensuração e de evidenciação são referenciadas aos critérios gerais de ativo, identificados na NBC TSP – Estrutura Conceitual.

4.1. DEFINIÇÕES

Estoques

São ativos:

a. Na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção;
b. Na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou empregados na prestação de serviços;
c. Mantidos para venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda; ou
d. Mantidos para distribuição no curso normal das operações ou no processo de produção, incluindo, por exemplo, livros didáticos para doação a escolas.

Alguns estoques do setor público podem incluir:

a. Munição;
b. Estoque de material de consumo;
c. Material de manutenção e expediente;
d. Peças de reposição para instalações industriais e equipamentos, exceto aquelas tratadas pelas normas de ativos imobilizados;
e. Estoques estratégicos (por exemplo, reservas de energia);
f. Estoques de moeda não emitida;
g. Materiais de serviço postal mantidos para venda (por exemplo, selos);
h. Serviços em andamento, incluindo:
i. Materiais educacionais (didáticos) ou para treinamento;
j. Serviços a clientes (por exemplo, serviços de consultoria e informática) que são vendidos sob valores normais de mercado em transação sem favorecimentos; e
k. Terrenos e propriedades mantidos para a venda.

Custo histórico

A quantia fornecida para se adquirir ou desenvolver um ativo, o qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa ou o valor de outra quantia fornecida à época de sua aquisição ou desenvolvimento.

O termo "custo histórico" também pode ser apresentado como "modelo de custo" ou, genericamente, como "mensuração baseada em custos".

Custo corrente de reposição

É o custo que a entidade incorreria para adquirir o mesmo ativo na data da demonstração contábil.

Valor realizável líquido

É o preço estimado de venda no curso normal das operações, menos os custos estimados para a conclusão e os custos estimados de venda, troca ou distribuição.

O valor realizável líquido pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para vender. O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores bem informados e dispostos a isso, não sendo específico para a entidade.

4.2. MENSURAÇÃO

4.2.1. Bases de Mensuração

Os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo histórico ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor, exceto:

a. Os estoques adquiridos por meio de transação sem contraprestação, que devem ser mensurados pelo seu valor justo na data da aquisição;
b. Os bens de almoxarifado, que devem ser mensurados pelo preço médio ponderado das compras, em conformidade com o inciso III do art. 106 da Lei 4.320/1964.

Devem ser mensurados pelo custo histórico ou pelo custo corrente de reposição, dos dois o menor, os estoques mantidos para:

a. Distribuição gratuita ou por valor irrisório;
   Exemplo: produtos a serem distribuídos por meio de cesta básica

b. Consumo no processo de produção de mercadorias a serem distribuídas gratuitamente ou por valor irrisório.
   Exemplo: estoque para merenda escolar (quando a entidade possui merendeira que prepara a comida)

4.2.2. Custo dos Estoques

O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

O custo de aquisição compreende:

a. O preço de compra;
b. Os impostos de importação e outros tributos não recuperáveis;
c. Frete (transporte);
d. Seguro;
e. Manuseio; e
f. Outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e suprimentos.

Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

O custo de transformação inclui aqueles relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como:

a. Mão-de-obra direta;
b. Alocação sistemática de custos indiretos de produção, variáveis e fixos, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

Os custos indiretos de produção são classificados em variáveis ou fixos, se variam ou não diretamente com o volume de produção.

A alocação dos custos fixos e variáveis incorridos na melhoria de terrenos ”brutos” mantidos para a venda em empreendimentos comerciais ou residenciais pode incluir, por exemplo custos relacionados ao paisagismo, drenagem, assentamento de tubulação para conexão das instalações, etc.

São exemplos de itens que não devem ser incluídos no custo dos estoques e reconhecidos como VPD do período em que são incorridos:

a. Valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;

b. Despesa de armazenamento, a menos que sejam necessárias ao processo produtivo, como entre uma ou outra fase de produção;
c. Despesa administrativas que não contribuem para trazer os estoques ao seu local e condição atuais; e
d. Despesa de comercialização.

O ente deve usar o critério de valoração de custo uniforme para todos os estoques que possuam natureza e uso semelhantes. Sempre que possível, deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais. Quando não for possível a identificação específica, o ente pode utilizar o critério primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado.

Os bens de almoxarifado devem ser mensurados pelo preço médio ponderado das compras, em conformidade com o inciso III do art. 106 da Lei 4.320/1964.

O lançamento inicial típico para contabilização de estoques adquiridos é o seguinte:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.5.x.x.xx.xx Estoques (P)
C 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (P)

4.2.3. Ajuste de Perdas de Estoques

O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado.

A prática de ajustar o valor de custo dos estoques para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda, troca, distribuição ou uso.

O lançamento para contabilização do ajuste de perdas de estoques para adequar ao valor realizável líquido é o seguinte:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.6.1.8.x.xx.xx VPD com Ajuste de Perdas de Estoques
C 1.1.5.9.x.xx.xx (-) Ajuste de Perdas de Estoques

4.2.4. Reconhecimento no Resultado

Quando os estoques são vendidos, trocados ou distribuídos, o valor contábil desses itens deve ser reconhecido como VPD do período em que a respectiva VPA é reconhecida.

Se não houver nenhuma VPA, a VPD é reconhecida quando os ativos são distribuídos ou o serviço é prestado. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques deve ser reconhecida como VPD do período em que a redução ou perda ocorrer.

Entretanto, alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como, por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria. Os estoques alocados a outro ativo compõem o custo desses ativos e são reconhecidos como VPD durante a sua vida útil.

Um exemplo de lançamento contábil para baixa de materiais de distribuição gratuita e reconhecimento no resultado é esse:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.3.12x.x.xx.xx VPD Distribuição de Material Gratuito
D 1.1.5.x.x.xx.xx Estoques (P)

4.3. EVIDENCIAÇÃO

As demonstrações contábeis devem divulgar:

a. As políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados;
b. O valor total escriturado em estoques e o respectivo desdobramento utilizado pelo ente;
c. O valor de estoques reconhecido como VPD durante o período;
d. O valor de qualquer ajuste de perdas de estoques reconhecida no resultado do período;
e. As circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão da redução de estoques; e
f. O valor escriturado de estoques dados como garantia a passivos.

As classificações mais comuns são: mercadorias para revenda, produtos e serviços acabados, matérias-primas e almoxarifado. O ente também pode ter trabalhos em andamento classificáveis como estoques de materiais em elaboração.

5. 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.

A normatização dos procedimentos contábeis relativos ao ativo imobilizado foi elaborada em consonância com a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) – 07 – Ativo Imobilizado.

Os procedimentos deste Manual aplicam-se ao ativo imobilizado com exceção dos ativos biológicos, produtos agrícolas, direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes. A exceção não se aplica aos ativos imobilizados utilizados para desenvolver ou manter esses ativos, os quais deverão observar os procedimentos aqui descritos.

Os procedimentos de reconhecimento e mensuração de ativos imobilizados devem ser aplicados também para bens do patrimônio cultural que possuem, além de seu valor cultural, benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. É o caso, por exemplo, de um prédio histórico usado como escritório.

Os itens do ativo imobilizado estão sujeitos à depreciação ou exaustão, cuja apuração deve ser feita mensalmente, quando o item do ativo estiver em condições de uso. Ao final de cada exercício financeiro recomenda-se que a entidade realize a revisão da vida útil e do valor residual do item do ativo. Ao fim da depreciação e da exaustão o valor líquido contábil deve ser igual ao valor residual.

5.1. DEFINIÇÕES

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, cuja utilização se dará por mais de um período[33] (exercício).

Bens Móveis

Compreende os bens 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. 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 os bens vinculados ao terreno (solo) que não podem ser retirados sem destruição ou danos. 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: compreendem 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/dominicais: compreendem 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, dentre outros.
c. Bens de uso comum do povo: podem ser entendidos como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público.
d. Bens imóveis em andamento: compreendem 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.

---

[33] Devido à falta de critério uniforme, o § 2º do art. 15 da Lei nº 4.320/1964 diferencia o material permanente do material de consumo, com base na duração do material (dois anos):

§2º Para efeito de classificação da despesa, considera-se material permanente o de duração superior a dois anos.

Entretanto, para se classificar um item como ativo imobilizado deve-se observar se ele atende à definição e aos critérios de reconhecimento. Para maiores informações a respeito das diferenças entre material permanente e ativo imobilizado, consulte o item 4.6.1.1 da Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários"

e. Demais bens imóveis: compreendem os demais bens imóveis não classificados anteriormente. Exemplo: bens imóveis locados para terceiros, imóveis em poder de terceiros, dentre outros bens.

Valor Líquido Contábil

É o valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada, bem como das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

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 preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

Depreciação

É a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Valor Depreciável

É o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Exaustão

É a redução do valor, decorrente da exploração dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Valor Residual de um Ativo

É o valor estimado que a entidade obteria com a alienação 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 efetuado 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

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.

5.2. RECONHECIMENTO

5.2.1. 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.

Itens como peças de reposição, equipamentos sobressalentes e equipamentos de manutenção devem ser reconhecidos como ativo imobilizado, quando atenderem à definição. Caso não atendam a definição de ativo imobilizado, devem ser classificados como estoques.

Equipamentos militares especializados geralmente se enquadram na definição de ativo imobilizado, devendo ser reconhecidos como ativo.

5.2.2. 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.

5.2.3. 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 o 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.

5.2.4. 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.

5.2.4.1. Ativos de Infraestrutura

Ativos de infraestrutura são ativos que normalmente podem ser conservados por um número significativamente maior de anos do que a maioria dos bens do ativo imobilizado. Para serem 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. Exemplos desses ativos incluem

redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas, calçadões, dentre outros.

O reconhecimento e a mensuração dos ativos de infraestrutura seguem a mesma base utilizada para os demais ativos imobilizados.

Para os casos de reconhecimento inicial e para ajustes ou reclassificações em atendimento às novas práticas contábeis, não havendo nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado devido a sua natureza especializada, o valor justo pode ser estimado usando-se o custo de reposição depreciado.

O custo de reposição de um ativo é o custo para repor seu potencial de serviço bruto. Este custo é depreciado para refletir o ativo na sua condição atual. Um ativo pode ser reposto por meio da reprodução do ativo existente ou por meio da reposição do potencial de serviço bruto. O custo de reposição depreciado é mensurado como a reprodução ou o custo de reposição do ativo, o que for mais baixo, menos a depreciação acumulada calculada com base neste custo para refletir o potencial de serviço já consumido ou esgotado do ativo.

Em diversos casos, esse custo de reposição depreciado pode ser estabelecido com referência ao preço de compra dos componentes usados para produzir um ativo similar, com semelhante potencial de serviços remanescentes.

Dessa forma, para se determinar o valor desses ativos, deve-se determinar a condição e estado físico desses bens, para que se possa aplicar um percentual como fator de depreciação de períodos anteriores a fim de se refletir seu valor justo.

Em relação à depreciação dos ativos de infraestrutura, recomenda-se que cada componente de um item com custo significativo em relação ao custo total do item seja depreciado separadamente. Por exemplo, pode ser necessário que se deprecie separadamente a pavimentação, estruturas, meios-fios e canais, calçadas, pontes e iluminação de um sistema de rodovias. Deve-se analisar ainda se um componente considerado significativo tem a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos de outros componentes significativos do mesmo item, pois nesse caso, esses componentes podem ser agrupados no cálculo da depreciação.

5.2.4.2. Bens do Patrimônio Cultural

O artigo 216 da Constituição Federal de 1988, conceitua patrimônio cultural como sendo os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira. Esse artigo prevê o reconhecimento dos bens culturais como patrimônio a ser preservado pelo Estado em parceria com a sociedade e define que o poder público com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação e outras formas de acautelamento e preservação.

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 ao longo do tempo mesmo se sua condição física se deteriorar;
d. Pode ser difícil estimar sua vida útil, a qual em alguns casos pode ser centenas de anos.

O reconhecimento e a mensuração desses ativos são facultativos. Porém, caso sejam registrados pelo ente, devem ser evidenciados conforme as normas apresentadas neste Manual.

Um prédio histórico utilizado como escritório, pode possuir benefício econômico ou potencial de serviços além de seu valor cultural, neste caso, o ativo deve ser reconhecido e mensurado na mesma base de outros ativos imobilizados

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.

5.2.5. Custos Subsequentes

O custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido como ativo sempre que, cumulativamente:

a. For provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e
b. 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). Esses custos são reconhecidos no resultado do exercício quando incorridos.

A entidade deve reconhecer no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da reposição de parte desse item, 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 desreconhecido.

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.

5.2.6. 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 fato deve ser evidenciado em notas explicativas.

Exemplo:

- Lançamentos no ente público que transfere o ativo imobilizado

Quando o ativo imobilizado tem vida útil econômica limitada e o ente público realiza o procedimento de depreciação, apura-se o valor líquido contábil do bem, conforme o lançamento contábil:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.8.X.XX.XX (-) Depreciação Acumulada
D 1.2.3.9.X.XX.XX (-) Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado
C 1.2.3.1.X.XX.XX Bens Móveis

Após a apuração do valor líquido contábil do bem, faz-se o lançamento de entrega do bem, conforme o lançamento contábil:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.5.X.X.XX.XX Desincorporação de Ativos
C 1.2.3.1.X.XX.XX Bens Móveis

- Lançamentos no ente que recebeu o ativo imobilizado:

Natureza da informação: patrimonial

D – 1.2.3.1.X.XX.XX Bens Móveis (recebido)
C – 4.6.3.X.X.XX.XX Ganhos com Incorporação de Ativos

No exemplo acima, o ente público atribuiu ao ativo o valor constante no termo de transferência do bem.

5.3. MENSURAÇÃO

Antes de iniciar os procedimentos usuais de mensuração descritos nesta seção, é importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos nesse capítulo.

Um item do 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:

a. Seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
b. 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;

São 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 as despesas administrativas e outros gastos 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.

5.3.1. Mensuração Inicial do Custo

Para a mensuração inicial do custo de um item de ativo imobilizado pode haver duas alternativas:

a. A do preço à vista; ou
b. O 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.

Exemplo:

Um órgão público adquiriu a prazo uma máquina para uso em suas atividades por R$ 240.000,00, para pagamento em quatro parcelas mensais iguais de R$ 60.000,00. Se essa máquina fosse adquirida à vista custaria R$ 200.000,00.

1. Registro Contábil da compra da máquina:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.1.1.01.00	Máquinas, Aparelhos, Equipamentos e Ferramentas	200.000,00
D 2.1.2.8.1.00.00	(-) Encargos Financeiros a Apropriar – Interno	40.000,00
C 2.1.3.1.1.00.00	Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a Curto Prazo	240.000,00

2. Reconhecimento dos Juros – Primeiro Mês

Sabendo que a taxa da transação é de 7,7138% ao mês, tem-se:

Parcelas	Saldo	Juros	Amortização	Parcela (juros + amort)	saldo devedor
1	200.000,00	15.427,69	44.572,31	60.000,00	155.427,69
2	155.427,69	11.989,46	48.010,54	60.000,00	107.417,15
3	107.417,15	8.285,99	51.714,01	60.000,00	55.703,14
4	55.703,14	4.296,86	55.703,14	60.000,00	0,00
		40.000,00	**200.000,00**	**240.000,00**	

Natureza da informação: patrimonial

D	3.4.1.1.X.XX.XX	Juros e Encargos da Dívida Contratual	15.427,69
C	2.1.2.8.1.00.00	(-) Encargos Financeiros a Apropriar - Interno	15.427,69

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.

Ainda no caso de permuta, o ativo adquirido deverá ser mensurado pelo valor justo 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.

5.3.2. Mensuração Após o Reconhecimento

Após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado com base neste Manual, a entidade deve mensurar esses itens escolhendo entre o Modelo do Custo - onde o item do ativo é evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas, ou pelo Modelo da Reavaliação – onde o item do ativo, cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente, deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes, devendo a política adotada ser uniforme em cada 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, para o qual 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 reprodução (replicação), 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.

5.4. REAVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, se após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo imobilizado a entidade adotar esse modelo de mensuração é necessário que periodicamente esses bens passem por um processo visando adequar o seu valor contábil.

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 de seu valor contábil registrado, exige-se nova reavaliação. Os itens do ativo que sofrerem mudanças significativas no valor justo necessitam de reavaliação anual. Reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo, para esses casos as entidades podem reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos, devendo ser realizada somente se houver necessidade.

As empresas estatais dependentes seguem normas específicas quanto à reavaliação.

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 toda a classe de contas do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo seja reavaliada.

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:

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 por meio da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda por meio 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 ou de 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[34], 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.

5.4.1. 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 modelo tem por principal referência o valor de mercado.

Em consonância com o previsto nas normas brasileiras de contabilidade do setor público, se o valor contábil da classe do ativo aumentar em virtude da reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta de reserva de reavaliação. Entretanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo por reavaliação da classe do ativo anteriormente reconhecido no resultado.

Se o valor contábil de uma classe do ativo diminuir em virtude da 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 de reavaliação relativa a ativos individuais devem ser feitas dentro da classe à qual o ativo pertence.

Exemplo:

Um ente público procedeu a reavaliação de seus ativos:

- Apuração do valor líquido contábil pela baixa da depreciação acumulada:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.8.X.XX.XX (-) Depreciação acumulada
C 1.2.3.X.X.XX.XX Ativo Imobilizado

- Valorização do Ativo pela Reavaliação

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.X.X.XX.XX Ativo Imobilizado
C 2.3.6.1.X.XX.XX Reserva de Reavaliação do Ativo Imobilizado

A reserva de reavaliação do patrimônio líquido decorrente do ativo imobilizado deverá ser realizada quando:

a. Pelo desreconhecimento ou alienação do ativo.

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 desreconhecido 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.

[34] Tabela Fipe é o nome dado à divulgação realizada pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Fipe) e expressa os preços médios de veículos no mercado nacional.

Exemplo:

Depreciação no valor de R$ 100,00 incidente sobre o ativo reavaliado. A depreciação incidente sobre o ativo com base em seu custo histórico seria no valor de R$ 70,00, ou seja, a reavaliação do ativo resultou em acréscimo de depreciação no valor de R$ 30,00.

D	3.3.3.X.X.XX.XX	Depreciação, Amortização e Exaustão	70,00
D	2.3.6.1.X.XX.XX	Reserva de Reavaliação do Ativo Imobilizado	30,00
C	1.2.3.8.X.XX.XX	(-) Dep., Amortização e Exaustão Acumuladas	100,00

As transferências da reserva de reavaliação para resultados acumulados não transitam pelo resultado do período.

Os entes públicos que ainda não tenham um controle patrimonial adaptado para o registro da reserva de reavaliação e que estão reconhecendo os aumentos ou diminuições relativas à reavaliação de seus ativos no resultado patrimonial do período, conforme procedimento facultativo previsto na 7ª edição do MCASP, deverão fazer os ajustes necessários para a contabilização conforme o previsto nas normas brasileiras de contabilidade do setor público. A partir do ano de 2021, não será mais admitido o reconhecimento facultativo dos aumentos ou diminuições relativas à reavaliação de seus ativos diretamente no resultado do exercício.

5.5. DEPRECIAÇÃO

Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação sistemática durante esse período. A depreciação têm como característica fundamental a redução do valor do bem e se inicia a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso. A causa que influencia a redução do valor é a existência de duração limitada, prazo legal ou contratualmente limitado.

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 por meio da depreciação, atendendo ao regime de competência.

Assim, é importante verificar que o reconhecimento da depreciação se encontra 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 (VPD).

Para efetuar 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 VPD de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

A depreciação cessa quando do término de vida útil do ativo ou quando ele é desreconhecido. Ao final da vida útil, o valor contábil do ativo 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.

A depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado temporariamente de uso.

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.

Assim, as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas deverão ser estabelecidas pelo próprio ente, de acordo com as características particulares da sua utilização. 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.

Assim, 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 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. Por exemplo, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura de uma aeronave e os motores da aeronave, sejam eles 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. Nesse caso, os 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 VPD 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.

Em regra, observam-se os seguintes efeitos nas demonstrações:

Reflexos Patrimoniais da Depreciação, Amortização e Exaustão	
Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)	**Balanço Patrimonial (BP)**
Variação Patrimonial Diminutiva (VPD)	Conta Retificadora do Ativo
3.3.3.x.x.xx.xx Depreciação, Exaustão e Amortização	1.2.x.x.x.xx.xx (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas
Diminui o Resultado Patrimonial	Diminui o Ativo e o Patrimônio Líquido, por meio da redução do resultado do exercício

5.5.1. **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.

Valor depreciável = valor contábil bruto – valor residual

5.5.2. Métodos de Depreciação

O método de depreciação deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são 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 depreciados 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.

O método da soma dos dígitos resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil. Esse é o método mais adequado para itens como, por exemplo, veículos, que costumam ter uma depreciação maior nos primeiros anos de uso.

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.

5.5.2.1. Caso Prático 1

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:

Caso Prático 1			
Ano	**Depreciação**	**Depreciação Acumulada**	**Valor Líquido Contábil**
1	R$ 400,00	R$ 400,00	R$ 2.200,00
2	R$ 400,00	R$ 800,00	R$ 1.800,00
3	R$ 400,00	R$ 1.200,00	R$ 1.400,00
4	R$ 400,00	R$ 1.600,00	R$ 1.000,00
5	R$ 400,00	R$ 2.000,00	R$ 600,00
			Valor Residual = R$ 600,00

5.5.2.2. Caso Prático 2

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:

Caso Prático 2			
Ano	**Depreciação**	**Depreciação Acumulada**	**Valor Líquido Contábil**
1	5/15*2000,00 = R$ 666,67	R$ 666,67	R$ 1.933,33
2	4/15*2000,00 = R$ 533,33	R$ 1.200,00	R$ 1.400,00
3	3/15*2000,00 = R$ 400,00	R$ 1.600,00	R$ 1.000,00
4	2/15*2000,00 = R$ 266,67	R$ 1.866,67	R$ 733,33
5	1/15*2000,00 = R$ 133,33	R$ 2.000,00	R$ 600,00
			Valor Residual = R$ 600,00

5.5.2.3. Caso Prático 3

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:

Caso Prático 3			
Ano	**Depreciação**	**Depreciação Acumulada**	**Valor Líquido Contábil**
1	R$ 200,00	R$ 200,00	R$ 2.400,00
2	R$ 200,00	R$ 400,00	R$ 2.200,00
3	R$ 200,00	R$ 600,00	R$ 2.000,00
4	R$ 200,00	R$ 800,00	R$ 1.800,00
5	R$ 200,00	R$ 1.000,00	R$ 1.600,00
6	R$ 200,00	R$ 1.200,00	R$ 1.400,00
7	R$ 200,00	R$ 1.400,00	R$ 1.200,00
8	R$ 200,00	R$ 1.600,00	R$ 1.000,00
9	R$ 200,00	R$ 1.800,00	R$ 800,00
10	R$ 200,00	R$ 2.000,00	R$ 600,00
			Valor Residual = R$ 600,00

5.5.3. **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 destacar 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 à 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 utilizados nos casos em que o ente, após ajustar seu patrimônio a valor justo, começar a depreciar os bens já utilizados. Nesse caso, o controle patrimonial deverá ocorrer separadamente, para os bens utilizados e para os bens adquiridos na condição de novos, construídos, ou produzidos, já que possuirão vida útil diferenciadas.

Exemplo:

- O ente público deverá apropriar mensalmente no Sistema de Controle Patrimonial a redução do valor do bem pelo desgaste com o uso ou pela deterioração física pela ação da natureza ou pela obsolescência do veículo, conforme o lançamento:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.3.3.X.X.XX.XX Depreciação, Amortização e Exaustão
C 1.2.3.8.X.XX.XX (-)Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas

A depreciação e a exaustão deverão ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo (bem) seja igual ao valor residual.

5.6. EXAUSTÃO

A exaustão é realizada para elementos de recursos naturais esgotáveis que tiverem a vida útil econômica limitada e têm como característica fundamental a redução do valor do bem e a principal causa da redução do valor é a exploração.

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 t/500.000 t = 8%
Exaustão = 8% 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.

5.7. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

A entidade deve avaliar se há alguma indicação de que o ativo imobilizado possa ter sofrido perda ao 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, ou seja, reflete o declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla.

A redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação. A depreciação 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 a redução ao valor recuperável é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável.

Para determinar se o ativo imobilizado deve ser objeto de redução ao valor recuperável, a entidade deve observar o capítulo 7 desse Manual o qual dispõe sobre os procedimentos aplicáveis para os ativos geradores de caixa e não- geradores de caixa.

5.8. DESRECONHECIMENTO DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO IMOBILIZADO

O desreconhecimento 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 desreconhecido, os ganhos ou perdas decorrentes desta baixa devem ser reconhecidos no resultado patrimonial.

Os ganhos ou perdas decorrentes do desreconhecimento 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.

Exemplo:

- Apuração do valor líquido contábil do bem:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.8.X.XX.XX (-) Depreciação Acumulada
C 1.2.3.1.X.XX.XX Bens Móveis

- Registro do desreconhecimento do valor contábil do ativo e da entrada em caixa do valor referente a receita da venda, com apuração do ganho na operação:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.X.XX.XX Caixa ou Equivalentes de Caixa
C 1.2.3.1.X.XX.XX Bens Móveis
C 4.6.2.2.X.XX.XX Ganho com a Alienação de Imobilizado

Nesse exemplo, o bem foi vendido com valor acima do valor contábil, com registro de ganho em conta de variação patrimonial aumentativa (VPA).

- Registro do desreconhecimento do valor contábil do ativo e da entrada em caixa do valor referente a receita de venda, com registro da perda de valor do ativo:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.X.XX.XX Caixa ou Equivalentes de caixa
D 3.6.2.2.X.XX.XX Perdas com Alienação de Imobilizado
C 1.2.3.1.X.XX.XX Bens Móveis

No exemplo acima, o bem foi vendido abaixo do valor contábil, sendo registrado perda do valor do ativo em conta de variação patrimonial diminutiva (VPD).

5.9. EVIDENCIAÇÃO

Recomenda-se divulgar, para cada grupo de ativo imobilizado reconhecido nas demonstrações contábeis:

a. Os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
b. Os métodos de depreciação utilizados;
c. As vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas;
d. 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
e. 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 uma classe do ativo imobilizado seja contabilizada 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:

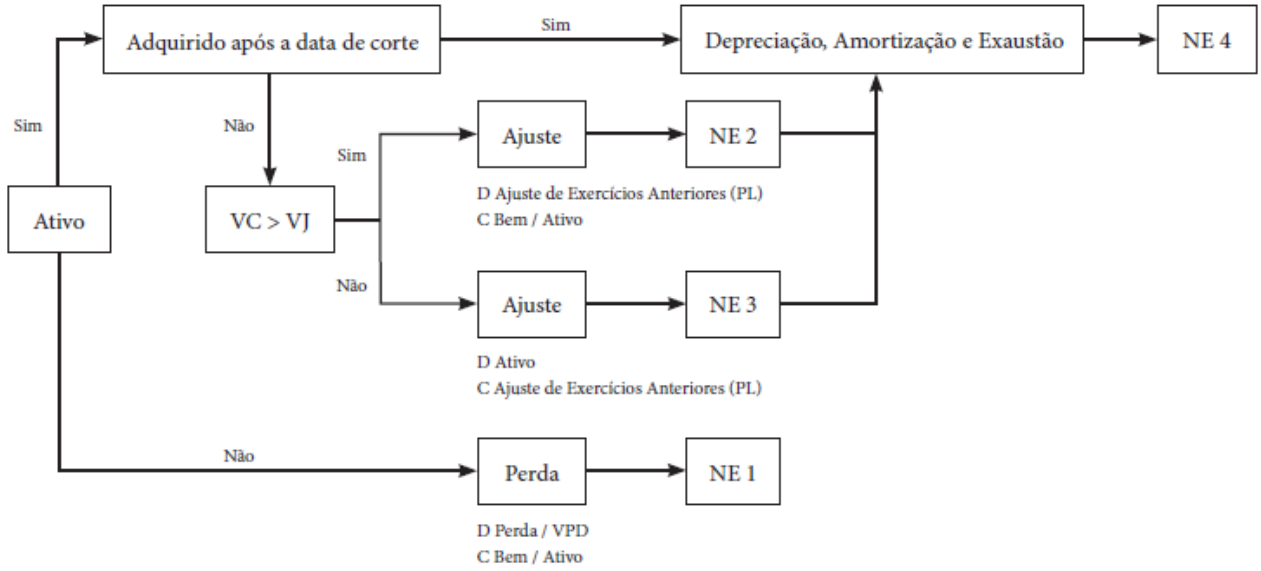
a. O valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso;
b. O valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação;
c. O valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso ativo; e
d. O valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo modelo 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 na data de aquisição.

5.10. ESQUEMA DE IMPLEMENTAÇÃO DA AVALIAÇÃO E DEPRECIAÇÃO DE BENS PÚBLICOS

A Administração Pública, de uma forma geral, não aplicava 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, com a finalidade de auxiliar os entes, segue um esquema para a introdução das práticas de avaliação e depreciação/amortização/exaustão, com a descrição do passo a passo e das informações que devem ser divulgadas em notas explicativas:



Legenda:
VC = Valor contábil
VJ = Valor justo
NE = nota explicativa

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 lançamento

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 a Valor Recuperável.

5.10.1. Passo a Passo

1. 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 e 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).
2. Analisar a data de aquisição do bem:
    a. Bem adquirido no ano de início da implantação da depreciação/ amortização/ exaustão: deve ser depreciado sem que seja necessário realizar uma avaliação de seu valor justo.
    b. Bem adquirido antes do ano da implantação da depreciação / amortização / exaustão no ente (antes da 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, serem implantados os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Para estes bens, os procedimentos de avaliação e depreciação/amortização/exaustão podem ser feitos por etapas, considerando as condições operacionais de cada órgão e entidade.

Observação: 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).

5.10.2. Notas Explicativas

- NE 1 – Perdas:
    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 quais itens do 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.

- NE 4 - Depreciação:

A entidade deverá divulgar, para cada classe de ativo:

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.

6. 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.

A normatização dos procedimentos contábeis relativos ao ativo intangível foi elaborada em consonância com a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 08 – Ativo Intangível.

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 entes que reconhecerem e mensurarem os ativos intangíveis do patrimônio cultural que possuem, além de seu valor cultural, potencial de serviços, devem evidenciar esses bens conforme as normas desse Manual.

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 comércio) 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; e
h. Custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis resultantes dos direitos contratuais de seguradora segundo contratos de seguro.

6.1. DEFINIÇÕES

Ativo Intangível

É um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

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.

Amortização

É a alocação sistemática do valor amortizável do ativo intangível ao longo da sua vida útil.

Valor Contábil

É o montante pelo qual o ativo é reconhecido após a dedução da amortização acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

6.2. PROCEDIMENTOS PARA IDENTIFICAR UM ATIVO INTANGÍVEL

Um ativo enquadra-se na condição de ativo intangível quando pode ser identificável, controlado e gerador de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. 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 potencial de serviços 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 potencial de serviços de outra forma.

No entanto, existem casos excepcionais, como ao se tratar de pessoal. O controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços 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.

6.3. RECONHECIMENTO

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:
    i. For provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
    ii. 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 potencial de serviços esperados, 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 – sem similar no mercado – 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:

a. Aquisição separada;
b. Geração interna; e
c. Aquisição por meio de transações sem contraprestação.

6.3.1. 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 potencial de serviços esperados, incorporados no ativo, fluírem a seu favor.

O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

a. Seu preço de compra, acrescido de 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:

a. Custos de pessoal incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento);
b. Honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e
c. Custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

São exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível:

a. Gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
b. Gastos da transferência das atividades para novo local (incluindo custos de treinamento); e
c. Gastos administrativos e outros indiretos.

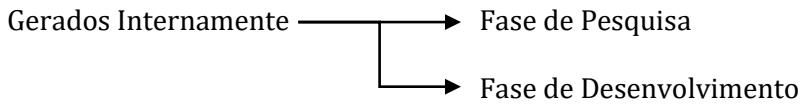
O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os gastos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado.

O ativo intangível adquirido em separado pode ser mensurado de maneira confiável quando é pago em dinheiro ou por outros ativos monetários. Se o ativo intangível não é pago pelo preço à vista, a diferença entre o preço pago e o preço à vista, deve ser reconhecida como variação patrimonial diminutiva com juros.

6.3.2. 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.

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.

6.3.2.1. 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 potencial de serviços . Portanto, tais gastos são reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

São exemplos de atividades de pesquisa:

a. Atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
b. Busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
c. Busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
d. Formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

6.3.2.2. Fase de desenvolvimento

São exemplos de atividades de desenvolvimento:

a. Projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
b. Projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
c. Projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial ou fornecimento de serviços; e
d. Projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados; e
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 potencial 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.

Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço e outros itens de natureza similar gerados internamente, não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento das operações da entidade, por este motivo esses itens não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

6.3.2.3. 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.

O custo do ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis necessários à criação, à produção e à preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração. São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

a. Custos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;
b. Custos de benefícios a empregados relacionados à geração do ativo intangível;
c. Taxas de registro de direito legal; e
d. Amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

Os seguintes itens não são componentes do custo do ativo intangível gerado internamente:

a. Gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;
b. Ineficiências identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o ativo atingir o desempenho planejado; e
c. Gastos com treinamento de pessoal para operar o ativo.

6.3.3. 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 contraprestação, 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.

O ativo intangível adquirido por meio de transação sem contraprestação é mensurado inicialmente pelo valor justo na data da aquisição e não constitui uma reavaliação. Posteriormente ao reconhecimento inicial pelo valor justo, esses ativos poderão utilizar o modelo de reavaliação, caso seja necessário.

6.4. PERMUTA DE ATIVOS

Os ativos intangíveis podem ser adquiridos por meio de permuta por um ou mais ativos não monetários, ou pela combinação de ativos monetários e não monetários.

Uma das condições de reconhecimento de ativo intangível deve ser a mensuração do seu custo confiavelmente.

Os ativos intangíveis recebidos e cedidos que forem mensurados confiavelmente serão avaliados pelo valor justo. Caso o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido sejam mensurados confiavelmente, o valor justo do ativo cedido será utilizado para determinar o custo. Se o ativo adquirido não for mensurável pelo valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido.

6.5. PATRIMÔNIO CULTURAL INTANGÍVEL

Alguns entes podem possuir ativos intangíveis do patrimônio cultural com valores expressivos, que foram adquiridos ao longo dos anos por meio de compra, doação, desapropriação. Entretanto, esses bens raramente são reconhecidos, pois pode haver impedimentos legais ou sociais para utilizá-los e também dificuldade na capacidade de gerar fluxos de caixa.

Os entes não estão obrigados a reconhecer e mensurar os ativos intangíveis do patrimônio cultural, entretanto, caso o ente reconheça devem ser evidenciados conforme as normas aqui apresentadas.

Podem ser reconhecidos como patrimônio cultural os ativos intangíveis que têm relevância cultural, ambiental ou histórica, como por exemplo gravações de eventos históricos significativos, direitos de uso da imagem de pessoa pública em selos postais ou em moedas.

Geralmente o benefício econômico ou o potencial de serviços referente aos ativos intangíveis do patrimônio cultural são limitados às suas características culturais. Entretanto, existem alguns ativos intangíveis do patrimônio cultural que possuem benefícios econômicos ou potencial de serviços que ultrapassam o seu valor cultural, devendo ser reconhecidos e mensurados na mesma base dos ativos intangíveis geradores de caixa.

Os bens do patrimônio cultural intangível apresentam certas características que não são exclusivas, tais como:

1. seu valor cultural, ambiental e histórico é improvável de ser totalmente refletido em valor financeiro baseado a preços de mercado;
2. obrigações legais ou estatutárias podem impor proibições ou severas restrições à sua alienação por venda;
3. seu valor pode aumentar ao longo do tempo; e
4. pode ser difícil estimar sua vida útil que pode ser de centenas de anos, em alguns casos.

6.6. MENSURAÇÃO

Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

Após o seu reconhecimento inicial, o órgão ou entidade deve escolher reconhecer um ativo intangível pelo modelo de custo, menos a amortização e a eventual perda por redução ao valor recuperável acumuladas, ou pelo modelo de reavaliação, quando aplicável.

Como já descrito anteriormente, é importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a amortização o para o caso do ativo intangível). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos neste capítulo.

6.7. REAVALIAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL

Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, se após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo intangível a entidade adotar o modelo de reavaliação é necessário que periodicamente esses bens passem por um processo visando à adequação do seu valor contábil.

A frequência com que as reavaliações são realizadas depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo intangível que serão reavaliados. Quando o valor justo de um ativo intangível 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. Reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo, para esses casos as entidades podem reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos, devendo ser realizada somente se houver necessidade.

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. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado, utilizando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.

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.

Os itens de uma classe de ativos intangíveis devem ser reavaliados simultaneamente para evitar a reavaliação de apenas alguns ativos.

Uma classe de contas do ativo intangível é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classes de contas do ativo intangível:

a. Marcas;
b. Títulos de publicação;
c. Softwares para computador;
d. Licenças;
e. Direitos autorais, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais;
f. Receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos; e
g. Ativos intangíveis em desenvolvimento.

6.7.1. 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.

O modelo de reavaliação deve ser aplicado se o valor justo do ativo puder ser determinado em referência a mercado ativo na data de avaliação posterior.

Caso um item de uma classe de ativo intangível não possa ser reavaliado porque não existe mercado ativo para ele, este item deverá ser mensurado pelo custo menos a amortização acumulada e a redução ao valor recuperável acumuladas.

Se o valor justo de ativo intangível reavaliado não puder mais ser mensurado em referência a mercado ativo, o valor contábil desse ativo deve ser o valor reavaliado na data da última reavaliação em referência ao mercado ativo, menos quaisquer subsequentes amortizações e perdas por redução ao valor recuperável acumuladas. O fato de não mais existir mercado ativo para o intangível reavaliado pode indicar que o ativo foi objeto de redução ao valor recuperável, devendo ser testado.

Conforme previsto nas normas brasileiras de contabilidade do setor público, se o valor contábil do ativo intangível aumentar em virtude da reavaliação, esse aumento deve 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 da classe do ativo anteriormente reconhecido no resultado.

Caso o valor contábil do ativo intangível diminua em virtude da 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 do saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela classe de ativo.

O saldo acumulado relativo à reavaliação do ativo intangível incluída no patrimônio líquido somente será transferido para resultados acumulados quando for realizado a baixa ou a alienação do ativo. Enquanto o ativo intangível for utilizado pela entidade parte da reserva de reavaliação poderá ser realizada, neste caso o valor da reserva de reavaliação a ser realizado é a diferença entre a amortização baseada no valor contábil reavaliado do ativo e a amortização que teria sido reconhecida com base no custo histórico original do ativo.

As transferências da reserva de reavaliação para resultados acumulados não transitam pelo resultado do período.

Os entes públicos que ainda não tenham um controle patrimonial adaptado para o registro da reserva de reavaliação e que estão reconhecendo os aumentos ou diminuições relativas à reavaliação de seus ativos no resultado patrimonial do período, conforme procedimento facultativo previsto na 7ª edição do MCASP, deverão fazer os ajustes necessários para a contabilização conforme o previsto nas normas brasileiras de contabilidade do setor público. A partir do ano de 2021, não será mais admitido o reconhecimento facultativo dos aumentos ou diminuições relativas à reavaliação de seus ativos diretamente no resultado do exercício.

6.7.2. Ativo intangível mensurado após o reconhecimento utilizando o modelo da reavaliação

Para os ativos intangíveis que forem contabilizados a valor reavaliados, a entidade deverá divulgar:

a. Por classe de ativos intangíveis:
   i. a data efetiva da reavaliação;
   ii. o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados; e
   iii. a diferença entre o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados e o valor desses ativos se utilizado o modelo de custo;

b. O saldo da reavaliação relacionada aos ativos intangíveis, no início e no final do período contábil, indicando as variações ocorridas nesse período e eventuais restrições à distribuição do saldo aos proprietários; e

c. Os métodos e as premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos ativos.

Para efeitos de divulgação a entidade poderá agrupar as classes de ativos reavaliados em classes maiores, desde que os ativos intangíveis tenham sido mensurados pelo modelo de reavaliação.

É recomendável que a entidade informe em notas explicativas os ativos intangíveis que foram totalmente amortizados e que ainda estejam em uso e também os ativos intangíveis significativos que são controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos pois não atendem aos critérios de reconhecimento.

6.8. AMORTIZAÇÃO

A amortização é realizada para elementos patrimoniais de direitos de propriedade e bens intangíveis que tiverem a vida útil econômica limitada e têm como característica fundamental a redução do valor do bem.

6.8.1. 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".

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, indicam 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.

6.8.2. 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.

6.8.3. 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 método linear (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.

6.8.4. 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, cumulativamente:
   i. O valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado;
   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.

6.8.5. 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.

6.8.6. 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 existir indícios de que ativo intangível pode ter perdido valor.

6.8.7. 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.

6.9. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

Para determinar se o ativo intangível deve ser objeto de redução ao valor recuperável, a entidade deve observar o disposto no capítulo 7 desse manual, o qual dispõe sobre os procedimentos aplicáveis para os ativos geradores de caixa e não-geradores de caixa.

6.10. DESRECONHECIMENTO DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO INTANGÍVEL

O ativo intangível deve ser desreconhecido:

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 do desreconhecimento de ativo intangível devem ser determinados pela diferença ente 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.

6.11. EVIDENCIAÇÃO

Recomenda-se a entidade divulgar nas notas explicativas 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.

6.12. EXEMPLO DE CONTABILIZAÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL:

a) Contratação de empresa para desenvolvimento de software[35]

Empenho da Despesa:

D 6.2.2.1.1.00.00 Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar

D 8.2.2.1.1.00.00 Disponibilidade por Destinação de Recursos
C 8.2.1.1.2.00.00 DDR Comprometida por Empenho

Liquidação da Despesa:

D 1.2.4.1.1.02.00 Softwares em Desenvolvimento (P)[36]
C 2.1.3.X.X.XX.XX Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (F)
D 6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

D 8.2.1.1.2.00.00 DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.00.00 DDR Comp. por Liquidação e Entradas Compensatórias

Pagamento da Despesa:

D 2.1.3.X.X.XX.XX Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (F)
C 1.1.1.X.X.XX.XX Caixa e Equivalentes de Caixa (F)

D 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.00 Crédito Empenhado Liquidado Pago

D 8.2.1.1.3.00.00 DDR Comp. por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.00.00 DDR Utilizada

b) Transferência da Conta "Softwares em Desenvolvimento" para "Softwares", quando da conclusão do desenvolvimento:

D 1.2.4.1.1.01.00 Softwares (P)[2]
C 1.2.4.1.1.02.00 Softwares em Desenvolvimento (P)[2]

c) Amortização do Intangível:

D 3.3.3.2.1.XX.XX Amortização - Consolidação
C 1.2.4.8.1.XX.XX (-) Amortização Acumulada – Consolidação (P)

d) Redução ao Valor Recuperável de Intangível

D 3.6.1.6.1.XX.XX Redução ao Valor Recuperável de Intangíveis
C 1.2.4.9.1.XX.XX (-) Redução ao Valor Recuperável de Intangível (P)

[35] Observar a necessidade de registro do ato potencial (contrato assinado) em contas de controle, se for o caso.
[36] Conta do PCASP Estendido.

7. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

Este capítulo dispõe sobre os procedimentos que a entidade deve aplicar para determinar se o ativo é objeto de redução ao valor recuperável. Traz orientações a respeito de como as perdas por redução ao valor recuperável devem ser reconhecidas e também especifica quando a entidade deve reverter tais perdas e quais ativos são objeto de redução ao valor recuperável.

A redução ao valor recuperável pode ser aplicada para o ativo não-gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de prestar serviços) bem como para o gerador de caixa (objetivo principal de gerar retorno comercial). A mensuração dos ativos não geradores de caixa será tratada na seção 7.2.1, enquanto que a aferição dos ativos geradores de caixa será tratada na seção 7.2.2.

A normatização dos procedimentos contábeis relativos à redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 09– Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e na legislação brasileira, quando aplicável.

Já a normatização referente à redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa foi elaborada com base na NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa e na legislação brasileira, quando aplicável.

Para esta edição do manual, os procedimentos contábeis aqui descritos devem ser aplicados para a contabilização da redução ao valor recuperável de ativos (geradores ou não geradores de caixa), exceto:

a. Estoques;
b. Ativos advindos de contratos de construção;
c. Ativos financeiros que representem:
    i. Caixa;
    ii. Instrumento patrimonial de entidade não controlada (individual ou conjuntamente) ou não coligada;
    iii. Direito contratual para receber dinheiro ou outro ativo financeiro ou para permutar ativos e passivos financeiros em condições favoráveis;
    iv. Contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais não derivativos; e
    v. Contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais derivativos que possam ser liquidados por número fixo de instrumentos patrimoniais não derivativos;
d. Propriedades para investimento mensuradas pelo modelo do valor justo;
e. Ativo imobilizado (gerador ou não gerador de caixa) mensurado pelo valor de reavaliação;
f. Ativos intangíveis (geradores ou não de caixa) mensurados pelo valor de reavaliação;
g. Ativos tributários diferidos;
h. Ativos oriundos de benefícios a empregados;
i. Ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*);
j. Ativos biológicos relativos à atividade agrícola mensurados pelo valor justo líquido de despesas de venda;
k. Custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis oriundos de direitos contratuais do segurador em contratos de seguro; e
l. Ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda e mensurados pelo menor valor entre o valor contábil e o valor justo líquido de despesas de venda relacionadas a tais ativos e operações descontinuada.

Esses ativos tratam de questões específicas do setor público que exigem considerações adicionais e, por isso, foram excluídos. Além desses, esse capítulo exclui do seu alcance os ativos intangíveis que são regularmente reavaliados pelo seu valor justo. Entretanto, todos os outros ativos intangíveis (por exemplo, aqueles que são contabilizados pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada) devem ser objeto de redução ao valor recuperável.

7.1. DEFINIÇÕES

Redução ao valor recuperável

É a perda de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de ativo superior ao reconhecimento sistemático da redução do valor devido à depreciação. A redução ao valor recuperável reflete, portanto, o declínio na utilidade do ativo para a entidade que o controla.

Valor recuperável

É o maior montante entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo (ou da unidade geradora de caixa) e o seu valor em uso.

Unidade geradora de caixa

É o menor grupo identificável de ativos mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial que produz entradas de caixa pelo uso contínuo, as quais são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou grupos de ativos.

Valor justo líquido de despesas de venda

É o montante que pode ser obtido pela venda de ativo em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda.

Despesas de venda

São despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda do ativo, com exceção das despesas financeiras e de tributos sobre a renda.

Valor em uso de ativo não gerador de caixa

É o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo.

Valor em uso de ativo gerador de caixa

É o valor presente da estimativa dos fluxos de caixa futuros esperados do uso contínuo dos ativos e de sua alienação ao final de sua vida útil.

Mercado ativo

É o mercado no qual todas as seguintes condições existem:

a. Itens negociados no mercado são homogêneos;
b. Vendedores e compradores dispostos a negociar, normalmente, podem ser encontrados a qualquer momento; e
c. Preços estão disponíveis para o público.

Vida útil

É definida como:

a. O período durante o qual se espera que o ativo seja utilizado pela entidade; ou
b. O número de unidades de produção ou similar que se espera ser obtido do ativo pela entidade.

7.2. MENSURAÇÃO

Independentemente de ser gerador de caixa ou não, o ativo é objeto de redução ao valor recuperável quando o seu valor contábil exceder o seu valor recuperável. A entidade deve avaliar, na data das demonstrações contábeis, se há indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável. Se houver qualquer indicação, a entidade deve estimar esse valor. Se não houver indicação de potencial perda por redução ao valor recuperável, não é necessário que a entidade faça uma estimativa formal desse valor.

Independentemente da existência de qualquer indicação de redução ao valor recuperável, a entidade deve também testar, anualmente, o ativo intangível com vida útil indefinida ou ainda não disponível para uso, comparando seu valor contábil com seu valor recuperável. Esse teste pode ser realizado a qualquer momento durante o período contábil, desde que seja realizado no mesmo período todos os anos. No entanto, o mais recente cálculo detalhado do valor recuperável de serviço desse ativo, realizado em período anterior, pode ser utilizado no teste de redução ao valor recuperável para esse ativo no período corrente, desde que todos os critérios a seguir sejam atendidos:

a) Os ativos e os passivos que compõem a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence não mudaram, significativamente, desde o cálculo mais recente do valor recuperável;
b) O cálculo mais recente do valor recuperável de serviço resultou em montante que excedeu o valor contábil do ativo por margem substancial; e
c) A probabilidade é remota de que o cálculo corrente do valor recuperável de serviço seja menor do que o valor contábil do ativo, com base em análise de eventos que têm ocorrido e circunstâncias que têm mudado desde o cálculo mais recente do valor recuperável de serviço.

Em função das peculiaridades na mensuração da redução ao valor recuperável dos ativos geradores e dos não geradores de caixa, esse tópico será dividido em duas seções.

7.2.1. Mensuração de Ativo Não Gerador de Caixa

7.2.1.1. Identificação de perda ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa

Ao avaliar se há alguma indicação de que o ativo não gerador de caixa possa ser objeto de redução ao valor recuperável, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes Externas de Informação

a) Cessação, ou proximidade da cessação, da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo.

Exemplos:

i. Uma escola fechada por causa da falta de demanda de serviços escolares resultante do deslocamento da população a outras áreas, sendo que não há expectativa 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, sendo que a escola não pode ser fechada porque a mais próxima fica a 100 quilômetros. Não há previsão de aumento de matrículas de 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 as pessoas que permaneceram usam o serviço de ônibus, que é mais barato).

b) Mudanças significativas de longo prazo no ambiente tecnológico, legal ou de política governamental no qual a entidade opera, com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo.

Exemplos:

i. 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. É o caso de um 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;

ii. Ambiente legal ou de política de governo: O potencial de serviço de um ativo pode ser reduzido em função de uma mudança em uma lei ou em um regulamento. É o caso, por exemplo, de 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.

<u>Fontes Internas de Informação</u>

a) Evidência disponível de obsolescência ou dano físico do 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 ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, na extensão ou maneira em que o ativo é, ou se espera que seja utilizado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a operação a que o ativo pertence, planos para alienação do ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil do ativo, passando para definida em vez de indefinida.

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 ao valor recuperável. 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.

c) Decisão de interromper a construção do ativo antes da sua conclusão ou de estar em condição de uso. Um ativo que não vai ser terminado não pode proporcionar o serviço pretendido. Como exemplo temos uma construção que foi desativada devido à identificação de uma descoberta arqueológica no terreno ou devido a fatores ambientais.
d) Evidência de relatório interno indicando que o desempenho do serviço do ativo é, ou será, consideravelmente pior do que o esperado. Esses relatórios podem indicar que um ativo não está executando como esperado. Por exemplo, um relatório da secretaria de saúde sobre operações de uma clínica rural indicando que uma máquina de raio x usada pela clínica sofreu redução ao valor recuperável porque o custo de sua manutenção excedeu significativamente aquele incluído no orçamento original.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade identificar outros fatores de que um ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, exigindo que determine o seu valor recuperável.

Se houver indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, pode ser necessário revisar a vida útil remanescente, o método de depreciação, ou o valor residual do ativo, mesmo que nenhuma perda por redução ao valor recuperável tenha sido reconhecida para o ativo.

7.2.1.2. Mensuração do Valor Recuperável do Ativo Não Gerador De Caixa

Como visto, o valor recuperável de serviço é o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Cabe mencionar que nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Se qualquer desses valores exceder o valor contábil, o ativo não será objeto de redução ao valor recuperável e não é necessário estimar o outro valor.

7.2.1.2.1. Valor Justo Líquido de Despesas de Venda

O valor justo líquido de despesas de venda é o preço do contrato de compra e venda em transação sem favorecimentos, ajustado por despesas adicionais que sejam diretamente atribuíveis à alienação do ativo. Se não houver contrato de compra e venda, mas o ativo for negociado em mercado ativo, esse valor deve ser o preço de mercado do ativo menos as despesas de venda.

O preço de mercado adequado é normalmente o preço corrente de venda. Quando os preços correntes de venda não estão disponíveis, o preço da transação mais recente pode ser uma base para estimar o valor justo líquido de despesas de venda, contanto que não tenha havido mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a data na qual a estimativa é realizada.

As despesas de venda, exceto as que já tenham sido reconhecidas como passivo, devem ser deduzidas na determinação do valor justo líquido de despesas de venda. Exemplos de tais despesas são as legais, as taxas e impostos, de remoção do ativo e despesas diretas incrementais para deixar o ativo em condição de venda. Entretanto, as despesas com demissão de empregados e ligadas à redução ou reorganização do negócio depois da alienação do ativo não são despesas incrementais diretas para alienar o ativo.

O teste de redução ao valor recuperável não deve considerar como parâmetro único o valor justo líquido de despesas de venda, mas também o valor em uso do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

7.2.1.2.2. Valor em Uso

O valor em uso de um ativo não gerador de caixa é o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo. Esse montante deve ser determinado, segundo uma das seguintes abordagens abaixo:

a. Abordagem do custo de reposição depreciado

O valor presente do potencial de serviços remanescente, por essa metodologia, é o custo para repor seu potencial bruto, deduzindo a depreciação para refletir o ativo na sua condição de uso. Por essa abordagem, o ativo pode ser reposto por meio do custo de reprodução (replicação) do ativo existente ou por meio do custo de reposição de seu potencial de serviço bruto, o que for menor (deduzindo a depreciação acumulada).

b. Abordagem do custo de recuperação

Sob essa metodologia, o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo é igual ao custo corrente de reposição do potencial de serviços (determinado pela metodologia do item "a" acima) menos o custo de recuperação estimado do ativo, sendo que o custo de recuperação é o montante necessário para restaurar o potencial de serviços do ativo ao seu nível pré-redução ao valor recuperável.

c. Abordagem das unidades de serviço

Sob essa metodologia, o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo é dado pelo custo corrente de reposição do potencial de serviços (determinado pela metodologia do item "a" acima) ajustado para refletir a diminuição do número de unidades de serviço esperado do ativo. Assim, o ajuste é necessário para readequar o valor de uso do bem, em função de sua redução ao valor recuperável.

Observa-se que nas metodologias do custo de recuperação e das unidades de serviço (abordagens "b" e "c"), o custo corrente de repor o potencial de serviços é dado pela abordagem do custo de reposição depreciado, que é estabelecido como o menor valor entre o custo de reprodução e o custo de reposição depreciado do ativo.

A escolha da abordagem mais apropriada para mensurar o valor em uso depende da disponibilidade de dados e da natureza da redução ao valor recuperável:

i. Reduções ao valor recuperável decorrentes de mudanças significativas de longo prazo no ambiente tecnológico, legal ou de política governamental são, geralmente, mensuráveis utilizando-se a abordagem do custo de reposição depreciado ou das unidades de serviço, quando apropriado;
ii. Reduções decorrentes de mudança significativa de longo prazo na extensão ou maneira de uso, inclusive referentes à cessação ou proximidade da cessação da demanda, são, geralmente,

mensuráveis utilizando-se a abordagem do custo de reposição depreciado ou das unidades de serviços, quando apropriado; e

iii. Reduções ao valor recuperável decorrentes de danos físicos são, geralmente, mensuráveis utilizando-se a abordagem do custo de recuperação ou a abordagem do custo de reposição depreciado, quando apropriado.

7.2.1.3. Reconhecimento e Mensuração da Perda por Redução ao Valor Recuperável do Ativo Não Gerador de Caixa

A perda por redução ao valor recuperável do ativo não gerador de caixa deve ser reconhecida no resultado patrimonial, podendo ter como contrapartida diretamente o bem ou uma conta retificadora.

Quando a perda estimada for maior do que o valor contábil do ativo, este deve ser reduzido a zero com o montante correspondente reconhecido no resultado do período. Em alguns casos, pode ser necessário reconhecer um passivo, no entanto, a entidade deverá reconhecê-lo se for expressamente exigido em norma contábil específica. Um exemplo ocorre quando uma instalação para fins militares não é mais utilizada e a lei exige que a entidade remova essas instalações. A entidade pode precisar fazer uma provisão para os custos de desmontagem.

Depois do reconhecimento de uma perda por redução ao valor recuperável, 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.

Como exemplo de uma perda por redução ao valor recuperável, supõe-se que no exercício anterior o ente adquiriu um ativo imobilizado qualquer, por meio de pagamento à vista, conforme o seguinte registro contábil patrimonial:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.x.x.xx.xx Imobilizado (P)
C 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa (F)

Supondo que o valor contábil do bem esteja superior ao seu valor recuperável, o ente procederá à redução ao valor recuperável do ativo. O lançamento patrimonial dessa perda é o seguinte:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.6.1.5.x.xx.xx VPD com Redução ao Valor Recuperável de Ativo Imobilizado
C 1.2.3.9.x.xx.xx (-) Redução ao Valor Recuperável de Ativo Imobilizado

7.2.1.4. Reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo não gerador de caixa

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 redução ao valor recuperável reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida (revertida) ou eliminada.

Fontes Externas de Informação

a) Ressurgimento da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;
b) Mudanças significativas de longo prazo com efeito favorável sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou que ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, legal ou de política governamental no qual a entidade opera.

Fontes Internas de Informação

a) Mudanças significativas de longo prazo com efeito favorável sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, na extensão ou maneira pela qual o ativo é ou se espera que seja utilizado. Essas mudanças incluem custos incorridos durante o período para melhorar o desempenho do ativo ou reestruturar a operação à qual o ativo pertence;
b) Decisão para recomeçar a construção do ativo que foi anteriormente interrompida antes da sua conclusão ou de estar em condições de uso; e
c) Evidência disponível nos relatórios internos que indica que o desempenho do serviço do ativo é, ou será, melhor do que o esperado.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade observar outras indicações de uma reversão de uma perda por redução ao valor recuperável, sendo necessário que ela determine por estimativa novamente o valor de serviço recuperável do ativo.

A reversão da perda por redução ao valor recuperável reflete o aumento no valor recuperável de serviço estimado do ativo, seja pelo seu uso ou pela sua venda, desde a data em que a entidade reconheceu a última perda por redução ao valor recuperável para esse ativo.

A perda por redução ao valor recuperável, reconhecida em períodos anteriores, deve ser revertida se, e somente se, tiver havido mudança nas estimativas utilizadas para determinar o valor recuperável de serviço do ativo desde a data em que a última perda foi reconhecida.

O aumento do valor contábil do ativo, atribuível à reversão da perda por redução ao valor recuperável, não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação) caso nenhuma perda tivesse sido reconhecida para o ativo em períodos anteriores. A reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período.

Depois que a reversão da perda por redução ao valor recuperável for reconhecida, a despesa de depreciação para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos o seu valor residual (se aplicável), em base sistemática ao longo de sua vida útil remanescente.

O lançamento patrimonial para a contabilização da reversão de uma perda por redução ao valor recuperável (utilizando como exemplo o mesmo ativo da seção 7.2.1.3) é o seguinte:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.9.x.xx.xx	(-) Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado
C 4.6.5.2.x.xx.xx	VPA de Reversão de Redução a Valor Recuperável de Imobilizado

7.2.2. Mensuração de Ativo Gerador de Caixa

7.2.2.1. Identificação de perda ao valor recuperável de ativo gerador de caixa

Ao avaliar se há alguma indicação de que o ativo gerador de caixa possa ser objeto de redução ao valor recuperável, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes Externas de Informação

a) Durante o período, o valor de mercado do ativo tem diminuído significativamente mais do que o esperado pela passagem do tempo ou por seu uso normal.
b) Mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico ou legal no qual a entidade opera;
c) As taxas de juros de mercado ou outras taxas de retorno de mercado sobre investimentos têm aumentado durante o período e esses aumentos provavelmente afetam a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo e diminuem significativamente seu valor recuperável.

Fontes Internas de Informação

a) Evidência disponível de obsolescência ou dano físico do ativo.
b) Mudanças significativas de longo prazo com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, na extensão ou maneira em que o ativo é, ou se espera que seja, utilizado.
c) Decisão de interromper a construção do ativo antes da sua conclusão ou de estar em condição de uso.
d) Evidência disponível proveniente de relatório interno que indique que o desempenho do serviço do ativo é, ou será, consideravelmente pior do que o esperado.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade identificar outros.

Se houver indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, pode ser necessário revisar a vida útil remanescente, o método de depreciação, ou o valor residual do ativo, mesmo que nenhuma perda por redução ao valor recuperável tenha sido reconhecida para o ativo.

7.2.2.2. Mensuração do Valor Recuperável do Ativo gerador de caixa

O valor recuperável do ativo gerador de caixa é o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Se qualquer desses valores exceder o valor contábil do ativo, o ativo não será objeto de redução ao valor recuperável.

7.2.2.2.1. Valor Justo Líquido de Despesas de Venda

A mensuração do valor justo líquido de despesas de venda de um ativo gerador de caixa segue a mesma metodologia utilizada para o ativo não gerador de caixa, já explicitada na seção 7.2.1.2.1.

7.2.2.2.2. Valor em Uso

O valor em uso de um ativo gerador de caixa é o valor presente da estimativa dos fluxos de caixa futuros esperados do uso contínuo dos ativos e de sua alienação ao final de sua vida útil. A estimativa do valor em uso do ativo envolve os seguintes passos:

a. Estimar futuras entradas e saídas de caixa decorrentes do uso contínuo do ativo e de sua alienação no final; e
b. Aplicar a taxa de desconto adequada a esses fluxos de caixa futuros.

Os seguintes elementos devem estar refletidos no cálculo do valor em uso do ativo:

a. Estimativa dos fluxos de caixa que a entidade espera obter do ativo;
b. Expectativas acerca das possíveis variações no valor ou no momento dos fluxos de caixa futuros;
c. O valor do dinheiro no tempo, representado pela taxa de juros de mercado livre de risco corrente;
d. O preço para suportar a incerteza inerente ao ativo; e
e. Outros fatores, como a falta de liquidez, que participantes do mercado consideram ao precificar os futuros fluxos de caixa que a entidade espera obter com o ativo.

As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

a) Projeções de entradas de caixa decorrentes do uso contínuo do ativo;
b) Projeções de saídas de caixa que são necessariamente incorridas para gerar as entradas de caixa decorrentes do uso contínuo do ativo (incluindo saídas de caixa para preparar o ativo para o uso) e que podem ser diretamente atribuídas, ou alocadas em base consistente e razoável, ao ativo; e
c) Se houver, fluxos líquidos de caixa a serem recebidos (ou pagos) referentes à alienação do ativo ao final de sua vida útil.

As estimativas de fluxos de caixa futuros e da taxa de desconto devem considerar os efeitos decorrentes da inflação. Portanto, se a taxa de desconto incluir o efeito dos aumentos de preço devido à inflação, os fluxos de caixa futuros devem ser estimados em termos nominais. Já se a taxa de desconto excluir o efeito da inflação, os fluxos de caixa devem ser projetados em termos reais.

Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o ativo em sua condição corrente. Assim, não devem incluir futuras entradas ou saídas de caixa decorrentes de:

a) Futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está comprometida; ou
b) Melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo.

As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir saídas necessárias à manutenção do nível de benefícios econômicos ou de potencial de serviços esperados de ativo em sua condição corrente.

Como visto, o valor em uso de um ativo gerador de caixa inclui, além da estimativa dos fluxos de caixa esperados de seu uso contínuo, a estimativa do fluxo de caixa proveniente de sua alienação ao final de sua vida útil. Esse valor corresponde ao que a entidade espera obter da alienação do ativo em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas, após deduzir as despesas estimadas de venda. Essa estimativa deve ser determinada de modo semelhante ao valor justo líquido de despesas de venda, com exceção de que:

a) A entidade deve utilizar preços vigentes na data da estimativa para ativos semelhantes que atingiram o final de sua vida útil e que operaram em condições semelhantes àquelas nas quais o ativo deve ser utilizado; e
b) A entidade deve ajustar esses preços tanto pelo efeito de seus futuros aumentos devidos à inflação quanto para futuros aumentos ou diminuições de preços específicos.

A estimativa do valor em uso do ativo envolve, além da estimativa dos fluxos de caixas futuros, a aplicação da taxa de desconto adequada a esses fluxos de caixas, para trazê-los ao valor presente. A taxa de desconto deve ser a taxa, antes dos tributos, que reflita as avaliações correntes de mercado acerca:

a) Do valor da moeda no tempo, representado pela taxa de juros corrente livre de risco; e
b) Dos riscos específicos do ativo para os quais as futuras estimativas de fluxo de caixa não foram ajustadas.

Assim, a taxa de desconto corresponde ao retorno que os investidores exigiriam se eles tivessem que escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de montante, prazo e perfil de risco equivalentes àqueles que a entidade espera serem derivados do ativo.

Exemplo:

Supõe-se que determinado ativo apresentará entradas de caixa nos próximos 3 anos, no montante de 100 mil reais em cada ano, sendo alienado no final desse período por um valor previsto de 1,0 milhão de reais. Os dados financeiros são demonstrados na tabela abaixo:

Tabela - Estimativa do Valor de Uso

Ano	Em R$ mil		Taxa de Desconto(% a.a)
	Entradas	Saídas	
0	0	0	6,50%
1	100	0	6,50%
2	100	0	6,50%
3	1100	0	6,50%

Como visto, a taxa de desconto deve ser representada pela taxa de juros livre de risco, sendo que nesse exemplo foi considerada a taxa Selic. Além disso, observa-se que essa taxa se manteve constante para todo o período do exemplo, considerando uma situação hipotética de estabilidade desse indicador.

Como o valor de uso de um ativo gerador de caixa é o valor presente da estimativa dos fluxos de caixa futuros esperados do uso contínuo dos ativos e de sua alienação ao final de sua vida útil, seu valor, no ano zero, seria estimado da seguinte maneira (em R$ mil):

$$\text{VP} = \frac{100}{(1{,}065)^1} + \frac{100}{(1{,}065)^2} + \frac{1100}{(1{,}065)^3}$$

Fazendo as contas teríamos:

$$VP = 93,89 + 88,16 + 910,67 = 1.092,73$$

Pelas projeções da entidade, o valor de uso do bem (realizadas no ano zero) seria 1,09 milhão de reais. Esse valor deve ser comparado com o valor justo líquido de despesas de venda do ativo, sendo escolhido o maior montante entre eles. Se esse montante for menor que o valor contábil do bem, o ativo será objeto de redução ao valor recuperável.

Quando os fluxos de caixa futuros forem em moeda estrangeira, devem ser estimados na moeda na qual eles serão gerados e, em seguida, deve-se utilizar a taxa de desconto adequada para essa moeda. A entidade deve converter ao valor presente, utilizando a taxa de câmbio à vista na data do cálculo do valor em uso.

7.2.2.3. **Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável do ativo gerador de caixa**

7.2.2.3.1 Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável de ativo individual

A mensuração da perda por redução ao valor recuperável de um ativo individual gerador de caixa segue a mesma metodologia utilizada para o ativo não gerador de caixa, já explicitada na seção 7.2.1.3.

7.2.2.3.2. Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável de Unidade Geradora de Caixa

Se houver qualquer indicação de que o ativo gerador de caixa possa ser objeto de redução ao valor recuperável, esse valor deve ser estimado para o ativo individual. Se não for possível estimar o valor recuperável do ativo individual, a entidade deve determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence.

O valor recuperável do ativo individual não pode ser determinado se:

a. O valor em uso do ativo não puder ser estimado como tendo valor próximo de seu valor justo líquido de despesas de venda (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes do uso contínuo do ativo não puderem ser estimados por serem insignificantes); e
b. O ativo não gerar entradas de caixa que sejam em grande parte independentes daquelas provenientes de outros ativos e não for capaz de gerar fluxos de caixa individualmente.

Nesses casos, o valor em uso e, portanto, o valor recuperável, pode ser determinado somente para a unidade geradora de caixa do ativo.

A identificação da unidade geradora de caixa do ativo requer julgamento da entidade. Se o valor recuperável não puder ser determinado para cada ativo individual, a entidade deve identificar a menor agregação de ativos que gera entradas de caixa independentes.

Se existir mercado ativo para o produto do ativo ou grupo de ativos, eles devem ser identificados como unidade geradora de caixa, mesmo que alguns ou todos os produtos sejam utilizados internamente. Por exemplo, se os produtos de determinado ativo forem utilizados como insumos em um estágio intermediário do processo produtivo, eles são considerados uma unidade geradora de caixa se a entidade puder vender esses produtos em mercado ativo.

As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas de maneira consistente de um período para o outro para o mesmo ativo ou tipos de ativos, a menos que haja justificativa para a mudança.

O valor recuperável da unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda e o seu valor em uso, seguindo a mesma metodologia estabelecida para o ativo gerador de caixa no item 7.2.2.2.

A perda por redução ao valor recuperável para unidade geradora de caixa deve ser reconhecida se, e somente se, o valor recuperável da unidade for menor do que o seu valor contábil. Essa perda, que deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período, deve ser alocada para reduzir o valor contábil dos ativos geradores de caixa da unidade proporcionalmente ao valor contábil de cada ativo na unidade.

O valor justo líquido de despesas de venda e o valor em uso da unidade geradora de caixa devem ser determinados excluindo-se os fluxos de caixa que estão relacionados a ativos que não são parte de unidade geradora de caixa.

Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa, nos casos em que a alienação da unidade geradora de caixa exigir que o comprador assuma o passivo. Nessa situação, o valor justo líquido de despesas de venda da unidade é o preço de venda estimado para os ativos da unidade geradora de caixa juntamente com o passivo, menos as despesas de venda. A fim de efetuar uma comparação significativa entre o valor contábil e o seu valor recuperável, o valor contábil do passivo deve ser deduzido na determinação tanto do valor em uso da unidade geradora de caixa quanto do seu valor contábil.

Ao alocar a perda por redução ao valor recuperável, a entidade não deve reduzir o valor contábil do ativo abaixo do maior valor entre:

a. Seu valor justo líquido de despesas de venda (se determinável);
b. Seu valor em uso (se determinável); e
c. Zero.

Em alguns casos, os ativos não geradores de caixa contribuem para as unidades geradoras de caixa. Nesse caso, quando a unidade geradora de caixa que contém ativo não gerador de caixa estiver sujeita ao teste de redução ao valor recuperável, este ativo também deverá ser testado quanto à redução ao valor recuperável, de acordo com os procedimentos estabelecidos na seção 7.2.1. A proporção do valor contábil deste ativo, após a aplicação do teste de redução ao valor recuperável, deve ser incluída no valor contábil da unidade geradora de caixa na extensão em que seu potencial de serviços contribui para a unidade geradora de caixa.

7.2.5. Reversão da perda por redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa

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 redução ao valor recuperável reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada.

Fontes Externas de Informação

a) O valor de mercado do ativo tem aumentado significativamente durante o período;
b) Ocorreram, durante o período, ou ocorrerão, em futuro próximo, mudanças significativas com efeito favorável sobre a entidade no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal no qual ela opera ou no mercado no qual o ativo é utilizado; e
c) As taxas de juros de mercado ou outras taxas de retorno de mercado sobre investimentos têm diminuído durante o período e essas diminuições possivelmente afetam a taxa de desconto

utilizada no cálculo do valor em uso do ativo e aumentam substancialmente seu valor recuperável.

Fontes Internas de Informação

a) Mudanças significativas de longo prazo com efeito favorável sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, na extensão ou maneira pela qual o ativo é ou se espera que seja utilizado. Essas mudanças incluem custos incorridos durante o período para melhorar o desempenho do ativo ou reestruturar a operação à qual o ativo pertence;
b) Decisão para recomeçar a construção do ativo que foi anteriormente interrompida antes da sua conclusão ou de estar em condições de uso; e
c) Evidência disponível nos relatórios internos que indica que o desempenho do serviço do ativo é, ou será, melhor do que o esperado.

A reversão da perda por redução ao valor recuperável reflete o aumento no valor recuperável de serviço estimado do ativo, seja pelo seu uso ou pela sua venda, desde a data em que a entidade reconheceu a última perda por redução ao valor recuperável para esse ativo.

O aumento do valor contábil do ativo gerador de caixa, atribuível à reversão da perda por redução ao valor recuperável, não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação) caso nenhuma perda tivesse sido reconhecida para o ativo em períodos anteriores. Essa reversão da perda deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período.

O valor em uso do ativo pode se tornar maior do que seu valor contábil simplesmente porque o valor presente de entradas de caixa futuras aumenta à medida que essas se tornam mais próximas. Entretanto, o potencial de serviços do ativo não aumentou. Portanto, a perda por redução ao valor recuperável não deve ser revertida simplesmente por causa do transcurso do tempo, mesmo que o valor recuperável do ativo se torne maior do que seu valor contábil.

Para entender essa situação, retoma-se o exemplo visto na seção 7.2.2.2.2. Naquele caso, o valor de uso do ativo, calculado na data zero, era dado por (em R$ mil):

$$\text{VP} = \frac{100}{(1{,}065)^1} + \frac{100}{(1{,}065)^2} + \frac{1100}{(1{,}065)^3} = 1.092{,}73$$

Agora, supõe-se que passou um ano desde a primeira previsão do valor de uso do ativo. Como, nesse exemplo, o ativo será alienado no ano 3, simplesmente os fluxos serão descontados por um período a menos, em função da passagem do tempo. Assim, o valor de uso, projetado no ano 1, será dado por:

$$\text{VP} = \frac{100}{(1{,}065)^0} + \frac{100}{(1{,}065)^1} + \frac{1100}{(1{,}065)^2}$$

Fazendo os cálculos, o valor de uso estimado será dado por:

$$\text{VP} = 100 + 93{,}89 + 969{,}84 = 1.163{,}73$$

Observa-se que o valor de uso estimado no ano 1, foi de R$ 1,16 milhão, maior do que o valor calculado no ano zero (R$ 1,09 milhão), mesmo sem ter ocorrido aumento no potencial de serviços do ativo. A perda por redução ao valor recuperável não deve ser revertida quando decorrente simplesmente do transcurso do tempo.

A contabilização da reversão da perda por redução ao valor recuperável de um ativo individual gerador de caixa segue a mesma lógica que a da reversão da perda de um ativo não gerador de caixa, adotando-se os mesmos procedimentos contábeis vistos no exemplo da seção 7.2.1.4.

Já no caso da unidade geradora de caixa, a reversão da perda por redução ao valor recuperável deve ser alocada aos ativos geradores de caixa da unidade proporcionalmente ao valor contábil desses ativos. Esses aumentos nos valores contábeis devem ser tratados como reversão de perdas por redução ao valor recuperável de ativos individuais, devendo ser também reconhecidas imediatamente no resultado do período. Nenhuma parte do valor de tal reversão deve ser alocada a ativo não gerador de caixa que contribui para o potencial de serviços da unidade geradora de caixa.

Ao alocar a reversão da perda por redução ao valor recuperável para a unidade geradora de caixa, o valor contábil do ativo não deve ser aumentado acima do menor valor entre:

a. Seu valor recuperável (se determinável); e
b. O valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação) se nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida em períodos anteriores.

7.3. RECLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS

A reclassificação de ativo gerador de caixa para ativo não gerador de caixa, ou o contrário, deve ocorrer somente quando existir clara evidência que tal reclassificação é adequada. A reclassificação, por si só, não provoca a realização do teste de redução ao valor recuperável ou reversão da perda anteriormente registrada.

Há casos em que o ente pode decidir que é adequado reclassificar um ativo. Por exemplo, uma estação de tratamento de efluentes foi construída, principalmente, para tratar resíduos industriais de unidade habitacional social, para a qual não é cobrada qualquer taxa. Entretanto, a unidade habitacional social foi demolida e o local será utilizado para uso industrial e comercial. Pretende-se que, no futuro, a estação seja utilizada para tratar resíduos industriais cobrando taxas comerciais. Em virtude dessa decisão, a entidade do setor público decide reclassificar a estação de tratamento de efluentes para ativo gerador de caixa.

Pode ocorrer ainda a situação inversa: uma estação de tratamento de efluentes foi construída, primariamente, para tratar de resíduos de propriedade industrial cobrando taxas comerciais e a capacidade excedente tem sido utilizada para tratar resíduos de unidade habitacional social, para a qual não é cobrada qualquer taxa. A propriedade industrial fechou recentemente e, no futuro, o local será desenvolvido para finalidades sociais de habitação. Em virtude disso, o ente decide reclassificar a estação de tratamento de efluentes para ativo não gerador de caixa.

7.4. EVIDENCIAÇÃO

A entidade deve divulgar os critérios desenvolvidos para diferenciar ativos não geradores de caixa de ativos geradores de caixa, além das seguintes informações para cada classe de ativos:

a) O valor das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado durante o período e as linhas da demonstração do resultado nas quais essas perdas foram incluídas; e
b) O valor das reversões das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado do período e as linhas da demonstração do resultado nas quais essas perdas foram revertidas.

A entidade deve evidenciar as seguintes informações para cada perda por redução ao valor recuperável ou reversão reconhecida durante o período:

a) Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda redução ao valor recuperável;

b) O valor da perda por redução ao valor recuperável reconhecida ou revertida;
c) Para ativo gerador de caixa e não gerador de caixa:
    i. A natureza do ativo; e
    ii. Se a entidade apresenta informações por segmento, o segmento reportado ao qual pertence o ativo, baseado no formato de apresentação das demonstrações contábeis da entidade.
d) Para unidade geradora de caixa:
    i. Descrição da unidade geradora de caixa (por exemplo, se é linha de produção, instalação, unidade de negócios, área geográfica ou segmento reportado);
    ii. Valor da perda por redução ao valor recuperável reconhecida ou revertida por classe de ativos e, se a entidade apresenta informação por segmento, por segmento reportado, baseado no formato de apresentação das demonstrações contábeis da entidade; e
    iii. Se a agregação de ativos para identificar a unidade geradora de caixa mudou desde a estimativa anterior do valor recuperável da unidade geradora de caixa (caso exista), a descrição da maneira atual e anterior da agregação dos ativos e as razões que justificaram a mudança na maneira pela qual é identificada a unidade geradora de caixa;
e) Se o valor recuperável de serviço do ativo é o seu valor justo líquido de despesas de venda ou seu valor em uso;
f) Se o valor recuperável de serviço for o valor justo líquido de despesas de venda, a base utilizada para determinar esse valor (por exemplo, se o valor justo foi determinado por referência a mercado ativo);
g) Se o valor recuperável de serviço do ativo não gerador de caixa for o valor em uso, a abordagem utilizada para determinar esse valor; e
h) Se o valor recuperável de serviço do ativo gerador de caixa for o valor em uso, a taxa de desconto utilizada na estimativa atual e na anterior (se houver).

8. PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO

A normatização dos procedimentos contábeis relativos à Propriedade para Investimento foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 06 – Propriedade para Investimento, do Conselho Federal de Contabilidade.

Este capítulo dispõe sobre o tratamento contábil aplicável às propriedades para investimento. Traz a orientação sobre o reconhecimento e os critérios para sua mensuração, bem como os procedimentos para contabilizar as transações que envolvam propriedade para investimento, tais como reclassificação e alienação.

Os procedimentos contábeis aqui descritos não se aplicam a:

a. Propriedade mantida para venda no curso normal das operações ou em processo de construção ou desenvolvimento com a finalidade de venda. Em tais hipóteses a propriedade deve ser classificada como estoque. É o caso, por exemplo, de uma secretaria de habitação que vende rotineiramente parte de suas habitações em estoque;
b. Propriedade em construção ou desenvolvimento por conta de terceiros. Por exemplo, uma secretaria pode celebrar contratos de construção com entidades externas ao Governo;
c. Propriedade ocupada pelo proprietário, incluindo, entre outras coisas: propriedade mantida para ocupação futura, propriedade ocupada por empregados (que paguem, ou não, aluguéis a taxas de mercado); e propriedade ocupada pelo proprietário ao aguardo de alienação;
d. Propriedade que é arrendada a outra entidade sob arrendamento mercantil financeiro (neste caso, observar o disposto na Parte III – PCE, Capítulo 3 – Operações de Crédito);

e. Propriedade mantida para fornecer serviço social, ainda que gere entradas de caixa. Por exemplo, uma secretaria de habitação pode manter amplos estoques de habitações utilizados para fornecer moradia para famílias de baixa renda por aluguéis com preço abaixo do mercado. Nessa situação, a propriedade é mantida primordialmente para fornecer serviços de habitação e a renda de aluguel gerada é atinente aos propósitos pelos quais a propriedade é mantida;
f. Propriedade mantida para propósitos estratégicos;
g. Propriedades mantidas pelos Regimes Próprios de Previdência Social.

Nas situações acima, as propriedades devem ser contabilizadas de acordo com o Capítulo 04 – Estoques ou Capítulo 05 – Imobilizado, conforme o caso.

8.1. DEFINIÇÕES

Propriedade para investimento

É a propriedade (terreno ou edificação – ou parte da edificação – ou ambos) mantida para auferir receitas de aluguel ou para valorização do capital, ou para ambas, e, não, para:

a. uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para finalidades administrativas; ou
b. venda no curso normal das operações.

Propriedade ocupada pelo proprietário

É a propriedade mantida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para finalidades administrativas. Incluem-se na definição as propriedades mantidas pelo arrendatário em arrendamento mercantil financeiro.

8.1.1. Determinando se a propriedade se qualifica como propriedade para investimento

As entidades do setor público podem manter propriedades para auferir receitas de aluguel, para valorização do capital ou para ambas finalidades. Tais propriedades geram fluxos de caixa de forma independente dos outros ativos mantidos pela entidade, distinguindo-as de outros imóveis controlados pelas entidades do setor público, os quais geralmente são ocupados pelo proprietário para fins administrativos ou para facilitar a produção de outros bens.

São exemplos de propriedades para investimento:

a. Terrenos mantidos para valorização do capital a longo prazo;
b. Terrenos mantidos para uso futuro ainda não definido;
c. Edifício mantido pela entidade sob arrendamento mercantil operacional com fins comerciais;
d. Edifício que esteja desocupado, mas esteja mantido para ser arrendado em arrendamento mercantil operacional com fins comerciais a terceiros; e
e. Propriedade em construção ou desenvolvimento para uso futuro como propriedade para investimento.

Em alguns casos, entidades do setor público mantêm propriedades que compreendem (a) parte que é mantida para auferir receitas de aluguel ou para a valorização do capital, e (b) outra parte que é mantida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas. Se tais partes puderem ser vendidas separadamente, a entidade deve contabilizá-las separadamente.

Caso contrário, a propriedade somente deve ser considerada propriedade para investimento se parte insignificante é mantida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

Em alguns casos, a entidade presta serviços de apoio aos ocupantes da propriedade por ela mantida. A entidade deve tratar tal propriedade como propriedade para investimento quando os serviços forem insignificantes em relação ao acordo como um todo. Caso os serviços sejam significativos, a propriedade deve ser considerada como ocupada pelo proprietário.

Exemplos:

1. Uma agência governamental possui um edifício de escritórios mantido exclusivamente para aluguel com fins comerciais e também presta serviços de segurança e de manutenção aos arrendatários que ocupam o edifício. Neste caso, o serviço prestado é insignificante frente ao acordo como um todo e a propriedade deverá ser classificada como propriedade para investimento.
2. Um governo pode possuir um edifício ou complexo administrativo no qual algumas salas ou espaços são alugados a terceiros para prestação de serviços aos funcionários, como restaurantes. Tal edifício ou complexo deve ser considerado propriedade ocupada pelo proprietário e, não, propriedade para investimento.

Em alguns casos, a entidade possui propriedade que está arrendada e ocupada por sua controladora ou por outra controlada. A propriedade não se qualifica como propriedade para investimento nas demonstrações contábeis consolidadas, porque a propriedade está ocupada pelo proprietário sob a perspectiva do grupo. A NBC TSP 06 estabelece que, sob a perspectiva da entidade que a possui, tal propriedade deve ser considerada propriedade para investimento se satisfizer à definição, sendo apresentada como tal nas suas demonstrações contábeis individuais. No entanto, tendo em vista a metodologia atualmente em vigor para a consolidação das contas nacionais, que dificulta a aplicação desta determinação, recomenda-se que o ativo seja contabilizado como imobilizado, inclusive nas demonstrações individuais, de acordo com o capítulo 07 deste Manual.

8.2. RECONHECIMENTO

A propriedade para investimento deve ser reconhecida como ativo quando:

a. for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados à propriedade para investimento fluirão para a entidade; e
b. o custo ou valor justo da propriedade para investimento puder ser mensurado confiavelmente.

Atendida a definição e os critérios de reconhecimento, a propriedade deverá ser reconhecida no ativo na conta "1.2.2.2.1.xx.xx - PROPRIEDADES PARA INVESTIMENTO – CONSOLIDAÇÃO", conforme estrutura do PCASP e observado o detalhamento específico, quando houver. A contrapartida dependerá da forma de aquisição, como, por exemplo, se o pagamento foi à vista ou a prazo, se decorre de uma transação sem contraprestação, permuta ou reclassificação de outro ativo, nos casos previstos no item 5.4.

8.3. MENSURAÇÃO

8.3.1. Mensuração no reconhecimento

A propriedade para investimento deve ser inicialmente mensurada pelo seu custo, incluídos os custos de transação.

O custo da propriedade para investimento adquirida compreende o seu preço de compra e qualquer gasto diretamente atribuível, tais como a remuneração profissional de serviços legais, tributos de transferência de propriedade e outros custos de transação.

Se o pagamento da propriedade para investimento for a prazo, o seu custo é o equivalente ao valor à vista. A diferença entre o valor à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa financeira durante o período do financiamento.

Não compõem o custo de propriedade para investimentos:

a. gastos de início das operações (a não ser que sejam necessários para trazer a propriedade à condição necessária a fim de que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela administração);
b. perdas operacionais incorridas antes de a propriedade para investimento ter atingido o nível de ocupação previsto; ou
c. quantidades anormais de material, mão de obra ou outros recursos consumidos na construção ou desenvolvimento da propriedade.

8.3.1.1. Aquisição por meio de transação sem contraprestação

Quando a propriedade para investimento é adquirida por meio de transação sem contraprestação, seu custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.

São exemplos de aquisição de propriedade para por meio de transação sem contraprestação: (a) transferência de um edifício de escritórios do governo nacional para o governo subnacional, que, por sua vez, aluga-o a preços de mercado; (b) confisco. Em tais circunstâncias, o custo da propriedade é seu valor justo na data da aquisição.

Ressalta-se que, neste caso, o valor justo é considerado como custo da propriedade. A entidade deve decidir, subsequentemente ao reconhecimento inicial, adotar o modelo do valor justo ou o modelo do custo, conforme item 5.3.2.

8.3.1.2. Arrendamento mercantil

O custo inicial do direito sobre propriedade mantida em arrendamento mercantil e classificado como propriedade para investimento deve ser o estabelecido como o menor valor entre o valor justo da propriedade e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento. Montante equivalente deve ser reconhecido como passivo.

Se o direito sobre propriedade mantida sob arrendamento mercantil for classificado como propriedade para investimento, o item contabilizado pelo valor justo é esse direito e não a propriedade subjacente.

8.3.1.3. Permuta

Uma propriedade para investimento pode ser adquirida por meio de permuta por um ou mais ativos não monetários ou pela combinação de ativos monetários e não monetários.

Em regra, o custo de tal propriedade deve ser mensurado pelo valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar confiavelmente o valor justo tanto do ativo recebido quanto do ativo cedido, então, deve-se utilizar preferencialmente o valor justo do ativo cedido

A utilização do valor justo não se aplica quando (a) a transação de permuta não tiver essência comercial, ou (b) nem o valor justo do ativo recebido nem o valor justo do ativo cedido sejam confiavelmente mensuráveis. Nestes casos, o custo deve ser mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.

Em outras palavras, deve-se observar, na determinação do custo para fins de reconhecimento inicial de uma propriedade para investimento adquirida por meio de permuta, a ordem a seguir:

1. valor justo do(s) ativo(s) recebido(s);
2. valor justo do ativo cedidos;
3. valor contábil do ativo cedido;

O valor justo é facilmente identificado quando existem transações de mercado para esse ativo. Quando não houver transações comparáveis, o valor de mercado é considerado confiavelmente mensurável se (a) a variabilidade na faixa de estimativas razoáveis do valor justo não for significativa para esse ativo, ou (b) as probabilidades de várias estimativas dentro dessa faixa puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo

8.3.2. Mensuração após o reconhecimento

Após o reconhecimento inicial a entidade poderá escolher como política contábil o modelo do valor justo ou o modelo do custo. Realizada a escolha, essa política deverá ser aplicada a todas as suas propriedades para investimento.

Excetuam-se desta regra as seguintes situações:

a. o direito sobre propriedade mantida por arrendatário em arrendamento mercantil operacional, caso em que o modelo do valor justo deve ser obrigatoriamente aplicado;
b. quando a entidade adquire, pela primeira vez, uma propriedade para investimento (ou quando uma propriedade existente se torna, pela primeira vez, propriedade para investimento após a alteração em seu uso) e há clara evidência de que o valor justo da propriedade para investimento não é determinável confiavelmente de forma contínua. Isso ocorre quando são pouco frequentes as transações de mercado comparáveis e quando não estão disponíveis estimativas alternativas confiáveis (por exemplo, com base em projeções de fluxos de caixa descontados). Em tais casos, a entidade deve mensurar essa propriedade para investimento utilizando o modelo do custo.

Na situação descrita no item b, embora a entidade possa utilizar o modelo do custo para uma propriedade para investimento, a entidade poderá contabilizar as propriedades restantes utilizando o modelo do valor justo.

Ressalta-se que a exceção do item b deve ser observada na aquisição inicial. Se a entidade tiver previamente mensurado a propriedade para investimento pelo valor justo, ela deve continuar a mensurá-la pelo valor justo até sua alienação ou alteração de uso mesmo que os preços do mercado se tornem menos disponíveis.

Embora não seja obrigatório, incentiva-se a entidade a mensurar o valor justo das propriedades para investimento tendo por base avaliação realizada por avaliador independente que tenha

qualificação profissional relevante e reconhecida, e que tenha experiência recente no local e na categoria da propriedade para investimento que esteja sendo avaliada.

Recomenda-se ainda que as entidades determinem o valor justo de todas as suas propriedades para investimento, seja para a finalidade de mensuração (se a entidade utilizar o modelo do valor justo) ou para divulgação em notas explicativas (se utilizar o modelo do custo).

A alteração voluntária na política contábil deve ser feita apenas se a alteração resultar em apresentação mais apropriada das operações, de outros eventos ou de condições nas demonstrações contábeis da entidade.

8.3.2.1. Modelo do Valor Justo

Após o reconhecimento inicial, a entidade que escolhe o modelo do valor justo deve mensurar todas as suas propriedades para investimento pelo valor justo.

O ganho ou a perda proveniente de alteração no valor justo de propriedade para investimento deve ser reconhecido no resultado do período em que ocorra.

O valor justo de propriedade para investimento é o preço pelo qual a propriedade poderia ser negociada entre partes conhecedoras e interessadas, em transação sem favorecimentos.

a. "Conhecedoras" significa que tanto o comprador quanto o vendedor interessado estão razoavelmente informados acerca da natureza e características da propriedade para investimento, dos seus usos reais e potenciais e das condições do mercado na data das demonstrações contábeis.
b. O comprador interessado está motivado, mas não compelido, a comprar. Ele não pagaria preço mais elevado do que o exigido pelo mercado.
c. O vendedor interessado não é compelido a vender a qualquer preço. Ele está motivado a vender a propriedade para investimento nas condições de mercado pelo melhor preço possível.
d. Transação sem favorecimentos sob condições normais de mercado é a transação entre partes que não tenham relacionamento particular ou especial entre elas que torne os preços das transações não característicos das condições de mercado. A transação é tida como transação entre entidades não relacionadas, cada uma delas atuando independentemente.

O valor justo é específico no tempo e na data determinada, pelo fato de as condições de mercado estarem sujeitas a mudanças. O valor justo da propriedade para investimento deve refletir as condições de mercado na data das demonstrações contábeis.

A melhor evidência de valor justo é dada por preços correntes em mercado ativo de propriedades semelhantes no mesmo local e condição ou sujeitas a arrendamentos mercantis e a outros contratos semelhantes. A entidade deve identificar quaisquer diferenças na natureza, local ou condição da propriedade, ou nos termos contratuais dos arrendamentos e de outros contratos relacionados com a propriedade.

Na ausência de preços correntes em mercado ativo, a entidade deve considerar a informação proveniente de outras fontes, incluindo:

a. preços correntes em mercado ativo de propriedades de diferente natureza, condição ou localização (ou sujeitas a diferentes arrendamentos mercantis ou outros contratos), ajustados para refletir essas diferenças;
b. preços recentes de propriedades semelhantes em mercados menos ativos, com ajustes para refletir quaisquer alterações nas condições econômicas desde a data das transações que ocorreram sob esses preços; e

c. projeções de fluxos de caixa descontados com base em estimativas confiáveis de fluxos de caixa futuros, utilizando taxas de desconto que reflitam avaliações correntes de mercado quanto à incerteza na quantia e no prazo dos fluxos de caixa.

Em alguns casos, as várias fontes listadas no item anterior podem sugerir conclusões diferentes quanto ao valor justo da propriedade para investimento. A entidade deve considerar as razões dessas diferenças, com o objetivo de chegar à estimativa mais confiável.

O valor justo não se confunde com o valor em uso. O valor justo reflete o conhecimento e as estimativas de compradores e vendedores conhecedores do negócio e interessados nele. Em contraste, o valor em uso reflete as estimativas da entidade, incluindo os efeitos de fatores que podem ser específicos da entidade e não aplicáveis às entidades em geral. Por exemplo, o valor justo não reflete qualquer dos seguintes fatores:

a. valor adicional derivado da criação de carteira de propriedades em diferentes localizações;
b. sinergias entre propriedades para investimento e outros ativos;
c. direitos ou restrições legais que somente sejam específicos ao proprietário atual; e
d. benefícios ou encargos tributários que sejam específicos ao proprietário atual.

O valor justo da propriedade para investimento não reflete os investimentos futuros de capital fixo que melhorem ou aumentem a propriedade, e não reflete os benefícios futuros relacionados a esses gastos.

Ao determinar o valor justo da propriedade para investimento, a entidade não deve contar duplamente ativos ou passivos que são reconhecidos como ativos ou passivos separados. Por exemplo:

a. equipamentos, tais como elevadores ou aparelhos de ar-condicionado, são muitas vezes parte integrante da edificação e estão geralmente incluídos no valor justo da propriedade para investimento, não sendo reconhecidos separadamente como ativo imobilizado;
b. se o escritório for arrendado mobiliado, o valor justo do escritório inclui geralmente o valor justo da mobília, porque a receita do arrendamento se relaciona com o escritório mobiliado. Quando a mobília for incluída no valor justo da propriedade para investimento, a entidade não deve reconhecer a mobília como ativo separado;
c. o valor justo da propriedade para investimento exclui a receita de arrendamento mercantil operacional recebida antecipadamente ou apropriada por competência porque a entidade a reconhece como passivo ou ativo separado;
d. o valor justo da propriedade para investimento mantida em arrendamento mercantil reflete os fluxos de caixa esperados. Assim, se a avaliação obtida para a propriedade for líquida de todos os recebimentos que se esperam que sejam feitos, é necessário voltar a adicionar qualquer passivo de arrendamento reconhecido para atingir o valor contábil da propriedade para investimento, utilizando o modelo do valor justo.

8.3.2.2. Modelo do Custo

Após o reconhecimento inicial, a entidade que escolher o modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades para investimento de acordo com os requisitos do Capítulo 5 – Ativo Imobilizado, isto é, custo menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

8.4. RECLASSIFICAÇÃO

O uso de propriedade para investimento pelo governo pode mudar ao longo do tempo, ensejando a reclassificação do ativo.

As reclassificações para ou de propriedade para investimento devem ser feitas apenas quando houver alteração de uso, evidenciadas pelas seguintes situações:

Situação	Reclassificação	
	De:	**Para:**
a) início da ocupação pelo proprietário	propriedade para investimento	propriedade ocupada pelo proprietário (imobilizado)
b) início de desenvolvimento da propriedade com objetivo de venda	propriedade para investimento	estoque
c) fim da ocupação pelo proprietário	propriedade ocupada pelo proprietário	propriedade para investimento
d) início de arrendamento mercantil operacional com fins comerciais	estoque	propriedade para investimento

Com relação ao item b, cumpre ressaltar que quando a entidade decidir alienar a propriedade para investimento sem que a desenvolva para tanto, ela deve continuar a trata-la como propriedade para investimento até que ela seja desreconhecida (eliminada do balanço patrimonial), não devendo reclassificá-la para estoque.

Quando a entidade utilizar o modelo do custo, as reclassificações entre propriedade para investimento, propriedade ocupada pelo proprietário e estoque não alteram o valor contábil da propriedade transferida nem alteram o custo dessa propriedade para fins de mensuração ou divulgação.

Exemplo:

1. O governo estatual decidiu extinguir determinado órgão. O pessoal será remanejado para exercer suas funções em outras entidades e o prédio, antes por ele ocupado, passará a ser alugado a uma empresa privada. O governo estadual avalia todas as suas propriedades para investimento pelo modelo do custo e o valor contábil do prédio em questão, já líquido das reavaliações e da depreciação acumulada, é R$ 700.000,00. Neste caso, o prédio deverá ser reclassificado para propriedade para investimento e não haverá alteração em seu valor. O registro contábil configurará mero fato permutativo, registrado por meio do lançamento a seguir:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.2.2.1.xx.xx – Propriedades para investimento
C 1.2.3.2.1.xx.xx – Bens Imóveis R$ 700.000,00

Nos casos de reclassificação de propriedade para investimento contabilizada pelo valor justo para propriedade ocupada pelo proprietário ou para estoque, o **valor justo na data da alteração de uso** será considerado como custo da propriedade para subsequente contabilização de acordo com as normas correspondentes (Imobilizado ou Estoques, conforme o caso).

Se a propriedade ocupada pelo proprietário se tornar propriedade para investimento que seja contabilizada pelo valor justo, a entidade deve aplicar as normas referentes ao Ativo Imobilizado até a

data da alteração de uso. Qualquer diferença nessa data entre o valor contábil do imóvel e o seu valor justo deverá ser tratado como reavaliação, nos termos da referida norma.

Em outras palavras:

a. qualquer diminuição no valor contábil da propriedade deve ser reconhecida no resultado do período. Porém, a diminuição deve ser contabilizada à conta de reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela propriedade;
b. qualquer aumento no valor contábil deve ser tratado como se segue:
    i. até o limite em que o aumento reverta perda anterior por redução ao valor recuperável para essa propriedade, o aumento deve ser reconhecido no resultado do período. A quantia reconhecida no resultado do período não pode exceder a quantia necessária para repor o saldo referente ao valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação), caso nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida;
    ii. qualquer parte remanescente do aumento deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, em reserva de reavaliação. Na alienação subsequente da propriedade para investimento, o saldo correspondente incluído na reserva de reavaliação constante do patrimônio líquido deve ser transferido para resultados acumulados. A reclassificação da reserva de reavaliação para resultados acumulados não deve transitar pelo resultado do período.

Exemplo:

2. Considerando os dados do exemplo 1 acima, suponha que o governo estatual avalie todas as suas propriedades para investimento pelo valor justo e considere os seguintes cenários:

a) o valor justo da propriedade foi determinado em R$ 620.000,00. Tal edifício havia sido reavaliado anteriormente, para refletir aumento em seu valor, havendo um saldo de R$ 30.000,00 na reserva de reavaliação.

i) Registro da reavaliação para refletir a mensuração a valor justo

Natureza da informação: patrimonial

D 2.3.6.1.0.xx.xx – Reserva de Reavaliação	R$ 30.000,00
D 3.6.1.1.1.xx.xx – Reavaliação de Imobilizado	R$ 50.000,00
C 1.2.3.2.1.xx.xx – Bens Imóveis	R$ 80.000,00

ii) Registro da reclassificação (de propriedade utilizada pelo proprietário para propriedade para investimento)

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.2.2.1.xx.xx – Propriedades para investimento	R$ 620.000,00
C 1.2.3.2.1.xx.xx – Bens Imóveis	

b) o valor justo da propriedade foi determinado como R$ 760.000,00. O valor deste edifício havia sido objeto de redução a valor recuperável, com redução de R$ 20.000,00 em seu valor.

i) Registro da reavaliação para refletir a mensuração a valor justo

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.2.1.xx.xx – Bens Imóveis R$ 60.000,00
C 4.6.1.1.1.xx.xx – Reavaliação de Imobilizado R$ 20.000,00
C 2.3.6.1.0.xx.xx – Reserva de Reavaliação R$ 40.000,00

ii) Registro da reclassificação (de propriedade utilizada pelo proprietário para propriedade para investimento)

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.2.2.1.xx.xx – Propriedades para investimento
C 1.2.3.2.1.xx.xx – Bens Imóveis R$ 760.000,00

c) o valor justo da propriedade foi determinado em R$ 760.000,00. Tal edifício não havia sido reavaliado anteriormente.

i) Registro da reavaliação para refletir a mensuração a valor justo

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.2.1.xx.xx – Bens Imóveis
C 2.3.6.1.0.xx.xx – Reserva de Reavaliação R$ 60.000,00

ii) Registro da reclassificação (de propriedade utilizada pelo proprietário para propriedade para investimento)

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.2.1.xx.xx – Bens Imóveis
C 1.2.2.2.1.xx.xx – Propriedades para investimento R$ 760.000,00

Para a reclassificação de estoque para propriedade para investimento que seja contabilizada pelo valor justo, qualquer diferença entre o valor justo da propriedade nessa data e o seu valor contábil anterior deve ser reconhecida no resultado do período.

Quando a entidade concluir a construção ou o desenvolvimento da propriedade para investimento de construção própria que seja contabilizada pelo valor justo, qualquer diferença entre o valor justo da propriedade nessa data e o seu valor contábil anterior deve ser reconhecida no resultado do período.

8.5. ALIENAÇÃO

A propriedade para investimento deve ser desreconhecida (eliminada do balanço patrimonial) na alienação ou quando for permanentemente retirada de uso e nenhum benefício econômico futuro ou potencial de serviços for esperado da sua alienação.

Ganhos ou perdas provenientes da baixa ou alienação de propriedade para investimento devem ser determinados como a diferença entre as receitas líquidas de venda e o valor contábil do ativo, e devem ser reconhecidos no resultado do período

O montante a ser recebido com a alienação da propriedade para investimento deve ser inicialmente reconhecido pelo valor justo. Em particular, se o pagamento da propriedade para investimento for diferido, a contraprestação recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo

equivalente ao preço à vista. A diferença entre a quantia nominal e ao preço à vista deve ser reconhecida como receita de juros, utilizando a taxa efetiva de juros.

Exemplos:

1. Venda de propriedade para investimento por R$ 500.000,00 para recebimento à vista. O valor contábil da propriedade, já deduzido o valor da depreciação, é R$ 400.000,00.

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.x.1.xx.xx – Caixa e Equivalentes de Caixa	R$ 500.000,00
C 1.2.2.2.1.xx.xx – Propriedades para investimento	R$ 400.000,00
C 4.6.2.1.x.xx.xx – Ganhos com alienação de investimentos	R$ 100.000,00

2. Utilizando os mesmos dados do exemplo 1, considere que o comprador optou pelo pagamento parcelado, sendo acordado o valor de R$ 520.000,00.

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.x.1.xx.xx – Caixa e Equivalentes de Caixa	R$ 520.000,00
C 1.2.2.2.1.xx.xx – Propriedades para investimento	R$ 400.000,00
C 4.6.2.1.x.xx.xx – Ganhos com alienação de investimentos	R$ 100.000,00
C 4.4.1.x.x.xx.xx – Juros e encargos emp. e financiamentos concedidos	R$ 20.000,00

8.6. DIVULGAÇÃO

A entidade deve divulgar em notas explicativas:

a. se aplica o modelo do valor justo ou o modelo do custo;
b. caso aplique o modelo do valor justo, se, e em que circunstâncias, os direitos sobre propriedades mantidas sob arrendamentos mercantis operacionais são classificados e contabilizados como propriedade para investimento;
c. quando a classificação for difícil de ser realizada, os critérios que utiliza para distinguir propriedades para investimento de (i) propriedades ocupadas pelo proprietário, e de (ii) propriedades mantidas para venda no curso normal das operações;
d. os métodos e premissas aplicados na determinação do valor justo da propriedade para investimento, incluindo declaração se a determinação do valor justo foi, ou não, suportada por evidências do mercado ou se foi ponderada com base em outros fatores (que a entidade deve divulgar) por força da natureza da propriedade e da falta de dados de mercado comparáveis;
e. até que ponto o valor justo da propriedade para investimento se baseia em avaliação realizada por avaliador independente que tenha qualificação profissional relevante e reconhecida e que tenha experiência recente no local e na categoria da propriedade para investimento que está sendo avaliada. Se não tiver havido tal avaliação, esse fato deve ser divulgado;
f. as quantias reconhecidas no resultado do período para:
    i. receita de aluguel de propriedade para investimento;
    ii. gastos operacionais diretos (incluindo reparo e manutenção) provenientes de propriedade para investimento que tenham gerado receita de aluguel durante o período; e

iii. gastos operacionais diretos (incluindo reparo e manutenção) provenientes de propriedade para investimento que **não** tenham gerado receita de aluguel durante o período.

g. a existência e quantias de restrições sobre a capacidade de realização de propriedade para investimento ou a remessa de receitas e recebimentos de sua alienação; e
h. obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades para investimento, ou para reparos, manutenção ou melhorias.

8.6.1. Modelo do valor justo

A entidade que aplica o modelo do valor justo deve divulgar, além das informações listadas anteriormente, a conciliação entre os valores contábeis da propriedade para investimento no início e no fim do período, mostrando:

a. adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente reconhecido no valor contábil do ativo;
b. adições que resultem de aquisições por intermédio da combinação de negócios;
c. alienações;
d. ganhos ou perdas líquidas provenientes de ajustes ao valor justo;
e. variações cambiais líquidas resultantes da conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação e da conversão de entidade com operação no exterior para a moeda de apresentação da entidade a que se referem às demonstrações contábeis;
f. reclassificações:
   i. de propriedade para investimento, para estoque e propriedade ocupada pelo proprietário; e
   ii. de estoque e propriedade ocupada pelo proprietário, para propriedade para investimento.
g. outras alterações.

Quando a avaliação obtida para propriedade para investimento é ajustada a entidade deve divulgar a conciliação entre a avaliação obtida e a avaliação ajustada incluída nas demonstrações contábeis, mostrando, separadamente, qualquer ajuste significativo.

Nos casos excepcionais em que não for possível a entidade mensurar uma propriedade para investimento pelo valor justo e for necessário utilizar o modelo do custo da NBC TSP 07 a entidade deve divulgar:

a. a descrição da propriedade para investimento;
b. a explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser determinado confiavelmente;
c. se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o valor justo se situe; e
d. quando da alienação da propriedade para investimento não contabilizada pelo valor justo:
   i. o fato de que a entidade alienou a propriedade para investimento não contabilizada pelo valor justo;
   ii. o valor contábil dessa propriedade para investimento no momento da venda; e
   iii. a quantia de ganho ou perda reconhecida.

8.6.2. Modelo do custo

A entidade que aplica o modelo do custo do item deve divulgar, adicionalmente:

a. os métodos de depreciação utilizados;
b. as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
c. o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (agregada com as perdas acumuladas por redução ao valor recuperável) no início e no fim do período;
d. a conciliação do valor contábil da propriedade para investimento no início e no fim do período, mostrando o seguinte:
    i. adições, divulgando separadamente as adições que resultem de aquisições e as que resultem de dispêndio subsequente reconhecido como ativo;
    ii. adições que resultem de aquisições por intermédio da combinação de negócios;
    iii. alienações;
    iv. depreciação;
    v. o montante de perdas por redução ao valor recuperável reconhecido e de perdas por redução ao valor recuperável revertido durante o período, de acordo com o capítulo 7 deste Manual;
    vi. variações cambiais líquidas resultantes da conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação e da conversão de entidade com operação no exterior para a moeda de apresentação da entidade a que se referem as demonstrações;
    vii. reclassificações:
        - de propriedade para investimento, para estoque e propriedade ocupada pelo proprietário; e
        - de estoque e propriedade ocupada pelo proprietário, para propriedade para investimento;
        - outras alterações; e
e. Nos casos excepcionais em que a entidade não puder determinar, confiavelmente, o valor justo da propriedade para investimento, ela deve divulgar:
    i. a descrição da propriedade para investimento;
    ii. a explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser determinado confiavelmente.

9. RECEITA DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO

A normatização dos procedimentos contábeis aplicáveis à receita de transação sem contraprestação foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 01 – Receita de Transação sem Contraprestação, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), observando também a *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) 23 - *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers) of International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e legislação brasileira aplicável.

O objetivo deste capítulo é normatizar o tratamento, para fins de demonstrações contábeis, conferido à variação patrimonial aumentativa (VPA) de transação sem contraprestação, particularmente relativo a tributos, transferências e multas.

Os procedimentos contábeis a serem conferidos às transações com contraprestação deverão ser observados na parte II, capítulo 9, deste Manual.

Este Manual deve ser observado pelos órgãos e entidades abrangidos pelas normas de contabilidade aplicada ao setor público e que elaboram demonstrações contábeis, em matéria relativa a reconhecimento e mensuração da receita de transações sem contraprestação, exceto quanto à combinação de entidades.

9.1. DEFINIÇÕES

Transação sem contraprestação

Em geral, é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e em contrapartida entrega valor irrisório ou nenhum valor em troca. Considera-se, ainda, como transação sem contraprestação, a situação em que a entidade fornece diretamente alguma compensação em troca de recursos recebidos, mas tal compensação não se aproxima do valor justo dos recursos recebidos.

Tributo

São benefícios econômicos ou potencial de serviços compulsoriamente pagos ou a pagar às entidades do setor público, de acordo com a lei, estabelecidos para gerar receita para o governo. Tributos não incluem multas ou outras penalidades aplicadas em caso de infrações legais. De acordo com os art. 3º do Código Tributário Nacional (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.

Transferências[37]

São ingressos de benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros provenientes de transações sem contraprestação diferentes de tributos, tais como repartições tributárias, transferências voluntárias, doações e multas.

Multas (penalidades pecuniárias)

São benefícios econômicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber pelas entidades do setor público, conforme determinação judicial ou administrativa, como consequência de infração da legislação.

Especificações sobre ativos transferidos

São termos legais ou regulamentares, ou contratuais, que se aplicam ao uso de um ativo transferido por entidades externas à entidade que elabora as demonstrações contábeis.

Condições sobre ativos transferidos

São especificações que determinam que os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços incorporados no ativo devam ser consumidos pelo recebedor conforme especificado. Caso contrário, os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços incorporados no ativo devem ser devolvidos ao transferente.

Restrições sobre ativos transferidos

São especificações que limitam ou direcionam os objetivos pelos quais um ativo transferido pode ser utilizado, mas que não determinam que benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros devem ser devolvidos ao transferente caso não utilizados conforme especificado.

[37] Neste capítulo, o termo "transferência" não se confunde com aquele utilizado na Parte I deste Manual, o qual está relacionado a conceitos orçamentários.

9.2. TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÃO

Ao contrário do que ocorre no setor privado, a maior parte das variações patrimoniais aumentativas (VPA) das entidades do setor público decorrem de transações sem contraprestação, principalmente as relativas a tributos, transferências e multas.

Os tributos são exemplos de transação sem contraprestação uma vez que:

a. São instituídos mediante lei (não cabe o estabelecimento de tributos por meio de contratos ou outros meios legais de acordo);
b. Compulsoriedade de pagamento (ninguém pode se esquivar de pagar tributos, salvo nas permissões instituídas mediante lei);

Esclareça-se que, embora o ente público forneça uma variedade de serviços públicos aos contribuintes, ele não o faz em retribuição ao pagamento dos tributos.

Por outro lado, não se deve confundir a desobrigação de retribuição por tributos, multas ou transferências, em termos de entrega de serviços ou benefícios diretamente proporcionais a tais recursos recebidos pelo governo, com a obrigação que o governo e responsáveis pela Administração Pública possuem de aplicação dos recursos públicos de acordo com as possibilidades previstas em lei, bem como a devida prestação de contas e responsabilização (*accountability*).

9.3. RECONHECIMENTO

Uma transação sem contraprestação com entrada de recursos para o governo, via de regra, gera VPA para o ente ou órgão recebedor. Em contrapartida, a entrada de recursos provoca a contabilização de um ativo. Contudo, a transação pode gerar custos, o que implica na necessidade de contabilização de uma variação patrimonial diminutiva (VPD), como a exemplo a remuneração da rede bancária pela prestação de serviço de recebimento dos pagamentos de tributos pelos contribuintes. Nesses casos, deve-se fazer a contabilização dos custos necessários ao recebimento ou funcionamento do item do ativo por meio da VPD correspondente.

Ressalta-se que há casos em que são observadas condições sobre ativos transferidos, o que pode gerar obrigações para o ente recebedor. Dessa forma, pode-se observar a necessidade de registro de um passivo – verificar as disposições neste Manual para registro de um passivo conforme parte II, capítulos 1 a 3. Nesses casos, à medida que as condições forem sendo realizadas, deve-se proceder à baixa do passivo com a correspondente realização da VPA.

9.3.1. VPA e Custos Envolvidos em Transações sem Contraprestação

A VPA de um ente público deve compreender o total de ingressos brutos de benefícios econômicos ou de potencial de serviços recebido ou a receber. Assim, a VPA configurada na receita sem contraprestação representa um aumento na situação patrimonial líquida do ente.

Quando o ente público não arrecada diretamente os seus recursos, ou seja, a arrecadação se faz por intermédio de agentes arrecadadores (agente de governo ou terceiros), os montantes arrecadados não devem ser registrados como aumento da situação patrimonial líquida ou da receita de tais agentes arrecadadores, pois estes não podem controlar o uso dos recursos ou se beneficiar dos ativos arrecadados para realizar seus objetivos próprios – a receita é do ente público.

Quando necessário que haja gasto relativo à consecução do recebimento de recursos sem contraprestação, tais gastos devem ser contabilizados como custos relacionados à respectiva receita. Assim, a receita deve ser registrada pelo ingresso bruto de benefícios econômicos ou de potencial de serviços futuros e, quando houver, os custos necessários para seu recebimento devem ser reconhecidos como custos da transação ou variação patrimonial diminutiva (VPD).

9.3.2. Ativos Oriundos de Transações sem Contraprestação

A entidade deve reconhecer o ativo oriundo de uma transação sem contraprestação quando obtiver o controle de recursos que se enquadrem na definição de um ativo e satisfaçam os critérios de reconhecimento a seguir:

a. Seja provável que benefícios econômicos futuros e potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade; e
b. O valor justo do ativo possa ser mensurado em conformidade com as características qualitativas e com observância das restrições da informação contábil.

O ativo obtido por meio de uma transação sem contraprestação deverá ser inicialmente mensurado pelo seu valor justo na data de aquisição.

Caso o ente receba numa transação sem contraprestação um item que possua características essenciais de ativo, mas que não satisfaçam os critérios para o reconhecimento, essa situação pode justificar sua evidenciação em notas explicativas como ativo contingente. Nesses casos, deve-se observar a parte II, capítulo 9, deste Manual para realizar os devidos procedimentos contábeis.

9.3.3. Passivos Oriundos de Transações sem Contraprestação

Ativos recebidos na configuração de geradores de receita sem contraprestação podem ser transferidos com base em certas condições, isto é, podem não ser resultantes de uma transação comercial, mas advêm para o ente com certo condicionamento em seu uso ou destinação de seus benefícios. Nos casos em que houver especificações sobre ativos transferidos, deve-se analisar se há necessidade de contabilização de um passivo em conjunto com o ativo recebido pelo ente.

Quando se tratar apenas de restrições sobre ativos transferidos, ou apenas restrições, em que pese a possibilidade do ente recebedor ser responsabilizado ou demandado administrativamente ou judicialmente a posteriori, não há necessidade de contabilização inicial de passivo. Nesses casos, há apenas especificações que limitam ou direcionam os objetivos pelos quais um ativo transferido pode ser utilizado, mas que não determinam que benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros devam ser devolvidos ao transferente caso não utilizados conforme especificado.

Todavia, ao se tratar de ativos transferidos que incluem uma exigência de que o ativo transferido, ou outros benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, sejam devolvidos ao transferente se não utilizados no modo especificado, estaremos diante do que se chama de condições sobre ativos transferidos, ou apenas condições. Nesse caso, observa-se a obrigação de consumo ou utilização dos ativos recebidos de forma determinada e, ainda, em caso de não observância desses pré-requisitos, tem-se a necessidade de devolução dos ativos recebidos ou de outros benefícios econômicos ou potencial de serviços equivalentes.

Na situação acima descrita, deduz-se que o ente é incapaz de evitar uma saída de recursos ao receber o controle de ativos sob condição. Nessas circunstâncias, a obtenção do controle sobre ativos gera uma obrigação presente de transferência de recursos ou potencial de serviços a terceiros, por isso deve ser constituído um passivo equivalente pelo ente recebedor.

Observe-se que, muitas vezes, a receita de transação sem contraprestação não se mostra de forma clara desde o princípio. Por isso, deve-se procurar determinar se uma especificação é uma condição ou uma restrição, sendo necessário que se considere a essência dos termos da especificação e não meramente sua forma. A mera especificação, por exemplo, de que um ativo transferido deva ser consumido no provimento de produtos e serviços a terceiros ou devolvido ao transferente não é, em si só, suficiente para originar um passivo quando a entidade obtém o controle do ativo. Quando decide se uma especificação é uma condição ou restrição, a entidade deve considerar se a exigência de devolução do ativo ou dos outros benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços é: (a) exequível; e (b) se seria executada pelo transferente.

Isso ocorre, pois, se não for exequível, não há como se ter uma obrigação de fato. Esses procedimentos são necessários, pois, mesmo que exequível, caso o terceiro transferidor demonstre um histórico de não executar situações semelhantes ou se há intenção declarada de não executar a condição em comento, não há que se falar em obrigação a registrar como passivo.

Observadas as situações acima expostas, a obrigação presente derivada de transação sem contraprestação que se enquadre na definição de passivo deve ser reconhecida somente quando:

a. For provável que a saída de recursos que incorpora benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; e
b. Estimativa confiável do montante das obrigações puder ser realizada.

9.4. TRIBUTOS

A entidade deve reconhecer um ativo em relação a tributos quando seu respectivo fato gerador[38] ocorrer e os critérios de reconhecimento forem satisfeitos.

Fato gerador da obrigação principal, ou evento tributável, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do tributo, de acordo com o art. 114 do CTN.

A obrigação tributária principal do contribuinte 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, de acordo com o § 1º do art. 113 do CTN.

O crédito tributário do ente público decorre da obrigação tributária principal e é constituído por meio do procedimento previsto no art. 142 do CTN – o lançamento:

> 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.

Segundo a Lei nº 4.320/1964:

> 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.

Para fins de registro contábil, os tributos devem ser analisados individualmente, de acordo com a modalidade de lançamento tributário aplicável, previstas nos arts. 147 a 150 do CTN, quais sejam, de ofício, por declaração ou por homologação.

Para o reconhecimento tempestivo e confiável dos créditos, é necessária a integração do setor de arrecadação com o setor de contabilidade, de modo a se conhecer o fluxo das informações para detecção dos momentos que ensejam o registro contábil.

De acordo com a NBC TSP 01, os ativos em geral devem ser mensurados pelo seu valor justo na data de aquisição. Contudo, os ativos oriundos de transações tributárias, enquanto não efetivamente arrecadados, devem ser mensurados pela melhor estimativa de entrada de recursos para a entidade, que deve desenvolver políticas contábeis, em conformidade com as exigências da norma em comento, as quais devem levar em consideração tanto a probabilidade de que os recursos oriundos de transações tributárias fluam para o governo quanto o valor justo dos ativos resultantes.

Lançamento Exemplificativo

38 O registro da receita tributária por competência é esclarecido na IPC 02 - Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência, disponível em https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_Publica/arquivos/IPC02_ReconhecimentoCreditosTributariosRegimeCompetencia.pdf.

Reconhecimento do Crédito a Receber de Tributos
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.2.1.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber (P)
C 4.1.1.x.x.xx.xx VPA – Tributos

A entidade deve constituir ajuste para perdas de créditos relativos a tributos. A metodologia utilizada para cálculo do ajuste para perdas deve ser aquela que melhor reflita a real situação do ativo e deve ser evidenciada em notas explicativas.

Lançamento Exemplificativo

Ajuste para Perdas de Crédito Tributário
Natureza da informação: patrimonial
D 3.6.1.7.x.xx.xx VPD com Ajuste para Perdas de Créditos
C 1.1.2.9.x.xx.xx (-) Ajuste para Perdas de Créditos a Curto Prazo (P)

Reversão do Ajuste para Perdas de Crédito Tributário – quando verificado o recebimento ou alteração nas bases de mensuração (esta última com a devida evidenciação em notas explicativas)
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.2.9.x.xx.xx (-) Ajuste para Perdas de Créditos a Curto Prazo (P)
C 4.9.7.2.x.xx.xx VPA com Reversão de Ajuste para Perdas de Créditos

9.5. RECEBIMENTOS ANTECIPADOS

Os recebedores de ativos transferidos devem considerar se essas transferências são, em essência, recebimento antecipado. Este Manual considera que recebimento antecipado se refere a recursos recebidos previamente aos eventos tributáveis ou ao acordo de transferência se tornar obrigatório.

Os recebimentos antecipados relativos a tributos e transferências por meio de acordos que ainda não se tornaram obrigatórios não são fundamentalmente diferentes de outros recebimentos antecipados.

Os recebimentos antecipados originam um ativo e uma obrigação presente, obedecidas as demais condições relativas a tais elementos patrimoniais, por isso, a VPA não pode ser reconhecida nesse momento. Após a ocorrência do evento que torne o acordo obrigatório, e cumpridas as condições restantes do acordo, o passivo deve ser baixado e a receita deve ser reconhecida.

Os recursos de tributos recebidos antes da ocorrência do fato gerador são reconhecidos como um ativo, pela entrada no caixa, 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 VPA não foi satisfeito, apesar de a entidade já ter recebido uma entrada de recursos.

Desse modo, um passivo deve ser reconhecido até que o evento tributável ocorra. Quando o evento tributável ocorrer, o passivo deve ser baixado e a VPA deve ser reconhecida. Observe, a seguir, exemplo de lançamento para recebimento antecipado de tributos:

Lançamentos Exemplificativos

Recebimento Antecipado de Tributos no Curto Prazo
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.0.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 2.1.8.8.1.xx.xx Demais Obrigações a Curto Prazo – Valores Restituíveis (F)
ou
C 2.1.8.9.1.xx.xx Outras Obrigações a Curto Prazo (F)

Recebimento Antecipado de Tributos no Longo Prazo
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.0.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 2.2.8.8.1.xx.xx Demais Obrigações a Longo Prazo – Valores Restituíveis (P)
ou
C 2.2.9.1.1.xx.xx VPA Diferida (P)

Receita Orçamentária Decorrente da Arrecadação do Tributo Antecipadamente
Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Controle da Disponibilidade por Destinação de Recursos
Natureza da informação: controle
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 (DDR)

9.6. TRANSFERÊNCIAS

Para fins deste Manual, as transferências incluem, de forma não exaustiva: subsídios; perdão de dívidas; multas; heranças; presentes; e doações. Todos esses itens, e outros que venham a ser identificados com a mesma natureza, apresentam o atributo comum de transferência de recursos de uma entidade a outra sem fornecer valor aproximadamente igual em troca e de não serem tributos conforme definido em lei.

De acordo com a NBC TSP 01, os ativos em geral devem ser mensurados pelo seu valor justo na data de aquisição. Todavia, devido a possibilidades de tratamentos diversos em relação a itens variados de transferências, a entidade deve desenvolver políticas contábeis, em conformidade com as exigências da norma em comento como as demais NBC TSP vigentes.

9.6.1. Repartição Tributária

Apesar de cada ente possuir uma competência tributária específica, o produto da arrecadação não necessariamente pertencerá a ele em sua totalidade. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 define, na Seção VI, a repartição da receita tributária. Ou seja, tendo em vista a melhor distribuição da receita pública entre os entes para consecução de suas obrigações legais, a Constituição estabeleceu que o produto da arrecadação tributária fosse redistribuído por meio da repartição tributária, segundo as regras e parâmetros por ela estabelecidos. Como a Constituição não foi exaustiva nesse tema, leis especiais podem vir a tratar também sobre repartição tributária. Assim, no Brasil temos as figuras de repartições tributárias constitucionais e legais.

O ente arrecadador deve realizar o registro da receita pelos valores brutos e o respectivo valor a transferir no passivo por meio de provisão.

No ente recebedor, o valor do direito a ser reconhecido deve corresponder à melhor estimativa, a qual pode ser obtida mediante informação direta do ente transferidor, estimativa histórica ou qualquer outro método que se mostre mais confiável, a depender da natureza do crédito em questão, até o recebimento efetivo da transferência, quando deve observar o valor justo para o devido registro contábil.

Lançamentos Exemplificativos – Receita própria do arrecadador (transferidor) de R$ 750,00 e receita destinada a outro ente (recebedor) por lei/CF88 R$ 250,00 – total da receita R$ 1.000,00

a. No momento do lançamento, no ente arrecadador / transferidor:

Após a ocorrência do lançamento do tributo, o ente arrecadador/transferidor deverá registrar um ativo – créditos a receber em contrapartida de uma VPA pelo valor da arrecadação bruta.

Reconhecimento do Crédito Tributário
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.1.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber (P)	1.000
C 4.1.x.x.x.xx.xx	VPA – Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	1.000
ou		
C 4.2.x.x.x.xx.xx	VPA – Contribuições	1.000

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, justificando-se o registro da provisão perdas.

O ente arrecadador/transferidor deverá registrar um passivo – provisão para repartição tributária de créditos em contrapartida de uma VPD pela parcela do recurso a transferir ao ente recebedor.

O cálculo da provisão para repartição tributária será efetuado com base nos créditos de tributos ainda não arrecadados sujeitos à repartição, deduzidos do respectivo ajuste para perdas. É importante ressaltar que o registro da provisão para repartição tributária somente pode ocorrer quando for possível a realização de uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Constituição de Provisão para Repartição Tributária
Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.2.1.x.xx.xx	Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas (P)	250
C 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para Repartição de Créditos (P)	250

b. No momento da arrecadação, no ente arrecadador / transferidor:

Somente na arrecadação do tributo ocorrerá a baixa do ativo – créditos a receber, em contrapartida do montante de recurso que ingressou no caixa.

Arrecadação do Tributo
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	1.000
C 1.1.2.1.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber (P)	1.000

Reconhecimento da Receita Orçamentária
Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	1.000
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	1.000

Controle da Disponibilidade por Destinação de Recursos
Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	1.000
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	1.000

Ainda nesse momento, é baixada a provisão em contrapartida do passivo registrado em conta de tributos a transferir.

Baixa de Provisão e Reconhecimento da Obrigação de Repartição Tributária

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para Repartição de Créditos (P)	250
C 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigação de Repartição a Outros Entes (P)	250

c. Registro no ente recebedor, no momento da arrecadação pelo transferidor:

Somente após a arrecadação do tributo pelo ente transferidor, e uma vez atendidos os requisitos para reconhecimento de um ativo, o ente recebedor deverá reconhecer o crédito a receber em contrapartida de variação patrimonial aumentativa.

Destaca-se que, caso o ente recebedor não possua informação que suporte o registro contábil, o registro do ativo deverá ser realizado apenas quando da transferência propriamente dita.

Reconhecimento do Direito a Receber

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.3.x.xx.xx	Créditos de Transferências a Receber (P)	250
C 4.5.2.x.x.xx.xx	Transferências Intergovernamentais	250

d. No momento da transferência, no ente arrecadador / transferidor:

Ressalte-se que, estritamente do ponto de vista orçamentário, a transferência poderá ser realizada por meio de despesa ou dedução de receita. Do ponto de vista patrimonial, o fenômeno deve ser registrado com baixa do passivo e equivalente em caixa.

i. Lançamentos exemplificativos para a transferência por meio de despesa:

Empenho:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes (P)	250
C 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes (F)	250

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	250
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	250

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	250
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	250

Liquidação:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	250
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	250

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	250
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liq. e Entradas Comp.	250

Pagamento:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes (F)	250
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	250

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	250
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	250

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liq. e Entradas Comp.	250
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	250

ii. Lançamentos exemplificativos para transferência por meio de dedução da receita:

Natureza da informação: orçamentária

Exemplo de lançamento para os entes arrecadadores (transferidores) que fazem a previsão inicial de seu orçamento com o valor total da receita a ser arrecadada, a sua parte (receita própria) e a parte do futuro recebedor (ressalte-se que, na alínea "b" acima, a rubrica "6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar" já foi debitada pelo valor total de R$ 1.000,00, assim, se este coincide com o montante previsto inicialmente no orçamento com saldo credor, a princípio, essa rubrica já se encontrará regularizada, não cabendo mais lançamentos para a mesma).

D 6.2.1.3.x.xx.xx	(-) Deduções da Receita Orçamentária	250
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	250

Ou

Exemplo de lançamento para os entes arrecadadores (transferidores) que fazem a previsão inicial de seu orçamento apenas com o valor correspondente a sua receita própria a ser arrecadada, sem contabilizar inicialmente a parte do futuro recebedor (ressalte-se que, na alínea "b" acima, a rubrica "6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar" já foi debitada pelo valor total de R$ 1.000,00, assim, a princípio, o saldo desta rubrica se encontra no montante de R$ 250,00 devedor acima do previsto inicialmente no orçamento do ente arrecadador, por isso, deve-se promover sua regularização com um lançamento a crédito equivalente em montante equivalente).

D 6.2.1.3.x.xx.xx	(-) Deduções da Receita Orçamentária	250
C 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	250

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	250
C 8.2.1.1.3.03.xx	DDR Comprometida por Liq. e Entradas Compensatórias	250

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes (F)	250
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	250

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.03.xx	DDR Comprometida por Liq. e Entradas Compensatórias	250
C 8.2.1.4.x.xx.xx	DDR Utilizada	250

e. No momento da transferência, no ente recebedor:

Quando do ingresso do recurso no ente recebedor, deve ser efetuada a baixa do ativo – créditos a receber em contrapartida do ingresso no banco, neste momento impactando o superávit financeiro.

Simultaneamente, deve-se registrar a receita orçamentária realizada nas contas de controle da execução do orçamento.

Esse procedimento, de registro da receita orçamentária apenas quando da efetiva entrada de recursos, evita a formação de um superávit financeiro superior ao lastro financeiro existente no ente recebedor.

Natureza da informação: patrimonial		
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	250
C 1.1.2.3.x.xx.xx	Créditos de Transferências a Receber (P)	250
Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	250
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	250
Natureza da informação: controle		
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	250
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	250

9.6.2. Transferências Voluntárias

Conforme o art. 25 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), 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 (SUS).

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 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, desde que o ativo satisfaça os critérios de reconhecimento a seguir:

a. Seja provável que benefícios econômicos futuros e potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade; e
b. O valor justo do ativo possa ser mensurado em conformidade com as características qualitativas e com observância das restrições da informação contábil.

9.6.3. Doações

Doações são transferências voluntárias de ativos incluindo dinheiro ou outros ativos monetários e bens em espécie para outra entidade.

Para doações em dinheiro ou outros ativos monetários e bens em espécie, o evento passado que origina o controle de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço é normalmente o recebimento da doação.

As doações são reconhecidas como ativos e variações patrimoniais aumentativas quando for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços fluam para a entidade e que o valor justo dos ativos possa ser mensurado de maneira confiável.

As doações recebidas em dinheiro, além de serem reconhecidas como variações patrimoniais aumentativas, por força do art. 57 da Lei nº 4.320/1964, também, deverão ser reconhecidas como receitas orçamentárias.

Os bens em espécie são reconhecidos como ativos quando são recebidos ou quando existe um acordo obrigatório para se receberem tais bens. Se os bens em espécie são recebidos sem condições atreladas, a variação patrimonial aumentativa é reconhecida imediatamente. Se condições estão atreladas, um passivo é reconhecido, na medida em que as condições são satisfeitas o passivo é reduzido e a receita é reconhecida.

No reconhecimento inicial, doações, incluindo bens em espécie, devem ser mensurados por seu valor justo da data de recebimento.

O compromisso de doação não se encaixa na definição de um ativo porque a entidade recebedora é incapaz de controlar o acesso do transferente aos benefícios econômicos futuros ou ao potencial de serviço incorporado no item compromissado.

9.6.4. Multas

Multas são benefícios econômicos ou potencial de serviço recebidos ou a receber em consequência da violação de exigências legais, regulamentares ou contratuais. Em que pese se tratar de uma transferência, conforme o conceito adotado por este Manual, recebe tratamento especial devido a seu caráter de natureza punitiva e coercitiva.

As multas satisfazem a definição de transação sem contraprestação porque não impõem ao governo, em troca, quaisquer obrigações que possam ser reconhecidas como passivo. Normalmente, são cobradas em montante fixo pelo descumprimento de obrigações legais ou regulamentares, porém, podem ser arbitradas em certos casos, de acordo com a relevância da infração ou reiteração da conduta indesejada, conforme legislação aplicada.

As multas devem ser reconhecidas no ente público como VPA quando se encaixarem na definição de um ativo e satisfizerem os critérios para o reconhecimento de um ativo.

9.7. EVIDENCIAÇÃO

A evidenciação, conforme preconizada por este Manual, auxilia a entidade a cumprir os objetivos das demonstrações contábeis, que é fornecimento de informações úteis sobre a entidade ou órgão público que elabora demonstrações contábeis, voltadas para os usuários dessas demonstrações para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*).

A evidenciação das principais classes de receita auxilia os usuários a realizar julgamentos mais informados sobre a exposição da entidade a fluxos específicos de receita.

As condições e as restrições sobre os ativos impõem limites sobre seu uso, o que impacta as operações da entidade. A evidenciação do montante de passivos reconhecidos relativos às condições e às restrições auxiliam os usuários nas avaliações sobre a capacidade de a entidade usar seus ativos de forma discricionária.

As entidades devem evidenciar a existência de recebimentos antecipados relativos às transações sem contraprestação. Esses passivos carregam o risco de que a entidade tenha que realizar um sacrifício dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços se o evento tributável não ocorrer ou se o acordo de transferência não se tornar obrigatório. A evidenciação desses recebimentos antecipados ajuda os usuários a realizarem julgamentos sobre a receita futura e a posição do ativo líquido da entidade.

As entidades devem realizar evidenciações sobre a natureza e o tipo das principais classes de presentes, doações e heranças que ela tenha recebido. Essas entradas de recursos são recebidas pela discricionariedade do transferidor, que expõe a entidade ao risco de que em períodos futuros, tais fontes de recursos, possam mudar significativamente. Tais evidenciações ajudam os usuários a fazerem julgamentos sobre a receita futura e a posição da situação patrimonial líquida da entidade.

Dessa forma, a entidade deve evidenciar em notas explicativas ou apresentar nos relatórios contábeis de propósito geral:

a. O montante de receita de transações sem contraprestação, reconhecido durante o período, pelas principais classes, demostrando separadamente:

   i. Tributos, demostrando separadamente suas principais classes;
   ii. Transferências, demostrando separadamente suas principais classes.

b. O montante de recebíveis reconhecidos em relação à receita sem contraprestação;
c. O montante dos passivos reconhecidos referentes aos ativos transferidos sujeitos a condições;
d. O montante dos passivos reconhecidos em relação aos empréstimos subsidiados que são sujeitos a condições sobre os ativos transferidos;
e. O montante dos ativos reconhecidos que estão sujeitos a restrições e a natureza de tais restrições;
f. A existência e os montantes de quaisquer recebimentos antecipados em relação às transações sem contraprestação;
g. O montante de quaisquer passivos perdoados.

A entidade deve evidenciar em notas explicativas às demonstrações contábeis:

a. As políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita de transações sem contraprestação;
b. Para as principais classes de receita de transações sem contraprestação, as bases pelas quais o valor justo do ingresso de recursos foi mensurado;
c. Para as principais classes de receita 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; e
d. A natureza e o tipo das principais classes de heranças, presentes e doações, demostrando separadamente as principais classes de bens em espécie recebidos.

10. RECEITA DE TRANSAÇÃO COM CONTRAPRESTAÇÃO

A normatização do tratamento contábil aplicável à receita de transação com contraprestação foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 2 – Receita de Transação com Contraprestação, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), observando também a *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) 9 - *Revenue from Exchange Transactions,* editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

O objetivo deste capítulo é descrever o tratamento contábil aplicado às variações patrimoniais aumentativas (VPA) decorrentes de transações e eventos com contraprestação, incluindo os procedimentos para reconhecimento, mensuração e evidenciação.

Os procedimentos aqui descritos aplicam-se às VPA decorrentes de transações e eventos com contraprestação, tais como as originadas da prestação de serviços, da venda de bens e do uso de ativos por terceiros (geradores de juros, *royalties* e dividendos ou distribuições assemelhadas). Excluem-se do escopo deste capítulo os seguintes itens:

a. Contratos de arrendamento mercantil;
b. Dividendos ou distribuições similares provenientes de investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial;
c. Ganhos decorrentes da venda de itens do ativo imobilizado;
d. Contratos de seguro dentro do escopo de normas contábeis nacionais ou internacionais;
e. Mudanças no valor justo de ativos e passivos financeiros ou de sua alienação;
f. Mudanças no valor de outros ativos circulantes;

g. Reconhecimento inicial, e decorrente de mudanças no valor justo de ativos biológicos relacionados à atividade agrícola;
h. Reconhecimento inicial de produtos agrícolas; e
i. Extração de recursos minerais.

Alguns itens específicos acima descritos podem vir a ser reconhecidos como VPA, porém são tratados em outras normas e excluídos do escopo desta.

Os procedimentos contábeis a serem conferidos às transações sem contraprestação deverão ser observados no capítulo 8, parte II, deste Manual.

10.1. DEFINIÇÕES

Transações com Contraprestação

É aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e entrega valor aproximadamente igual em troca, prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos.

Valor Justo

É o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e interessadas na transação.

Juros

Encargos decorrentes do uso de caixa ou equivalentes de caixa ou de valores devidos à entidade;

Royalties

Cobranças pelo uso de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo, de patentes, marcas, direitos autorais e *software*; e

Dividendos ou Distribuições Similares

Distribuições de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção de suas participações em uma classe particular do capital.

10.2. TRANSAÇÕES COM CONTRAPRESTAÇÃO

As variações patrimoniais aumentativas decorrentes de transações com contraprestação compreendem apenas os valores brutos de benefícios econômicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber pela entidade em decorrência de suas atividades.

Os valores recebidos em nome de terceiros não constituem benefícios econômicos ou potencial de serviços da entidade, por não resultar em aumentos de ativos ou redução de passivos, por exemplo: o recebimento de tarifas de telefone e eletricidade pelos Correios em nome das prestadoras destes serviços. Portanto, em casos como esses, não são considerados como VPA.

Os empréstimos e financiamentos não se caracterizam como transações com contraprestação por não impactarem a situação patrimonial líquida, em razão de gerarem variações iguais entre ativos e passivos.

10.3. **RECONHECIMENTO**

A questão primordial na contabilização das VPA oriundas de transações com contraprestação é determinar quando reconhecê-las.

A VPA é reconhecida quando for provável que:

a. Os benefícios econômicos futuros e potencial de serviços fluirão para a entidade; e
b. Os benefícios possam ser mensurados em conformidade com as características qualitativas e com observância das restrições da informação.

Os critérios de reconhecimento descritos neste Manual são em geral aplicados separadamente em cada transação. Entretanto, em certas circunstâncias é necessário aplicar o critério de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis, originalmente advindos de uma única transação, de modo a refletir a essência da operação e respeitar o regime de competência. Por exemplo, quando o preço de um produto incluir um valor identificável para serviços subsequentes, este valor é diferido e reconhecido como VPA no exercício em que o serviço for executado.

Por outro lado, os critérios de reconhecimento são aplicados em conjunto a duas ou mais transações quando ligadas de um modo tal que seu efeito não possa ser compreendido sem estar relacionado às transações como um todo, ou seja, as partes analisadas isoladamente não representam a essência do todo. Por exemplo, uma entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, realizar um acordo em separado para recomprar os bens posteriormente, invalidando assim a essência da transação. Nestes casos, as duas transações são tratadas conjuntamente.

10.3.1. Prestação de serviços

A VPA decorrente da transação deve ser reconhecida tomando por base a proporção dos serviços prestados até a data de apresentação das demonstrações contábeis.

O resultado de uma transação pode ser estimado confiavelmente quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

a. O montante da VPA puder ser mensurado confiavelmente;
b. For provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços decorrentes da transação fluirão para a entidade;
c. A proporção dos serviços já executados à data de apresentação das demonstrações contábeis puder ser mensurada confiavelmente; e
d. Os custos incorridos na transação e os custos para concluir a transação puderem ser mensurados confiavelmente.

O reconhecimento da VPA referente à proporção da conclusão de uma prestação de serviços é usualmente denominado de método da percentagem de execução. Conforme este método, a VPA é reconhecida nos exercícios nos quais os serviços forem prestados. Por exemplo, uma entidade que presta serviços de avaliação patrimonial deve reconhecer as VPA à medida em que as avaliações individuais forem sendo realizadas.

A VPA de prestação de serviços é reconhecida apenas quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços decorrentes da transação fluirão para a entidade. Entretanto, quando surgir alguma incerteza acerca do valor considerado como VPA, a parcela não recebida ou cujo o recebimento tenha deixado de ser provável é reconhecida como uma VPD ao invés de um ajuste no valor da VPA originalmente reconhecida.

Uma entidade é geralmente capaz de realizar estimativas confiáveis após ter feito acordo com as demais partes da transação observando os seguintes pontos:

a. Os direitos que cada parte da transação está apta a receber, relacionados aos serviços a serem prestados e recebidos por cada um;
b. A contraprestação a ser trocada; e
c. O modo e termos da liquidação da operação.

Reconhecimento da venda à vista
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1xx.xx Caixa ou Equivalente de Caixa
C 4.3.3.1.1.xx.xx Exploração de Bens, Direitos e Prestação de Serviço

No caso de a execução da prestação de serviços corresponder a um número indeterminado de etapas em um período determinado de tempo, a VPA é reconhecida diretamente pela quantidade executada no período, a menos que exista evidência de outro método que melhor represente as etapas da execução do serviço.

Quando o resultado de uma transação envolvendo a prestação de serviços não puder ser estimado confiavelmente, a VPA deve ser reconhecida apenas até o limite dos gastos recuperáveis, ou seja, na extensão dos custos incorridos que se espera recuperar. Nesse caso, como o resultado da transação não pode ser estimado confiavelmente, nenhum lucro é reconhecido.

Nas operações envolvendo prestação de serviços, quando o resultado da transação não puder ser mensurado confiavelmente e for improvável que os custos incorridos sejam recuperados, a VPA não é reconhecida e os custos incorridos são reconhecidos como VPD.

10.3.2. Venda de bens

A VPA decorrente da venda de bens deve ser reconhecida quando as seguintes condições tiverem sido satisfeitas:

a. A entidade tiver transferido ao comprador todos os riscos e benefícios significativos inerentes à propriedade dos bens;
b. A entidade não mantiver envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos, nem em grau normalmente associado a sua propriedade nem relacionado ao efetivo controle de tais bens;
c. O valor da VPA puder ser mensurado confiavelmente;
d. For provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços provenientes da transação fluirão para a entidade; e
e. Os custos incorridos na transação e os custos para concluir a transação puderem ser mensurados confiavelmente.

Na maior parte das vendas a transferência dos riscos e benefícios da propriedade se dá com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo ao comprador. Entretanto, há casos específicos em que a transferência dos riscos e dos benefícios ocorre em momento distinto da transferência da titularidade legal ou do controle.

Se a entidade mantiver riscos significativos de propriedade, a transação não é uma venda e a variação patrimonial aumentativa não é reconhecida.

Uma entidade pode manter riscos e benefícios significativos de propriedade de várias formas, por exemplo:

a. Quando a entidade retém uma obrigação decorrente de desempenho insatisfatório não coberto por provisões normais de garantias;
b. Quando o recebimento da VPA de uma venda específica for dependente da venda dos bens pelo comprador (consignação);

c. Quando os bens expedidos estiverem sujeitos à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluída pelo vendedor; e
d. Quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão específica em contrato, e o vendedor estiver incerto acerca da possibilidade de retorno.

Se a entidade mantiver apenas risco insignificante de propriedade, a transação é uma venda e a VPA é reconhecida. Por exemplo, um vendedor pode reter a titularidade legal dos bens apenas para garantir o recebimento dos valores devidos. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e benefícios significativos de propriedade, a transação é uma venda e a variação patrimonial aumentativa é reconhecida.

Outro exemplo de manutenção de risco insignificante de propriedade por entidade governamental ocorre na venda com garantia de reembolso, no caso de insatisfação do comprador, com a consequente devolução do bem. Nestes casos, a VPA é reconhecida no momento da venda desde que o vendedor possa confiavelmente estimar os retornos futuros. O passivo correspondente a tais devoluções deve ser calculado tomando por base experiências anteriores e outros fatores relevantes.

Normalmente a VPA de venda de bens é reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos, isso pode não ser provável até que a contraprestação seja recebida ou até que a incerteza acabe. Por exemplo, a VPA pode depender da capacidade de outra entidade em fornecer bens como parte do contrato, e se existir alguma dúvida de que isso pode ocorrer, o reconhecimento pode ser postergado até que isso ocorra. Quando os bens forem entregues, a incerteza é removida e a VPA é reconhecida. Contudo, se surgir incerteza acerca da realização do valor reconhecido como VPA, ou seja, tal valor é incobrável ou a parcela do valor cuja recuperação é improvável, deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva (VPD) ao invés de um ajuste no valor da VPA originalmente reconhecida.

Lançamento Exemplificativo:

Sem considerar os efeitos da retenção dos impostos inerentes a operação, normalmente, as vendas de bens são registradas da seguinte forma:

Reconhecimento da venda à vista
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa ou Equivalente de Caixa
C 4.3.1.1.1.xx.xx Venda Bruta

10.3.3. Juros, *royalties* e dividendos ou distribuições similares

As VPA provenientes do uso por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços originados da transação fluam para a entidade e o montante ser mensurado confiavelmente, de acordo com os seguintes tratamentos contábeis:

a. Os juros devem ser reconhecidos *pro rata tempore*, referente à taxa efetiva;
b. Os *royalties* devem ser reconhecidos à medida em que são gerados, conforme a essência do acordo; e
c. Dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito de recebimento por parte do acionista ou da entidade.

Os Royalties, como os do petróleo, são registrados de acordo com os termos do contrato, e são geralmente reconhecidos nessa base, a menos que, em conformidade com a essência do acordo, seja mais apropriado o reconhecimento da VPA em outra base sistêmica e racional.

Uma VPA de juros, *royalties*, dividendos ou distribuições similares geralmente é reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços decorrentes da transação irão fluir para a entidade. Entretanto, quando surgir uma incerteza acerca de um valor já reconhecido como VPA, tal valor, incobrável ou cujo recebimento deixou de ser provável, é reconhecido como uma VPD, ao invés de um ajuste no montante da VPA anteriormente recebida.

10.4. MENSURAÇÃO

As variações patrimoniais aumentativas oriundas de transações com contraprestação devem ser mensuradas pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber, considerando os eventuais descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade.

O valor da VPA proveniente de uma transação com contraprestação, geralmente, é determinado por acordo entre o vendedor ou fornecedor/prestador de serviços com o comprador ou usuário do ativo ou serviço.

Nos casos de permutas de bens ou serviços por outras de natureza e valor similar, a troca não é considerada como uma transação geradora de VPA.

Quando os bens ou serviços foram vendidos ou trocados por outros bens ou serviços não similares, a operação é reconhecida como uma transação que gera VPA. Nestas ocorrências a VPA é mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, ajustada pela quantia transferida em caixa ou equivalente de caixa. Quando o valor justo dos bens ou serviços recebidos não puder ser mensurado confiavelmente, a VPA é mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços entregues, ajustados pelo montante transferido em caixa ou equivalente de caixa.

10.5. EVIDENCIAÇÃO

Uma entidade deve evidenciar:

a. As políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de variação patrimonial aumentativa, incluindo os métodos adotados para determinar a percentagem de execução de transações envolvendo a prestação de serviços;
b. O valor de cada categoria significativa de VPA reconhecida no período, incluindo as decorrentes de:
    i. Prestação de Serviços;
    ii. Venda de Bens;
    iii. Juros;
    iv. *Royalties; e*
    v. Dividendos ou distribuições similares.
c. O valor das VPA provenientes de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa.

11. CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS

A normatização dos procedimentos contábeis relativos aos custos de empréstimos foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 14 – Custos de Empréstimos, observando a legislação brasileira, quando aplicável.

Este capítulo dispõe sobre o tratamento contábil dos custos dos empréstimos, trazendo orientação sobre as duas abordagens possíveis para a sua mensuração. De modo geral, a abordagem padrão exige o reconhecimento imediato de tais custos no resultado do período. Permite, porém, como

tratamento alternativo, a capitalização dos custos dos empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável.

Para esta edição do manual, os procedimentos contábeis aqui descritos devem ser aplicados para a contabilização dos custos dos empréstimos tomados pelos entes públicos, entretanto não devem ser utilizados para tratar do custo efetivo ou imputado a títulos patrimoniais (do patrimônio líquido), como, por exemplo, ações.

11.1. DEFINIÇÕES

Custos dos empréstimos

São os juros e outros custos em que a entidade incorre relacionados com o empréstimo de recursos. Esses custos podem incluir:

a. Juros de empréstimos obtidos em curto e longo prazos e de saldo bancário a descoberto;
b. Amortização de descontos ou prêmios relacionados com empréstimos obtidos;
c. Amortização de custos adicionais relacionados com empréstimos obtidos;
d. Encargos financeiros relativos a arrendamentos mercantis financeiros e contratos de concessão de serviços públicos; e
e. Variações cambiais decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira, na extensão em que elas sejam consideradas como ajuste do custo dos juros.

Ativo qualificável

É o ativo que, necessariamente, leva um período substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos. Como exemplo, temos edifícios comerciais, hospitais, ativos de infraestrutura (rodovias, pontes, usinas de geração de energia elétrica) e estoques que exijam um considerável período para alcançarem a condição de estarem prontos para uso ou venda.

Outros investimentos e ativos que são produzidos repetidamente durante curto período não são ativos qualificáveis. Além disso, ativos que estão prontos para os seus devidos usos ou venda quando adquiridos também não são considerados ativos qualificáveis.

11.2. RECONHECIMENTO

Os custos dos empréstimos podem ser abordados de duas maneiras:

a) Pelo tratamento padrão; e
b) Pelo tratamento alternativo.

11.2.1. Tratamento Padrão dos custos dos empréstimos

De acordo com o tratamento padrão, os custos dos empréstimos devem ser reconhecidos como despesa no período que são incorridos, independentemente de como os empréstimos são aplicados. Assim, conforme essa metodologia, todos os custos devem ser considerados como despesas, independentemente de terem sido aplicados em ativos qualificáveis ou não.

O tratamento padrão para custos de empréstimo é abordado também no Capítulo 3 – Operações de Crédito, da Parte III – Procedimentos Contábeis Patrimoniais deste Manual.

Exemplo 1:

Uma entidade pública realizou um financiamento para aquisição de um terreno, no valor de R$ 800.000,00, destinado à construção de uma escola. O pagamento será realizado em 12 prestações mensais, prazo equivalente ao estimado para a conclusão da obra. Os juros compostos são pré-fixados e correspondem a 1% a.m.

O cálculo das prestações, dos juros e da amortização é demonstrado na tabela a seguir:

Mês	Prestação	Juros	Amortização	Saldo Devedor
0	-	-	-	800.000,00
1	71.079,03	8.000,00	63.079,03	736.920,97
2	71.079,03	7.369,21	63.709,82	673.211,15
3	71.079,03	6.732,11	64.346,92	608.864,23
4	71.079,03	6.088,64	64.990,39	543.873,84
5	71.079,03	5.438,74	65.640,29	478.233,55
6	71.079,03	4.782,34	66.296,70	411.936,85
7	71.079,03	4.119,37	66.959,66	344.977,19
8	71.079,03	3.449,77	67.629,26	277.347,93
9	71.079,03	2.773,48	68.305,55	209.042,38
10	71.079,03	2.090,42	68.988,61	140.053,77
11	71.079,03	1.400,54	69.678,49	70.375,28
12	71.079,03	703,75	70.375,28	-
TOTAL	**852.948,37**	**52.948,37**	**800.000,00**	-

Lançamentos:

Na aquisição do bem, o ente público deverá registrar o terreno, em contrapartida ao passivo correspondente. Os encargos também deverão ser reconhecidos no passivo, seguido da conta retificadora, a fim de que a apropriação ocorra mensalmente.

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.2.x.xx.xx Bens Imóveis
C 2.1.2.x.x.xx.xx Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P) 800.000,00

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.2.x.x.xx.xx (-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo (P)
C 2.1.2.x.x.xx.xx Juros e Encargos a Pagar (P) 52.948,37

Ao final do primeiro mês, além dos lançamentos referentes ao pagamento, deverá ser realizado o seguinte lançamento, referente à apropriação dos juros ao resultado do exercício:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.4.x.x.x.xx.xx Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras
C 2.1.2.x.x.xx.xx (-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo (P) 8.000,00

Exemplo 2:

Uma entidade pública realizou um financiamento para aquisição de um terreno, no valor de R$ 400.000,00, destinado à construção de um hospital. O pagamento será realizado em 6 prestações mensais, prazo equivalente ao estimado para a conclusão da obra. Os juros compostos são pós-fixados e atrelados a um índice de taxa de juros (hipotético).

Lançamentos:

Na aquisição do bem, o ente público deverá registrar o terreno, em contrapartida ao passivo correspondente. Como os juros do empréstimo são pós-fixados, os encargos deverão ser reconhecidos mensalmente, quando dá apropriação dos juros do financiamento (não há registro de conta retificadora no passivo com a totalidade dos encargos).

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.2.x.xx.xx Bens Imóveis
C 2.1.2.x.x.xx.xx Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P) 400.000,00

Ao final do primeiro mês, supõe-se que os juros totalizaram R$ 3.000,00. Então, além dos lançamentos referentes à amortização do financiamento, deverá ser realizado o seguinte lançamento, decorrente da apropriação dos juros ao resultado do exercício:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.4.x.x.x.xx.xx Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras
C 2.1.2.x.x.xx.xx Juros e Encargos a Pagar (P) 3.000,00

Ao final do segundo mês, supõe-se que os juros totalizaram R$ 3.500,00. Então, além dos lançamentos referentes à amortização do financiamento, deverá ser realizado o seguinte lançamento:
Natureza da informação: patrimonial
D 3.4.x.x.x.xx.xx Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras
C 2.1.2.x.x.xx.xx Juros e Encargos a Pagar (P) 3.500,00

11.2.2. Tratamento Alternativo dos custos dos empréstimos

De acordo com esse método, os custos dos empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável devem ser incluídos no seu custo. Já os custos dos empréstimos que não se referirem a ativos qualificáveis, devem ser reconhecidos como despesa no período em que são incorridos.

Os custos dos empréstimos que são diretamente atribuíveis aos ativos qualificáveis devem ser capitalizados como parte do custo do ativo quando for provável que deles resultem benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para a entidade e quando puderem ser mensurados confiavelmente.

Quando a entidade adota o tratamento alternativo, essa metodologia deve ser aplicada consistentemente a todos os seus ativos qualificáveis.

11.2.2.1. Custos de empréstimos capitalizáveis

Os custos de empréstimos que são atribuíveis diretamente à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável são aqueles que seriam evitados se os gastos com o ativo não tivessem sido realizados.

Quando a entidade toma emprestados recursos especificamente com o propósito de obter determinado ativo qualificável, os custos do empréstimo que são diretamente atribuíveis a esse ativo podem ser prontamente identificados. Neste caso, a entidade deve determinar o montante dos custos dos empréstimos elegíveis à capitalização como sendo aqueles efetivamente incorridos sobre tais empréstimos durante o período, menos qualquer receita financeira decorrente do investimento temporário de tais empréstimos.

Isso ocorre quando os recursos tomados como empréstimo forem adquiridos antes de serem utilizados efetivamente com o ativo qualificável. Nesse caso, os recursos são muitas vezes temporariamente investidos. Em função disso, na determinação do montante de custos de empréstimos elegíveis à capitalização durante o período, quaisquer receitas financeiras obtidas sobre tais recursos devem ser deduzidas dos custos dos empréstimos incorridos.

Quando a entidade toma emprestados recursos genericamente (sem destinação específica) e os usa com o propósito de obter ativo qualificável, os custos dos empréstimos que devem ser considerados para os ativos qualificáveis não são facilmente identificáveis. Nesses casos, a entidade deve determinar o montante dos custos dos empréstimos elegíveis à capitalização aplicando uma taxa de capitalização aos gastos com o ativo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de todos os empréstimos realizados pela entidade que estiveram vigentes durante o período. O montante do custo de empréstimos que a entidade capitaliza não deve exceder o montante do custo de empréstimos incorridos durante aquele período.

Somente os custos dos empréstimos aplicáveis à entidade podem ser capitalizados. Assim, quando a entidade controladora obtém empréstimos que serão repassados à entidade controlada sem cobrar os custos dos empréstimos, ou cobrando-os parcialmente, a controlada somente pode capitalizar os custos dos empréstimos nos quais ela mesma incorreu. Caso a entidade controlada receba contribuição de capital ou subsídio de capital livre de juros, isso não acarreta nenhum custo de empréstimo obtido e consequentemente não deve capitalizá-lo.

Quando o valor contábil ou o custo final esperado do ativo qualificável exceder seu montante recuperável, o valor contábil deve ser baixado de acordo com os procedimentos estabelecidos no capítulo 7 (Redução ao Valor Recuperável).

11.2.2.2. Início da capitalização

A entidade deve iniciar a capitalização dos custos de empréstimos como parte do custo do ativo qualificável quando:

a) Incorrer em gastos com o ativo;
b) Incorrer em custos de empréstimos; e
c) Iniciar as atividades que são necessárias à elaboração do ativo para seu uso ou venda pretendidos.

Gastos com o ativo qualificável incluem somente aqueles que resultam em pagamento em caixa, transferências de outros ativos ou assunção de passivos onerosos. O saldo médio do ativo durante o período, incluindo os custos de empréstimos anteriormente capitalizados, é uma razoável aproximação dos gastos aos quais a taxa de capitalização deve ser aplicada naquele período.

As atividades necessárias à elaboração do ativo para seu uso ou venda pretendidos abrangem mais do que a construção física do ativo, também englobando o trabalho técnico e administrativo anterior ao início da construção física, tais como atividades associadas à obtenção de licenças. Entretanto, excluem-se as atividades relacionadas à manutenção do ativo quando nenhuma produção ou desenvolvimento estiverem sendo efetuados. Por exemplo, custos de empréstimos incorridos enquanto o terreno está em preparação para construção são capitalizados durante o período em que tais atividades estiverem sendo executadas. Entretanto, custos de empréstimos incorridos quando o terreno adquirido para fins de construção for mantido sem nenhuma atividade de preparação associada, não se qualificam para capitalização.

11.2.2.3. Suspensão da capitalização

A entidade deve suspender a capitalização dos custos de empréstimos durante períodos nos quais as atividades de desenvolvimento do ativo qualificável são suspensas. Nesses casos, durante a suspensão, os custos dos empréstimos devem ser reconhecidos como despesas. Esses custos são aqueles necessários para a manutenção de ativos parcialmente completos e não se qualificam para capitalização.

11.2.2.4. Término da capitalização

A entidade deve finalizar a capitalização dos custos de empréstimos quando substancialmente todas as atividades necessárias à elaboração do ativo qualificável para seu uso ou venda pretendidos estiverem concluídas.

O ativo normalmente está pronto para seu uso ou venda pretendidos quando a sua construção física estiver completa, mesmo que trabalho administrativo de rotina possa ainda continuar. Se modificações menores, tais como a decoração da propriedade sob especificação do comprador ou do usuário, forem tudo o que está faltando, isso é indicador de que substancialmente todas as atividades estão completas.

Exemplo 3:

Considere os mesmos dados do exemplo 1 (item 11.2.1). Caso a entidade opte pelo tratamento alternativo, deverá realizar os lançamentos conforme demonstrado a seguir.

Na aquisição do bem, os lançamentos serão iguais ao tratamento padrão, com o registro do terreno em contrapartida ao passivo correspondente. Os encargos também deverão ser reconhecidos no passivo, seguido da conta retificadora.

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.2.x.xx.xx Bens Imóveis
C 2.1.2.x.x.xx.xx Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P) 800.000,00

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.2.x.x.xx.xx (-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo (P)
C 2.1.2.x.x.xx.xx Juros e Encargos a Pagar (P) 52.948,37

A diferença ocorrerá na apropriação dos juros. Ao invés de serem reconhecidos no resultado do exercício, eles deverão ser incorporados ao bem. Segue o lançamento correspondente à incorporação dos juros ao final do 1º mês:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.2.x.xx.xx Bens Imóveis
C 2.1.2.x.x.xx.xx (-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo (P) 8.000,00

11.3. EVIDENCIAÇÃO

A entidade deve divulgar em notas explicativas:

a) A política contábil adotada para os custos de empréstimos;
b) O total dos custos de empréstimos capitalizados durante o período; e
c) A taxa de capitalização usada na determinação do montante dos custos de empréstimos elegíveis à capitalização (quando for necessário utilizar taxa de capitalização para montantes obtidos em conjunto).

12. PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

A normatização dos procedimentos contábeis relativos a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, do Conselho Federal de Contabilidade, observando também a *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e a legislação aplicável.

O objetivo deste capítulo é conceituar provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e normatizar os procedimentos para reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões, dos passivos contingentes e dos ativos contingentes.

Os procedimentos aqui descritos aplicam-se a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes de forma geral, incluindo a contabilização de contratos onerosos e provisões para reestruturação. Excluem-se do escopo deste capítulo os seguintes itens:

a. Provisões e passivos contingentes oriundos de benefícios sociais para os quais a entidade não recebe compensação dos beneficiários em valor aproximadamente igual ao dos produtos e serviços fornecidos;
b. Contratos a executar, quando não onerosos;
c. Contratos de seguro sujeitos a normas contábeis específicas;
d. Benefícios a empregados, exceto benefícios de rescisão contratual resultantes de um processo de reestruturação;
e. Instrumentos financeiros, incluindo garantias;
f. Contratos de execução;
g. Arrendamento mercantil, com exceção de arrendamento mercantil que tenha se tornado oneroso.

Para fins do item "b", considera-se contrato a executar aquele em que nenhuma das partes cumpriu quaisquer de suas obrigações ou as executaram apenas parcialmente. Um contrato será considerado oneroso quando os custos inevitáveis de atender suas obrigações excederem os benefícios econômicos ou potencial de serviços que se espera receber.

Além das exceções elencadas acima, sempre que houver norma para tratar de um tipo específico de provisão, ativo contingente ou passivo contingente, deverá prevalecer a norma específica.

Ressalta-se que as provisões para repartição de crédito tributário e o reconhecimento da provisão atuarial são tratados em item a parte neste capítulo, tendo em vista suas características específicas.

12.1. DEFINIÇÕES

Provisão

Provisão é um passivo de prazo ou valor incerto.

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

Passivo Contingente

Passivo contingente é:

a. Uma obrigação possível resultante de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade; ou

b. Uma obrigação presente resultante de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:

   i. É improvável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para a extinção da obrigação; ou

   ii. Não é possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Ativo Contingente

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

12.2. PROVISÕES

Provisões são obrigações presentes, 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 que possuem prazo ou valor incerto.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) elenca alguns tipos de provisões, por exemplo:

a. Provisões para riscos trabalhistas;
b. Provisões para riscos fiscais;
c. Provisões para riscos cíveis;
d. Provisões para repartição de créditos tributários; e
e. Provisões para riscos decorrentes de contratos de Parcerias Público-Privadas (PPP).

As provisões se distinguem dos demais passivos porque envolvem incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua extinção. As provisões não se confundem com os demais passivos, tais como passivos derivados de apropriações por competência, decorrentes de bens ou serviços recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo os valores devidos aos empregados, como, por exemplo, valores relacionados ao pagamento de férias e décimo terceiro salário.

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

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade ocasionou mudanças significativas na definição de provisões. Com as mudanças adotadas, as provisões deixaram de se referir a ajustes dos valores contábeis de ativos e passaram a se referir apenas a passivos de prazo ou valor incertos.

Dessa forma, embora sejam comumente conhecidos como "provisões", não são provisões nos termos deste capítulo os ajustes de perdas estimadas com ativos, como, por exemplo, os ajustes para perdas com investimentos e para créditos de liquidação duvidosa, inclusive o ajuste para créditos de dívida ativa. No PCASP, tais ajustes são reconhecidos como contas redutoras do ativo.

12.2.1. Reconhecimento

As provisões devem ser reconhecidas quando estiverem presentes os três requisitos abaixo:

a. Exista uma obrigação presente (formalizada ou não) resultante de eventos passados;
b. Seja provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para a extinção da obrigação.
c. Seja possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação;

Para que exista uma obrigação presente resultante de eventos passados é necessário que a entidade não possua alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esta situação existe quando a liquidação puder ser exigida por lei ou, no caso de obrigação não formalizada, quando o evento cria expectativas válidas em terceiros acerca do cumprimento da obrigação pela entidade.

Além disso, são reconhecidas como provisões apenas as obrigações decorrentes de eventos passados que existam independentemente das ações futuras da entidade. Assim, uma decisão da entidade não origina uma obrigação, exceto se a decisão tenha sido comunicada a terceiros e gere uma expectativa válida de que a entidade cumprirá com suas responsabilidades.

Por exemplo, uma entidade do setor público deve reconhecer uma provisão para pagamento de multas ou custos de reparação provenientes de danos ambientais, conforme imposto pela legislação, na medida em que estiver obrigada a restaurar os danos já causados. Já a decisão da entidade de instalar filtros para evitar a emissão de gases poluentes não enseja o registro de uma provisão, pelo fato de as entidades poderem evitar o gasto futuro decorrente de suas ações futuras.

Uma saída de recursos é considerada como provável se a probabilidade de o evento ocorrer for maior que a de não ocorrer. Quando a probabilidade for baixa, deve-se evidenciar um passivo contingente. Apenas se a possibilidade for remota não será necessária a divulgação do evento.

Em relação ao item "c", cabe ressaltar que o uso de estimativas é uma parte essencial da elaboração das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente válido no caso das provisões, que por natureza têm mais incerteza que a maior parte dos demais ativos e passivos. Com exceção de casos extremamente raros, uma entidade é capaz de determinar um intervalo de possíveis resultados e, desse modo, pode realizar uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para o reconhecimento da provisão. Nesses casos em que nenhuma estimativa confiável possa ser realizada, o passivo, embora exista, não pode ser reconhecido, mas deverá ser divulgado como passivo contingente.

Atendidos os requisitos, as provisões devem ser reconhecidas no passivo, em contas patrimoniais específicas do PCASP.

Reconhecimento da provisão
Natureza da informação: patrimonial

D 3.9.7.x.x.xx.xx VPD de Constituição de Provisões
C 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões (P)

12.2.2. Mensuração

O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para se extinguir a obrigação presente na data das demonstrações contábeis.

A melhor estimativa do gasto necessário para a extinção da obrigação presente corresponde ao valor que a entidade racionalmente pagaria para, na data das demonstrações contábeis, liquidar a obrigação ou para transferi-la a um terceiro.

As estimativas dos resultados e efeitos financeiros são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de casos similares e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à divulgação das demonstrações contábeis.

Quando uma única obrigação estiver sendo mensurada, o resultado individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo.

Quando a provisão mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando-se todos os possíveis resultados. Este método estatístico corresponde ao "valor esperado".

Exemplo:

O governo detectou que, devido a um erro no sistema de cobrança, um tributo pode ter sido cobrado indevidamente de determinados contribuintes, sendo necessário fazer a restituição. Caso se identifique que a totalidade dos valores cobrados deverá ser restituída, o desembolso esperado será R$ 5 milhões. Caso se identifique que o erro resultou apenas numa cobrança a maior do tributo, o desembolso esperado será R$ 2 milhões. Caso se identifique que o erro do sistema não afetou a cobrança do tributo, não haverá valor a restituir. Estima-se que 10% dos contribuintes foram indevidamente tributados, 30% tenham sido tributados a maior e que 60% não foram afetados.

Nesta situação, o valor esperado para a provisão com as restituições é:

(10% de R$ 5mi) + (30% de 2mi) + (60% de R$ 0) = R$ 1.100.000

12.2.2.1. Ajuste a valor presente

Quando o efeito do tempo no dinheiro for material, o valor da provisão deve corresponder ao valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.

Assim, o valor da provisão deverá ser descontado utilizando-se uma taxa que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e aos riscos específicos para o passivo. A taxa a ser utilizada pode variar a depender do tipo de provisão a ser registrada. São exemplos de taxas usualmente utilizadas para desconto a valor presente: Selic, IPCA e TJLP.

Quando o desconto a valor presente for utilizado, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir o transcurso do tempo. Este aumento é reconhecido como uma despesa financeira.

Reconhecimento da despesa financeira
Natureza da informação: patrimonial
D 3.4.x.x.x.xx.xx Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras
C 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões (P)

Exemplo:

O governo concedeu um benefício a pequenos agricultores na forma de redução de taxa de juros para a aquisição de equipamentos agrícolas. Estima-se que, em decorrência do subsídio concedido, o governo deverá pagar os seguintes valores às instituições financeiras credoras, ao longo dos próximos 5 (cinco) anos:

Prazo (ano)	Valor estimado da obrigação
1	R$ 180.000.000,00
2	R$ 200.000.000,00
3	R$ 250.000.000,00
4	R$ 380.000.000,00
5	R$ 390.000.000,00
Total	R$ 1.400.000.000,00

Considerando uma taxa Selic de 13% a.a, o valor a ser provisionado em X0 será (em R$ milhões):

$180/(1,13) + 200/(1,13)^2 + 250/(1,13)^3 + 380/(1,13)4 + 390/(1,13)5 = R\$ 933,92$

Natureza da informação: patrimonial

D 3.9.7.x.x.xx.xx	VPD de Constituição de Provisões	R$ 933,92
C 2.x.7.x.x.xx.xx	Provisões (P)	R$ 933,92

Ao longo do tempo, o valor da provisão deverá ser ajustado para refletir o transcurso do tempo. No exemplo acima, considerando que nenhum pagamento tenha sido efetuado ainda, o valor provisionado ao final de X1 será o seguinte (em R$ milhões):

$180 + 200/(1,13) + 250/(1,13)^2 + 380/(1,13)3 + 390/(1,13)4 = R\$ 1.055,33$
$1.055,33 – 933,92 = 121,41$

Reconhecimento da despesa financeira
Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.x.x.x.xx.xx	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	R$ 121,41
C 2.x.7.x.x.xx.xx	Provisões (P)	R$ 121,41

12.2.2.2. Mudanças nas Provisões

As provisões devem ser reavaliadas na data de apresentação das demonstrações contábeis e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente.

Quando não houver mais incertezas quanto ao valor e ao prazo de determinado passivo este deixará de ser uma provisão, devendo ser reconhecida a obrigação a pagar correspondente. O valor da obrigação a pagar poderá ser exatamente igual ao valor provisionado, situação na qual haverá o registro de um fato meramente permutativo. Entretanto, o valor da obrigação a pagar poderá ser inferior ou superior ao valor da provisão. Nesses casos, deverá ser registrada uma variação patrimonial diminutiva com a complementação ou uma variação patrimonial aumentativa com a reversão da provisão, respectivamente.

Lançamentos:

a. Quando o valor da obrigação for **igual** ao valor provisionado:

Baixa da provisão e registro do passivo correspondente

Natureza da informação: patrimonial
D 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões (P)
C 2.x.x.x.x.xx.xx Obrigações a Pagar (P)

b. Quando o valor da obrigação for **maior** que o valor provisionado:

Baixa da provisão e registro do passivo correspondente
Natureza da informação: patrimonial
D 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões (P)
D 3.x.x.x.x.xx.xx VPD
C 2.x.x.x.x.xx.xx Obrigações a Pagar (P)

c. Quando o valor da obrigação for **menor** que o valor provisionado:

Registro do passivo e reversão da provisão
Natureza da informação: patrimonial
D 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões (P)
C 2.x.x.x.x.xx.xx Obrigações a Pagar (P)
C 4.9.7.1.x.xx.xx Reversão de Provisões

Uma provisão somente poderá ser usada para os desembolsos para os quais foi originalmente reconhecida. Ajustar gastos contra uma provisão originalmente reconhecida para outros propósitos ocultaria o impacto de eventos diferentes.

Se já não for mais provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para o pagamento da obrigação, a provisão deve ser revertida.

Reversão da provisão
Natureza da informação: patrimonial
D 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões (P)
C 4.9.7.1.x.xx.xx Reversão de Provisões

12.2.3. Evidenciação

Para cada tipo\classe de provisão, a entidade deve evidenciar:

a. O valor contábil no início e no final do período;
b. Provisões complementares feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
c. Montantes utilizados (isto é, incorridos e imputados contra a provisão) durante o período;
d. As quantias não utilizadas revertidas durante o período;
e. O aumento no período do valor descontado decorrente do transcurso do tempo e os efeitos de qualquer alteração na taxa de desconto.

Adicionalmente, recomenda-se que seja evidenciado (a):

a. Uma breve descrição da natureza da obrigação e a periodicidade prevista de qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços;
b. Uma indicação das incertezas sobre o valor ou a periodicidade destas saídas. Quando for necessário fornecer informação adequada, a entidade deve evidenciar as principais premissas feitas a respeito dos eventos futuros;
c. O montante de algum reembolso previsto, declarando o valor de qualquer ativo reconhecido para tal reembolso.

Quando uma provisão e um passivo contingente surgirem de um mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve divulgar a relação entre a provisão e os passivos contingentes**.**

12.3. **PASSIVOS CONTINGENTES**

Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos em contas patrimoniais. No entanto, deverão ser registrados em contas de controle do PCASP e divulgados em notas explicativas. A divulgação só é dispensada nos casos em que a saída de recursos for considerada remota.

Os passivos contingentes devem ser periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços se tornou provável. Caso a saída se torne provável, uma provisão deverá ser reconhecida nas demonstrações contábeis do período em que ocorreu a mudança na probabilidade. Por exemplo, uma entidade do governo pode ter desobedecido a uma lei ambiental, mas não está claro se algum dano foi causado ao meio ambiente. Quando, subsequentemente, tornar-se claro que o dano foi causado e que a reparação será exigida, a entidade deverá constituir uma provisão.

Registro de passivos contingentes
Natureza de informação: típica de controle
D 7.1.2.x.x.xx.xx Atos Potenciais Passivos
C 8.1.2.x.x.xx.xx Execução de Atos Potenciais Passivos

Para cada tipo/classe de passivo contingente, a entidade deve evidenciar, em notas explicativas, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando aplicável:

a. A estimativa de seu efeito financeiro;
b. A indicação das incertezas em relação à quantia ou periodicidade da saída; e
c. A possibilidade de algum reembolso.

12.4. **ATIVOS CONTINGENTES**

Ativos contingentes usualmente decorrem de eventos não planejados ou não esperados que não estejam totalmente sob o controle da entidade e que acarretam a possibilidade de um ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial de serviços. Assim, há incerteza quanto ao ingresso de recursos. É o caso, por exemplo, de uma reivindicação por meio de processo judicial cujo resultado é incerto.

Os ativos contingentes não devem ser reconhecidos em contas patrimoniais, uma vez que podem resultar no reconhecimento de receitas que nunca virão a ser realizadas. No entanto, quando uma entrada de recursos for considerada provável, eles deverão ser registrados em contas de controle do PCASP e divulgados em notas explicativas.

Lançamentos

Registro de ativos contingentes
D 7.1.1.x.x.xx.xx Atos Potenciais Ativos
C 8.1.1.x.x.xx.xx Execução de Atos Potenciais Ativos

Os ativos contingentes deverão ser reavaliados continuamente para assegurar que os reflexos de sua evolução sejam adequadamente apresentados nas demonstrações contábeis. Se ocorrer algum evento que torne praticamente certo que uma entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços surgirá, e desde que o valor do ativo possa ser mensurado corretamente, o ativo e a variação

patrimonial aumentativa relacionada deverão ser reconhecidas nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança na probabilidade.

Para cada classe de ativo contingente, a entidade deve evidenciar, em notas explicativas, uma descrição da natureza do ativo contingente e, quando aplicável, a estimativa de seu efeito financeiro, mensurada em conformidade com os critérios utilizados para a mensuração das provisões.

12.5. SITUAÇÕES ESPECÍFICAS

12.5.1. Reestruturação

Uma entidade do setor público deverá registrar uma provisão para reestruturação quando for provável uma saída de recursos decorrentes deste processo. Uma obrigação não formalizada para reestruturação surge apenas quando a entidade tiver um plano formal para reestruturação e tiver criado uma expectativa válida naqueles por ela afetados, seja ao começar a implantação desse plano ou ao anunciar as suas principais características.

São exemplos de eventos que podem se enquadrar na definição de reestruturação:

a. O fim de uma atividade ou serviço;
b. O fechamento de uma sucursal ou o encerramento das atividades de uma agência governamental em um lugar ou região específico, ou a realocação de atividades de uma região para outra;
c. Alterações na estrutura de gestão como, por exemplo, a eliminação de um nível de gerência;
d. Reorganizações fundamentais que têm um efeito material na natureza e no foco das operações da entidade.

Um plano formal para reestruturação deverá identificar pelo menos:

a. O negócio ou parte do negócio em questão;
b. Os principais locais afetados;
c. O local, a função e o número aproximado de empregados que serão compensados financeiramente por seu desligamento;
d. Os desembolsos que serão realizados; e
e. Quando o plano será executado.

Para que um plano justifique o registro de uma obrigação não formalizada, sua implementação precisa ser planejada para ter início tão logo quanto possível e ser concluída em um prazo em que alterações significativas provavelmente não ocorrerão.

Caso se espere uma grande demora para o início da reestruturação, ou que ela tome tempo demais, é pouco provável que o plano crie expectativa válida de que o governo ou a entidade encontre-se comprometida com a reestruturação, pois o intervalo de tempo permite que o plano seja alterado. Assim, a provisão não deverá ser registrada, devendo o fato ser evidenciado em notas explicativas.

No setor público, uma reestruturação pode ocorrer no âmbito do governo como um todo ou de órgãos e entidades como um ministério, secretaria, agência, entre outros.

Quando a reestruturação envolver venda ou transferência de operações, nenhuma obrigação deverá ser registrada até que haja um acordo obrigatório de venda ou transferência, ainda que a entidade tenha anunciado publicamente sua decisão. Quando a venda for somente uma parte da reestruturação, uma obrigação não formalizada pode surgir para as outras partes.

Uma provisão de reestruturação deve incluir apenas os desembolsos diretos decorrentes da reestruturação, que são aqueles que se encontram simultaneamente relacionados com a reestruturação e não associados com as atividades em curso na entidade.

Uma provisão de reestruturação não inclui custos como:

a. Novo treinamento ou realocação de funcionários;
b. Marketing; ou
c. Investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes custos relacionam-se à condução futura de uma atividade, e não são passivos de reestruturação na data das demonstrações contábeis.

12.5.2. Responsabilidade Solidária

Uma obrigação pela qual a entidade esteja conjunta e solidariamente responsável é considerada um passivo contingente, uma vez que se espera que o valor seja pago pela outra parte. Por exemplo, no caso de uma dívida relacionada a um empreendimento conjunto (*joint venture*), a parcela da obrigação que se espera ser cumprida pelas demais participantes é tratada como um passivo contingente e deve, portanto, ser evidenciada em notas explicativas. O mesmo acontece quanto às garantias concedidas. A entidade só reconhece uma provisão para a parte da obrigação para a qual é provável a saída de recursos.

12.5.3. Repartição de Crédito Tributário

No momento do reconhecimento do crédito tributário, pode haver incerteza sobre o montante a ser transferido, devido ao fato de que a obrigação de transferir somente existirá em relação ao montante arrecadado e parcela do tributo pode não ser arrecadada. Assim, justifica-se o registro da provisão para repartição tributária, no ente arrecadador, já que há incerteza quanto ao valor que deverá ser transferido.

O ente que receberá os recursos provenientes da repartição só deve reconhecer o ativo quando houver a arrecadação do tributo. Entretanto, é facultado o registro do ativo contingente, em contas de controle, pelo valor que se espera receber.

O cálculo da provisão para repartição tributária deve ser efetuado com base nos créditos de impostos e contribuições ainda não arrecadados sujeitos à repartição, deduzidos do respectivo ajuste para perdas.

Os lançamentos são apresentados com valores exemplificativos.

Reconhecimento do crédito tributário
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.2.1.xx.xx	Crédito Tributário a Receber (P)	200
C 4.1.1.2.1.xx.xx	Imposto sobre Patrimônio e Renda – IPVA	200

Ajustes de perdas estimadas (10%)
Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.1.7.x.xx.xx	VPD com Ajuste de Perdas de Créditos	20
C 1.1.2.9.X.xx.xx	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo (P)	20

Reconhecimento da provisão para repartição de crédito tributário (50%)
Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.2.1.x.xx.xx	Distribuição Constitucional e Legal de Receitas	90
C 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para Repartição de Créditos a Curto Prazo (P)	90

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 a conta de obrigações de repartição a outros entes, conforme cada caso.

Somente no momento da arrecadação por parte do ente transferidor, o ente recebedor terá condições de reconhecer a variação patrimonial aumentativa e o ativo (créditos a receber).

Lançamentos:

a. Quando o valor da obrigação for **igual** ao valor provisionado:

Arrecadação do Tributo
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional	180
C 1.1.2.2.1.xx.xx	Crédito Tributário a Receber	180

Baixa da provisão e registro do passivo correspondente
Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para Repartição de Créditos a Curto Prazo	90
C 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes	90

Reversão do ajuste de perdas estimadas
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.9.X.xx.xx	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo	20
C 1.1.2.2.1.xx.xx	Crédito Tributário a Receber	20

Transferência para Outros Entes
Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes	90
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional	90

b. Quando o valor da obrigação for **maior** que o valor provisionado:

Arrecadação do Tributo
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional	240
C 1.1.2.2.1.xx.xx	Crédito Tributário a Receber	200
C 4.1.1.2.1.xx.xx	Imposto sobre Patrimônio e Renda – IPVA	40

Baixa da provisão e registro do passivo correspondente
Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para Repartição de Créditos a Curto Prazo	90
D 3.5.2.1.x.xx.xx	Distribuição Constitucional e Legal de Receitas	30
C 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes	120

Reversão do ajuste de perdas estimadas
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.9.x.xx.xx	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo	20
C 4.9.7.2.x.xx.xx	Reversão de Ajustes de Perdas	20

Transferência para Outros Entes
Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes	120

C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional	120

c. Quando o valor da obrigação for **menor** que o valor provisionado:

Arrecadação do Tributo
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional	160
C 1.1.2.2.1.xx.xx	Crédito Tributário a Receber	160

Baixa da provisão e registro do passivo correspondente
Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para Repartição de Créditos a Curto Prazo	90
C 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes	85
C 4.9.7.1.x.xx.xx	Reversão de Provisões	5

Reversão do ajuste de perdas estimadas
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.9.X.xx.xx	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo	20
D 3.6.1.7.x.xx.xx	VPD com Ajuste de Perdas de Créditos	10
C 1.1.2.2.1.xx.xx	Crédito Tributário a Receber	30

Transferência para Outros Entes
Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes	85
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional	85

Entre o momento do lançamento do tributo pelo ente transferidor e a efetiva arrecadação, é facultado ao ente recebedor o registro de um ativo contingente em contas de controle.

Arrecadação do Tributo
Natureza da informação: controle

D 7.1.1.9.x.xx.xx	Outros Atos Potenciais Ativos	180
C 8.1.1.9.x.xx.xx	Execução de Outros Atos Potenciais Ativos	180

Somente no momento da arrecadação por parte do ente transferidor, o ente recebedor terá condições de reconhecer a variação patrimonial aumentativa e o ativo correspondente (créditos a receber). Caso o ente tenha registrado o ativo contingente, nesse momento deverá ser registrada também a sua execução.

Registro do crédito a receber (arrecadação do tributo pelo ente arrecadador)
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.3.x.xx.xx	Créditos de Transferências a Receber (P)	180
C 4.5.2.1.x.xx.xx	Transferências Constitucionais e Legais de Receitas	180

Quando do efetivo recebimento da transferência, o ente registra o ingresso em caixa e a baixa do direito a receber. Nesse momento são contabilizados os registros referentes à execução orçamentária da receita, conforme item 3.3 – Registro da Receita Orçamentária da Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários deste Manual, com a consequente alteração do atributo superávit financeiro do crédito a receber. Os lançamentos patrimoniais são apresentados abaixo:

Alteração do atributo
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.3.x.xx.xx	Créditos de Transferências a Receber (F)	180
C 1.1.2.3.x.xx.xx	Créditos de Transferências a Receber (P)	180

Recebimento da transferência
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	180
C 1.1.2.3.x.xx.xx	Créditos de Transferências a Receber (F)	180

12.5.4. Provisão Matemática Previdenciária

A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 15 – Benefícios a Empregados, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC),), quanto ao conteúdo específico de RPPS, destaca a necessidade do reconhecimento do passivo atuarial e sua evidenciação no Balanço Patrimonial, em atendimento ao regime de competência.

Para demonstrar a real situação patrimonial e financeira do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), como entidade contábil, deve-se seguir a regulamentação realizada pela Portaria MPS nº 403/2008, especificamente quanto a reservas matemáticas previdenciárias e suas respectivas provisões.

Entende-se por provisão matemática previdenciária a diferença a maior entre os valores provisionados para fazer face à totalidade dos compromissos futuros do plano para com seus beneficiários e dependentes e as contribuições correspondentes. Ou seja, a provisão matemática previdenciária, também conhecida como passivo atuarial, representa o valor presente do total dos recursos necessários ao pagamento dos compromissos dos planos de benefícios, calculados atuarialmente, em determinada data.

Para o registro das provisões matemáticas previdenciárias, o ente deverá utilizar os desdobramentos da seguinte conta do PCASP:

2.2.7.2.0.00.00	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS A LONGO PRAZO	Compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados a futuros benefícios previdenciários a serem pagos aos contribuintes, com probabilidade de ocorrerem no longo prazo.

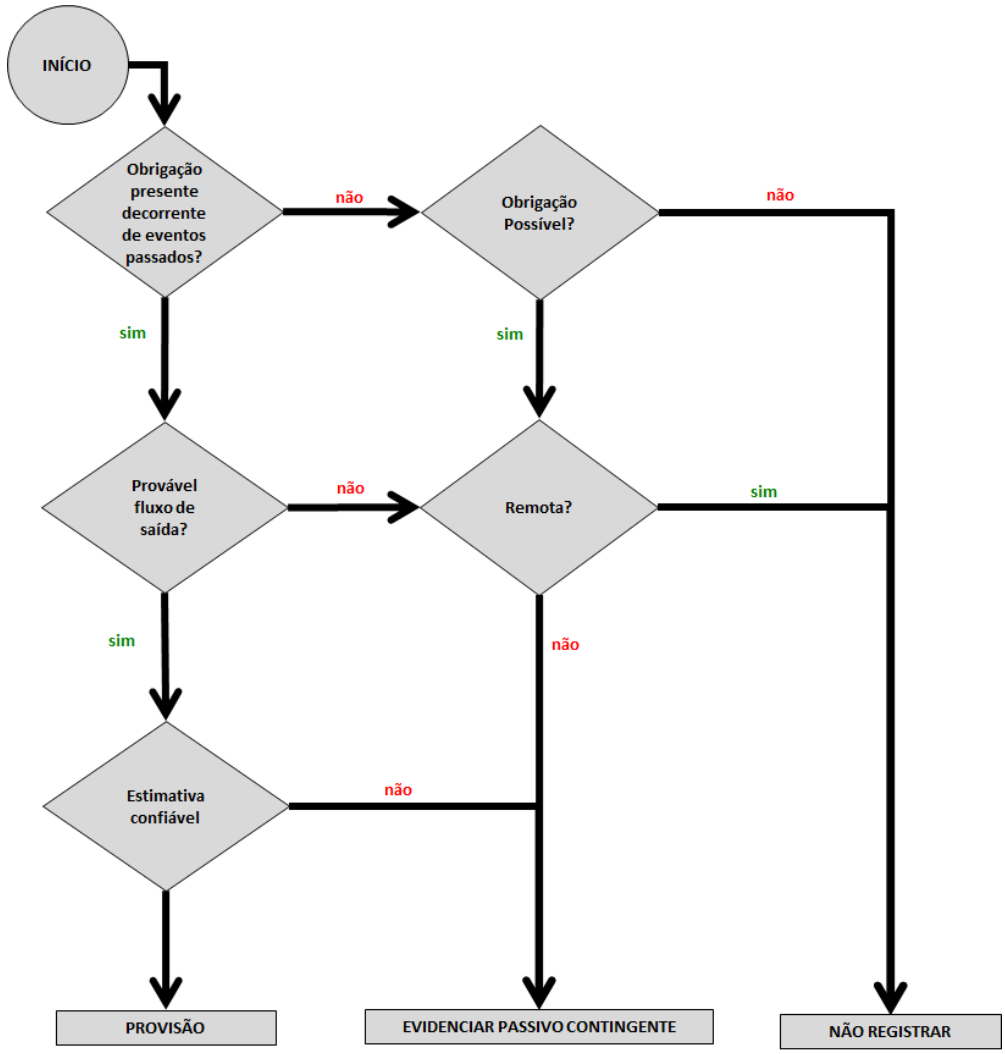
Registro da Provisão
Natureza da informação: patrimonial

D 3.9.7.2.x.xx.xx	VPD de Provisões Matemáticas Previdenciárias	180
C 2.2.7.2.x.xx.xx	Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo	180

A fórmula de cálculo e a constituição das provisões matemáticas são objeto de normativos próprios do Ministério da Previdência Social.

12.6. GRÁFICOS E TABELAS

12.6.1. Árvore de Decisão



12.6.2. Provisão e Passivo Contingente

Quando, em consequência de eventos passados, possa existir uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para a extinção de:

a) Uma obrigação presente; ou
b) Uma obrigação possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade.

Obrigação	Probabilidade de Saída de Recursos	Possibilidade de Estimativa Confiável do Valor	Classificação	Forma de Evidenciação
Presente	Provável	Possível	Provisão	Balanço Patrimonial e Notas Explicativas
Presente	Provável	Não possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas
Presente	Pouco provável	Possível ou Não Possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas
Presente	Remota	Possível ou Não Possível	Passivo Contingente	Não é divulgado
Possível	Provável	Possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas

12.6.3. Ativo Contingente

Quando, em consequência de eventos passados, possa existir um **ativo possível**, cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade.

Probabilidade de ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços	Classificação	Forma de evidenciação
Certeza	Ativo	Balanço Patrimonial e Notas Explicativas
Provável	Ativo Contingente	Notas Explicativas
Pouco provável	Ativo Contingente	Não é divulgado

13. REFLEXO PATRIMONIAL DAS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA)

13.1. INTRODUÇÃO

A Lei nº 4.320/1964 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.

Assim, as Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) abrangem três situações:

a. Despesas de exercícios encerrados[39], para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria[40];
b. Restos a pagar com prescrição interrompida[41];
c. Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente.

Quanto à classificação orçamentária por natureza da despesa, a DEA corresponde a elemento de despesa próprio usado no orçamento do exercício corrente para despesas que pertencem ao exercício anterior: 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.

13.2. REGISTROS PATRIMONIAIS DECORRENTES DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA)

Muitas dúvidas surgem no momento de relacionar a DEA com seus efeitos no patrimônio, principalmente quanto à decisão de se contabilizar uma variação patrimonial (VPA ou VPD) ou direto no patrimônio líquido em uma conta de Superávit ou Déficit Acumulados ("Superávit ou Déficit de Exercícios Anteriores" ou "Ajustes de Exercícios Anteriores", conforme o caso).

De acordo com o § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404/1976, Lei das Sociedades por Ações (S.A.), serão considerados como ajustes de exercícios anteriores apenas os decorrentes 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 subsequentes.

[39] O termo despesa de exercícios encerrados é o mesmo que despesa orçamentária do exercício anterior.

[40] Despesa que não tenha se processado na época própria corresponde à despesa orçamentária não executada, que ocorreu o empenho, mas este era insubsistente (insustentável, sem valor, sem fundamento) ou foi anulado no exercício anterior.

[41] Restos a Pagar com prescrição interrompida correspondem a Restos a Pagar cancelados antes da prescrição da dívida.

Diferenças entre Despesa de Exercícios Anteriores (DEA) e Ajustes de Exercícios Anteriores	
Despesa de Exercícios Anteriores (DEA)	**Ajustes de Exercícios Anteriores**
É uma classificação da despesa orçamentária quanto à natureza.	É uma conta contábil do Patrimônio Líquido.
É representada por um elemento de despesa próprio usado no orçamento do exercício corrente para atender a despesas que pertencem ao exercício anterior: 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.	No PCASP é representada pela conta 2.3.7.2.1.03.00 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES – 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 subsequentes
Pode ou não estar relacionada a eventos que geram registros patrimoniais na conta de Ajustes de Exercícios Anteriores.	Seu movimento a débito pode ou não estar relacionado a uma despesa orçamentária classificada como Despesa de Exercícios Anteriores (DEA).

Dessa forma, para dirimir as referidas dúvidas, são apresentados abaixo os procedimentos que deverão ser utilizados para cada uma das situações de DEA previstas na Lei nº 4.320/1964.

13.2.1. 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

Segundo o Decreto nº 93.872/1986, que regulamenta o art. 37 da Lei nº 4.320/1964 no âmbito da União, despesas que não se tenham processado na época própria são aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente ou anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação.

No caso de fatos que reduzam a situação patrimonial líquida, o passivo e a VPD deverão ser registrados no momento em que o credor cumprir a obrigação, pois ocorreu o fato gerador. Em regra, esses fatos correspondem a uma despesa orçamentária corrente.

No caso de fatos que não alterem a situação patrimonial líquida (fatos permutativos) haverá o registro de um passivo e do ativo incorporado ao patrimônio do ente público.

Em regra, esses fatos correspondem a uma despesa orçamentária de capital, a uma despesa corrente com aquisição de itens para estoque ou a uma VPD paga antecipadamente.

Ocorrendo o fato gerador no exercício anterior (credor cumpriu a obrigação) sem que tenha sido registrada uma VPD à época própria, nos casos de despesa corrente, exceto aquelas com aquisição de itens para estoque, deverá ser registrado patrimonialmente um Superávit ou Déficit Acumulado no exercício corrente, no qual será executada orçamentariamente a DEA.

13.2.2. Restos a Pagar com prescrição interrompida

O Decreto nº 93.872/1986 dispõe que restos a pagar com prescrição interrompida são as despesas cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda esteja vigente o direito do credor.

Essa situação poderá ocorrer nos seguintes casos:

a. Restos a Pagar Não Processados a Liquidar

Caso os restos a pagar não processados a liquidar tenham sido inscritos sem que o credor tenha cumprido sua obrigação, o passivo, a VPD ou o ativo deverão ser registrados no momento em que o credor cumprir a obrigação (ocorrência do fato gerador), com concomitante registro da DEA.

Ocorrendo o fato gerador no exercício anterior, sem que tenha sido registrada uma VPD ou incorporado um ativo na época própria, deverá ser registrado patrimonialmente um Superávit ou Déficit Acumulado no exercício corrente (no qual será executada a DEA) ou a incorporação do ativo, a depender do caso.

b. Restos a Pagar Não Processados em Liquidação[42]

Tendo em vista que os restos a pagar não processados em liquidação pressupõem que tenha ocorrido o reconhecimento do passivo correspondente, nesta situação, no exercício corrente (no qual será executada a DEA), não haverá necessidade de registro patrimonial, uma vez que a VPD ou a incorporação do ativo já foi reconhecida no exercício anterior.

c. Restos a Pagar Processados

Tendo em vista que os restos a pagar processados pressupõem que tenha ocorrido o reconhecimento do passivo correspondente, nesta situação, no exercício corrente (no qual será executada a DEA), não haverá necessidade de registro patrimonial, uma vez que a VPD ou a incorporação do ativo já foi reconhecida no exercício anterior.

13.2.3. Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente

De acordo com o Decreto nº 93.872/1986, consideram-se compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício as obrigações de pagamento criadas em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

Nos casos em que já havia uma obrigação presente, mas em que a administração somente reconheceu a ocorrência do fato gerador em exercício posterior, deve-se registrar o valor em conta de Superávit ou Déficit Acumulado no patrimônio líquido, uma vez que o fato gerador ocorreu em exercício diverso.

Já nos casos em que a lei ou norma cria uma obrigação no momento presente, mas com efeitos retroativos, deve-se registrar a VPD no exercício, uma vez que se trata de fato gerador do exercício atual.

Ressalte-se que nos casos em que a despesa abranja mais de um exercício, a parcela da despesa correspondente ao exercício anterior deverá ser registrada como DEA, mas a despesa referente ao exercício corrente constitui despesa orçamentária do ano.

[42] Para maiores informações sobre a etapa da despesa "em liquidação", consulte o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte IV – PCASP.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

PARTE III
Procedimentos Contábeis Específicos

Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios
Válido a partir do exercício de 2019

Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018
Portaria Conjunta STN/SPREV nº 07, de 18 de dezembro de 2018

1. FUNDEB

1.1. INTRODUÇÃO

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), instituído nos termos do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 53/2006, encontra-se regulamentado pela Lei nº 11.494/2007 e pelo Decreto n.º 6.253/2007, em substituição ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), vigente em 1988 a 2006.

Com vigência estabelecida para o período de 2007 – 2020, o Fundeb, caracterizado como fundo especial de natureza contábil, de âmbito estadual[1] (um fundo por estado e Distrito Federal, num total de vinte e sete fundos), teve sua implantação iniciada em 1º de janeiro de 2007 e concluída em 2009, destina-se à manutenção e ao desenvolvimento da educação básica pública e à valorização dos trabalhadores em educação, incluindo sua condigna remuneração.

1.2. RECURSOS DO FUNDEB

Para cumprir a sua finalidade, o Fundeb de cada estado conta com recursos provenientes dos impostos e das transferências do estado e de seus municípios, vinculados à educação por força do disposto no art. 212 da Constituição Federal, bem como de complementação financeira de responsabilidade da União.

Os estados, o Distrito Federal e os municípios contribuem para a composição do Fundeb no montante equivalente ao percentual de 20% das receitas dos seguintes impostos e transferências constitucionais e legais:

a. Fundo de Participação dos Estados – FPE.
b. Fundo de Participação dos Municípios – FPM.
c. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.
d. Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações– IPI Exportação.
e. Desoneração das Exportações (Lei Complementar nº 87/1996).
f. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD.
g. Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.
h. Cota parte de 50% do Imposto Territorial Rural – ITR devida aos municípios.
i. Receita da dívida ativa tributária, juros e multas relativas aos impostos acima relacionados.

Na dinâmica do Fundeb há dois cenários em que os entes podem se encontrar quanto a transferência de recursos: o relacionamento direto com o fundo, com o envio e recepção de recursos; e a recepação de recursos direto da União como complementação.

Assim, no primeiro cenário, de um lado, os entes procedem à contribuição para formação do fundo (no caso dos estados e municípios, 20% dos impostos e transferências) e, de outro, registram a receita proveniente do fundo (valor recebido de acordo com o nº de alunos matriculados). Além disso, o percentual das transferências constitucionais será retido e enviado ao Fundeb diretamente pelo ente que executa o papel transferidor, ou seja, a União e os Estados. Dessa forma, é imprescindível que as informações sobre os valores transferidos contemplem os valores brutos, para a correta contabilização pelos entes recebedores.

No segundo cenário, a União complementará os recursos sempre que, no Distrito Federal e em cada estado, o valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente, conforme o inciso V do

[1] Neste capítulo que versa sobre Fundeb, sempre que se falar em estado enquanto ente federativo, entenda-se contemplado o Distrito Federal.

art. 60 do ADCT. Esse mínimo corresponde à média nacional de todos os recursos do fundo divididos pelo número total de alunos. A diferença entre a média e o valor que ficou abaixo do mínimo é complementada pela União diretamente ao ente, sem trânsito pelo fundo, até que todos os estados e o DF atinjam o valor dessa média. Apesar de servir como parâmetro para determinar se deve haver complementação ou não para o estado, nem sempre corresponde ao valor que será efetivamente complementado, visto que a legislação determina como valor mínimo de complementação de Fundeb o correspondente a 10% do total dos recursos compulsoriamente aportados pelos governos estaduais e municipais ao fundo. Assim, é possível que alguns estados venham a ser contemplados com um valor de complementação maior do que a diferença entre a média nacional e o valor aplicado em sua jurisdição por aluno.

Composição do Fundeb (2010-2020)		
Estados e DF	20% da arrecadação dos seguintes impostos e transferências recebidas	ITCMD IPVA ICMS Desoneração das Exportações FPE Cota-parte do IPI Exportação
Municípios	20% das seguintes transferências recebidas	Desoneração das Exportações FPM Cota-parte do IPI Exportação Cota-parte do ICMS Cota-parte do IPVA Cota-parte do ITR
União	10%, no mínimo, do total dos recursos de impostos e transferências destinados ao fundo	

1.3. APLICAÇÃO DOS RECURSOS DO FUNDEB

A regulamentação do Fundeb dispõe que os recursos deverão ser aplicados na forma do art. 70 da Lei de Diretrizes e Bases (LDB) , de forma que pelo menos 60% seja direcionado ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério em efetivo exercício na educação básica de responsabilidade do respectivo ente governamental, e o restante (de até 40%) seja aplicado em outras ações de manutenção e desenvolvimento da educação básica, sendo vedada sua utilização nas despesas citadas em seu art. 71. Para controle dos percentuais legais, sugere-se a utilização do mecanismo de fonte/destinação de recursos, com o detalhamento suficiente.

Outra particularidade estabelecida pelo regramento do Fundeb diz respeito à utilização dos recursos do fundo, que devem ser totalmente utilizados durante o exercício em que forem creditados. Admite-se, porém, que eventual saldo não comprometido, de até 5% do valor total repassado no exercício, seja utilizado no primeiro trimestre do exercício imediatamente subsequente, mediante abertura de crédito adicional. Para maiores detalhes sobre a contabilizaçaõ orçamentária, consulte a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) deste Manual.

1.4. CONTABILIZAÇÃO DO FUNDEB

1.4.1. Contabilização dos Impostos e Transferências que Compõem a base de Cálculo do Fundeb

As receitas que compõem a base de cálculo do Fundeb (impostos e transferências constitucionais e legais) deverão ser registradas contabilmente pelos seus valores brutos (não líquidos dos valores destinados ao Fundeb), de acordo com o disposto no Capítulo sobre Transações Sem Contraprestação, da Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais deste manual.

1.4.2. Contabilização das Transferências ao Fundeb

Os fundos têm como agente financeiro o Banco do Brasil. Isso implica que os recursos transferidos ao fundo não ficarão contabilizados na contabilidade do estado, na forma de caixa ou equivalente de caixa ou qualquer outro direito, e sim em uma conta bancária específica de cada estado junto à instituição financeira.

Os valores destinados à formação do Fundeb pelos estados, Distrito Federal e municípios deverão ser registrados patrimonialmente como variação patrimonial diminutiva (VPD) e orçamentariamente como dedução da receita orçamentária realizada.

A operacionalização das deduções das receitas orçamentárias é descrita no Capítulo 3 – Receita Orçamentária da Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) deste Manual.

As variações patrimoniais referentes às transferências concedidas ao Fundeb e transacionadas diretamente com o fundo devem ser classificadas como "Inter OFSS – Estado", independentemente de quemseja o ente transferidor. No momento da consolidação das contas nacionais, será excluído o valor registrado nas contas "3.5.2.2.4.XX.XX – Transferências ao Fundeb – Inter OFSS - Estado", tendo em vista tratar-se de operações que não envolvem agentes externos ao setor público nacional, conforme estabelecido na Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público deste manual.

Destaca-se que os lançamentos a seguir foram realizados conforme o nível de padronização definido no PCASP Federação, e que representam a contabilização no ente que aporta recursos ao Fundeb.

Lançamentos:

Transferência dos estados, DF ou municípios ao Fundeb
Natureza de informação: patrimonial
D 3.5.2.2.4.xx.xx Transferências ao Fundeb – Inter OFSS – Estado
C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional – Consolidação (F)

Transferência dos estados, DF ou municípios ao Fundeb
Natureza de informação: orçamentária
D 6.2.1.3.x.xx.xx (-) Deduções da Receita Orçamentária
C 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
A natureza de receita deduzida reflete a receita originalmente arrecadada.

Transferência dos estados, DF ou municípios ao Fundeb
Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

A transferência da complementação da União, deverá ser realizada por meio de despesa orçamentátia. Ressalta-se que, neste caso, a transferência é realizada diretamente ao ente público (DF ou estados), sem trânsito pelo fundo.

1.4.3. Contabilização dos Recursos Recebidos do Fundeb

As variações patrimoniais referentes às transferências recebidas relacionadas ao Fundeb e transacionadas diretamente com o fundo devem ser classificadas como "Inter OFSS – Estado", ainda que o ente recebedor seja um estado. Para fins de consolidação das contas nacionais, é necessário excluir as contas "4.5.2.2.4.XX.XX - Transferência do Fundeb – Inter OFSS - Estado" para serem eliminadas duplicidades, conforme estabelecido na Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público deste manual.

Por outro lado, as VPA referentes às transferências recebidas da União a título de complementação do Fundeb devem ser classificadas como "4.5.2.2.3.xx.xx – Transferências do Fundeb – Inter OFSS – União", visto que se tratam de transferências diretas, sem trânsito pela conta do Fundeb.

Ressalte-se que todos os recursos recebidos do fundo devem ser controlados separadamente por fonte/destinação de recursos ou detalhamento da natureza de receita, de acordo com a origem dos recursos, para identificar os gastos que a legislação determina que sejam realizados com educação.

Destaca-se que os lançamentos a seguir foram realizados conforme o nível de padronização definido no PCASP Federação, e que representam a contabilização no ente que recebe recursos do Fundeb, bem como complementação da União de mesma natureza.

Lançamentos:

Transferências do Fundeb

Recebimento das transferências do Fundeb pelos estados, DF e municípios
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional – Consolidação (F)
C 4.5.2.2.4.xx.xx Transferências do Fundeb – Inter OFSS – Estado
NR: 1.7.5.8.01.1.0

Recebimento das transferências da União a título de complementação de recursos do Fundeb pelos estados, DF e municípios
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional – Consolidação (F)
C 4.5.2.2.3.xx.xx Transferências do Fundeb – Inter OFSS – União
NR: 1.7.1.8.09.1.0

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

1.4.4. Contabilização de Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras do Fundeb

É importante manter o devido controle sobre a remuneração de depósitos bancários e aplicações financeiras decorrentes de recursos recebidos do Fundeb, pois tais recursos devem ser utilizados para a mesma finalidade, observando-se o controle devido por meio do mecanismo de fonte/destinação de recursos.

Os lançamentos abaixo consideram a remuneração de depósitos bancários. No caso de aplicações financeiras, deve-se escolher a natureza de receita apropriada.

Lançamentos:

Reconhecimento da remuneração de depósitos bancários
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional – Consolidação (F)
C 4.4.5.x.x.xx.xx Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza de Receita 1321.00.1.0 – Remuneração de Depósitos Bancários.

Reconhecimento da remuneração de depósitos bancários
Natureza da informação: controle
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 (DDR)

2. CONCESSÕES DE SERVIÇOS PÚBLICOS

A normatização dos procedimentos contábeis relativos a Concessões de Serviços Públicos foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 05 – Acordos de Concessões de Serviços Públicos: Concedente, do Conselho Federal de Contabilidade, observando também a *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) 32 – *Service Concession Arrangements: Grantor* do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e a legislação brasileira aplicável.

O objetivo deste capítulo é estabelecer normas sobre os registros contábeis e orçamentários relativos à execução dos contratos de concessão de serviços públicos, sejam eles concessões comuns ou parcerias público-privadas (PPP), sob a ótica do órgão ou entidade pública.

Concessão de serviços públicos é a delegação contratual da execução do serviço público, precedida ou não de obra pública, permanecendo a titularidade com o poder público. As concessões de serviços públicos dividem-se em duas categorias: concessões comuns e as concessões especiais.

As concessões comuns são reguladas pela Lei nº 8.987/95 e comportam duas modalidades: concessões de serviços públicos simples e concessões de serviços públicos precedidas da execução de obra pública. Nesses casos o Poder Público não oferece qualquer contrapartida pecuniária ao concessionário, que é remunerado totalmente pela tarifa cobrada dos usuários dos serviços.

Já as concessões especiais são reguladas pela Lei nº 11.079/2004, são as chamadas Parcerias Público-Privadas (PPP) e se subdividem em: concessões patrocinadas e administrativas. Diferentemente das concessões comuns, a contraprestação pecuniária por parte do Poder Público é premissa do modelo, podendo ou não haver cobrança de tarifa dos usuários.

Quanto aos dispositivos legais aplicáveis às concessões, ressalta-se:

a. As PPP são regidas pela Lei nº 11.079/2004[2] alterada pela Lei nº 12.766/2012.

[2] Lei nº 11.079/2004
Art. 1º Esta Lei institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
Parágrafo único. Esta Lei se aplica aos órgãos da Administração Pública direta, aos fundos especiais, às autarquias, às fundações públicas, às empresas públicas, às sociedades de economia mista e às demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. [...]

b. Às concessões administrativas[3] aplica-se adicionalmente o disposto nos arts. 21, 23, 25 e 27 a 39 da Lei nº 8.987/1995, e no art. 31 da Lei nº 9.074/1995.
c. Às concessões patrocinadas[4] aplica-se subsidiariamente o disposto na Lei nº 8.987/1995, e nas leis que lhe são correlatas.
d. As concessões comuns[5] são regidas pela Lei nº 8.987/1995, e pelas leis correlatas, não se lhes aplicando o disposto na Lei nº 11.079/2004.
e. Os demais contratos administrativos[6] que não caracterizem concessão comum, patrocinada ou administrativa continuam regidos exclusivamente pela Lei nº 8.666/1993 e pelas leis correlatas.
f. Os arts. 14 a 22 da Lei nº 11.079/2004 estabelecem disposições aplicáveis exclusivamente à União.

QUADRO RESUMO

	PPP		**Concessão Comum**
	Concessão Patrocinada	**Concessão Administrativa**	
Objeto	Concessão de serviços públicos com ou sem obras públicas.	Prestação de serviços à Adminstração Pública com ou sem obras públicas.	Concessão de serviços públicos com ou sem obras públicas.
Usuário	Coletividade.	Administração Pública.	Coletividade.
Contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado	Há.	Há.	Não há.
Repartição de riscos entre as partes	Há.	Há.	Não há.
Legislação aplicável	Lei nº 11.079/2004 e Lei nº 8.987/1995 subsidiariamente.	Lei nº 11.079/2004, arts. 21, 23, 25 e 27 a 39 da Lei nº 8.987/1995, e art. 31 da Lei nº 9.074/1995.	Lei nº 8.987/1995.

2.1. DEFINIÇÕES

Contrato de Concessão

É um acordo vinculante entre o concedente e o concessionário em que este utiliza o ativo da concessão, por um prazo determinado, para prover serviços públicos, tendo como contrapartida uma compensação (contraprestação, tarifa ou ambos) por seus serviços durante o período da concessão.

Pela legislação[7] vigente no Brasil, a concessão de serviço público, precedida ou não da execução de obra pública, é sempre formalizada mediante contrato, precedida de licitação.

[3] Lei nº 11.079/2004 art. 3º caput.
[4] Lei nº 11.079/2004 art. 3º § 1º.
[5] Lei nº 11.079/2004 art. 3º § 2º.
[6] Lei nº 11.079/2004 art. 3º § 3º.
[7] Lei nº 8.987/95 art. 4º.

Concedente/ Parceiro Público/ Contratante[8]

Concedente pode ser órgão da Administração Pública direta, fundo especial, autarquia, fundação pública, empresa pública, sociedade de economia mista, ou entidade controlada direta ou indiretamente pelo ente. É a entidade que confere ao concessionário o direito de exploração dos serviços providos pelo ativo da concessão.

Na modalidade PPP, pode ser denominado também de parceiro público o titular do serviço público cuja execução é delegada ao parceiro privado, precedida ou não da execução de obra pública, por meio de contrato de concessão.

Concessionário /Parceiro Privado/ Contratado / Operador

Concessionário é a pessoa jurídica ou consórcio de empresas, vencedor de processo licitatório, que recebe a delegação do serviço público por meio de contrato de concessão. Portanto, é a entidade que usa o ativo da concessão, sujeito ao controle do concedente, para fornecer serviços públicos.

Na modalidade PPP, pode ser denominado também de parceiro privado. A implantação e gestão do objeto da PPP é realizada por sociedade de propósito específico (SPE)[9] constituída para este fim.

Ativo da Concessão

Ativo da concessão é um ativo necessário à prestação do serviço público, objeto da concessão. Pode ser um ativo já existente no concessionário, um ativo construído, desenvolvido ou adquirido pelo concessionário, ou benfeitorias em um ativo já existente no concedente.

Obra Pública

A construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público[10].

Contraprestação

Contraprestação é o valor da remuneração a ser pago pelo concedente ao concessionário, sempre precedida da disponibilização do serviço[11] objeto do contrato de PPP.

A contraprestação da Administração Pública poderá ser feita por meio de[12]:

a. Ordem bancária;
b. Cessão de créditos não tributários;
c. Outorga de direitos em face da Administração Pública;
d. Outorga de direitos sobre bens públicos dominicais; ou
e. Outros meios admitidos em lei.

Aporte de Recursos[13]

[8] Lei nº 11.079/2004
Art. 1º [...]
Parágrafo único. Esta Lei se aplica aos órgãos da Administração Pública direta, aos fundos especiais, às autarquias, às fundações públicas, às empresas públicas, às sociedades de economia mista e às demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

[9] Lei nº 11.079/2004 art. 9º.

[10] Lei nº 11.079/2004 art. 2º, III.

[11] Lei nº 11.079/2004 art. 7º caput.

[12] Lei nº 11.079/2004 art. 6º.

[13] Lei nº 11.079/2004 art. 5º inciso XI, art. 6º § 2º e art. 7º § 2º.

Aporte de recursos é um repasse (nos contratos de PPP) em favor do concessionário, na fase de investimentos do projeto e/ou após a disponibilização dos serviços, para a realização de obras e aquisição de bens reversíveis. Quando realizado durante a fase dos investimentos a cargo do parceiro privado, deverá guardar proporcionalidade com as etapas efetivamente executadas.

Receitas Adicionais/Extraordinárias

São receitas não diretamente vinculadas ao objeto da concessão, que poderão ser exploradas pelo concessionário, compartilhando os resultados líquidos de tal exploração com o concedente, conforme estabelecido em contrato.

Tarifa/Preço Público

É a remuneração obtida pelo concessionário a título de compensação pelos serviços prestados. Constitui pagamento de natureza não tributária e configura obrigação contratual facultativa, já que é a receita obtida direta dos usuários dos serviços.

Na doutrina do direito administrativo brasileiro, é comum referir-se às tarifas como a espécie do gênero preço público, que representa a contraprestação pecuniária de um serviço público.

2.2. CONCESSÕES COMUNS

Nas concessões comuns, os serviços são prestados diretamente aos usuários (membros da coletividade), que remuneram o concessionário por meio da tarifa cobrada.

Nos casos em que há execução de obra pública, o concedente livra-se do dispêndio que obras públicas acarretam, deixando todo o investimento a cargo do concessionário. Assim, o concedente permite que o concessionário explore a prestação dos serviços a fim de recuperar o capital investido nessas obras.

A Lei nº 8.987/1995 distingue a concessão comum em concessão de serviço público e concessão de serviço público precedida da execução de obra pública, definindo cada uma destas espécies no art. 2º, incisos II e III, respectivamente:

a. **Concessão de serviço público**: é a delegação de sua prestação, feita pelo concedente, mediante licitação, na modalidade concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco, e por prazo determinado.

Exemplo: concessão de transporte urbano de passageiros.

b. **Concessão de serviço público precedida de execução de obra pública**: a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo concedente, mediante licitação, na modalidade concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento do concessionário seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado.

Exemplo: concessão para geração de energia elétrica a partir de certo potencial hidroelétrico, em que somente será possível gerar energia depois de edificar uma infraestrutura, como uma usina hidrelétrica.

2.3. PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPP)

Parceria público-privada (PPP) é uma modalidade especial de contrato administrativo de concessão de serviço público, com eventual execução de obras ou fornecimento de bens.

A PPP se diferencia da concessão comum por envolver contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado[14] e repartição de riscos entre as partes[15]. A PPP é adequada à implantação e gestão de serviços de grande vulto, que seriam economicamente inviáveis sem a participação do Governo. O dispêndio, total ou parcial, com a execução da obra ou prestação do serviço incumbe ao parceiro privado, sendo ressarcido no curso do contrato mediante tarifa dos usuários e/ou contraprestação do parceiro público. A remuneração do parceiro público ao parceiro privado poderá também ocorrer mediante aporte de recursos[16], os quais poderão ocorrer, inclusive, na fase de investimentos, ou seja, antes que haja a efetiva prestação dos serviços.

Os contratos de PPP podem ser firmados em duas **modalidades**:

a. **Concessão Patrocinada**[17]: seu objeto é a concessão de serviços públicos ou 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.
b. **Concessão Administrativa**[18]: seu objeto é a prestação de serviços de que a Administração Pública seja a usuária direta ou indireta, ainda que envolva execução de obra ou fornecimento e instalação de bens. A forma de remuneração do concessionário é feita apenas pela contraprestação paga pelo concedente, não há cobrança de tarifa, já que o usuário direto dos serviços é a Administração Pública.

Dessa forma, podem ser objeto de uma PPP a prestação de serviços públicos típicos à coletividade, tais como manutenção de rodovias, saneamento básico, saúde e educação, ou a prestação de serviços à própria Administração Pública, tais como a gestão de prédios públicos ou presídios.

Exemplos:

---

[14] Lei nº 11.079/2004
Art. 2º [...]
§ 3º Não constitui parceria público-privada a concessão comum, 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, quando não envolver contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado.

[15] Lei nº 11.079/2004
Art. 5º As cláusulas dos contratos de parceria público-privada atenderão ao disposto no art. 23 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, no que couber, devendo também prever: [...]
III – a repartição de riscos entre as partes, inclusive os referentes a caso fortuito, força maior, fato do príncipe e álea econômica extraordinária;

[16] Lei nº 11.079/2004
Art. 5º As cláusulas dos contratos de parceria público-privada atenderão ao disposto no art. 23 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, no que couber, devendo também prever: [...]
XI - o cronograma e os marcos para o repasse ao parceiro privado das parcelas do aporte de recursos, na fase de investimentos do projeto e/ou após a disponibilização dos serviços, sempre que verificada a hipótese do § 2o do art. 6o desta Lei. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

[17] A Lei nº 11.079/2004 não permite contratos de parceria público-privada cujo valor seja inferior a R$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais);

[18] Lei nº 11.079/2004 art. 2º § 2º.
Art. 5º As cláusulas dos contratos de parceria público-privada atenderão ao disposto no art. 23 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, no que couber, devendo também prever: [...]
XI - o cronograma e os marcos para o repasse ao parceiro privado das parcelas do aporte de recursos, na fase de investimentos do projeto e/ou após a disponibilização dos serviços, sempre que verificada a hipótese do § 2o do art. 6o desta Lei. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

a. **PPP na Modalidade Concessão Patrocinada para Exploração de Rodovia**: de acordo com o contrato, o parceiro privado deverá duplicar a rodovia, construir pontes e viadutos, prestar serviços de manutenção, promover a sinalização e disponibilizar socorro médico e mecânico. O parceiro privado é remunerado pela cobrança de tarifa dos usuários da rodovia – pedágio. Considerando-se que o pedágio poderia custar demasiadamente caro ao usuário, o parceiro público subsidia o projeto mediante contraprestação pública ao parceiro privado.
b. **PPP na Modalidade Concessão Administrativa para Construção e Manutenção de Presídio**: de acordo com o contrato, o parceiro privado deverá construir um presídio e prestar serviços de vigilância, limpeza, manutenção das instalações do prédio e alimentação dos presos. A titularidade do poder de polícia, no entanto, não pode ser delegada. Neste caso, não é possível a cobrança de tarifas e o parceiro privado será remunerado exclusivamente por contraprestação do parceiro público.
c. **PPP na Modalidade Concessão Administrativa para Construção e Manutenção de Hospital**: de acordo com o contrato, o parceiro privado deverá construir o hospital, instalar os equipamentos necessários, prestar serviços de manutenção das instalações do prédio e dos equipamentos, bem como fornecer materiais hospitalares e medicações. O atendimento será gratuito para os cidadãos. Os médicos, enfermeiros e demais profissionais da área de saúde serão servidores públicos contratados pelo Governo. Neste caso, não é possível a cobrança de tarifas e o parceiro privado será remunerado exclusivamente por contraprestação pública.

2.4. CONTABILIZAÇÃO DAS CONCESSÕES

Não será objeto deste capítulo a contabilização das concessões comuns, a qual será contemplada nas próximas edições do MCASP.

A contabilização das parcerias público privadas deve possibilitar a distinção entre os passivos relativos ao ativo da concessão e os passivos relativos à prestação de serviços, tanto sob a ótica patrimonial quanto orçamentária. Ressalta-se que a forma de contabilização não impacta os aspectos fiscais, que são regulamentados por normativos próprios.

2.4.1. Reconhecimento e Mensuração de Ativos da Concessão

O concedente deve reconhecer um ativo da concessão quando, além dos requisitos para reconhecimento do ativo – probabilidade que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços dele provenientes fluam para a entidade e possibilidade de que seu custo ou valor seja determinado em bases confiáveis – estejam presentes todos os seguintes requisitos:

a. O concedente controla ou regula o serviço objeto da concessão.
b. O concedente detém o controle ou qualquer participação residual significativa no ativo ao final do prazo do contrato de concessão ou o ativo é utilizado durante toda a sua vida útil.

O controle ou a regulação dos serviços da concessão são caracterizados quando o concedente determina os serviços que o concessionário deve prestar através do uso do ativo da concessão, quais são os usuários e os preços dos serviços.

Quando um ativo preexistente no concedente atender aos requisitos citados (“a” e “b”), o concedente deverá reclassificar o ativo como um “ativo de concessão de serviços públicos”.

Para avaliar a possibilidade de que o custo ou valor do ativo da concessão seja determinado em bases confiáveis, o concessionário deve fornecer ao concedente relatórios sobre o progresso da construção ou desenvolvimento do ativo. Dessa forma, o concedente reconhecerá um ativo e um passivo associado.

A mensuração inicial dos ativos da concessão deve ser feita a valor justo. Esta regra se aplica tanto aos ativos já existentes que tiveram aumento no potencial de serviços, quanto aos ativos construídos

ou desenvolvidos em função do contrato de concessão. A mensuração a valor justo não constitui reavaliação.

O valor justo dos ativos da concessão inclui apenas valores referentes aos investimentos, excluindo-se os montantes de outros componentes, como operação e manutenção.

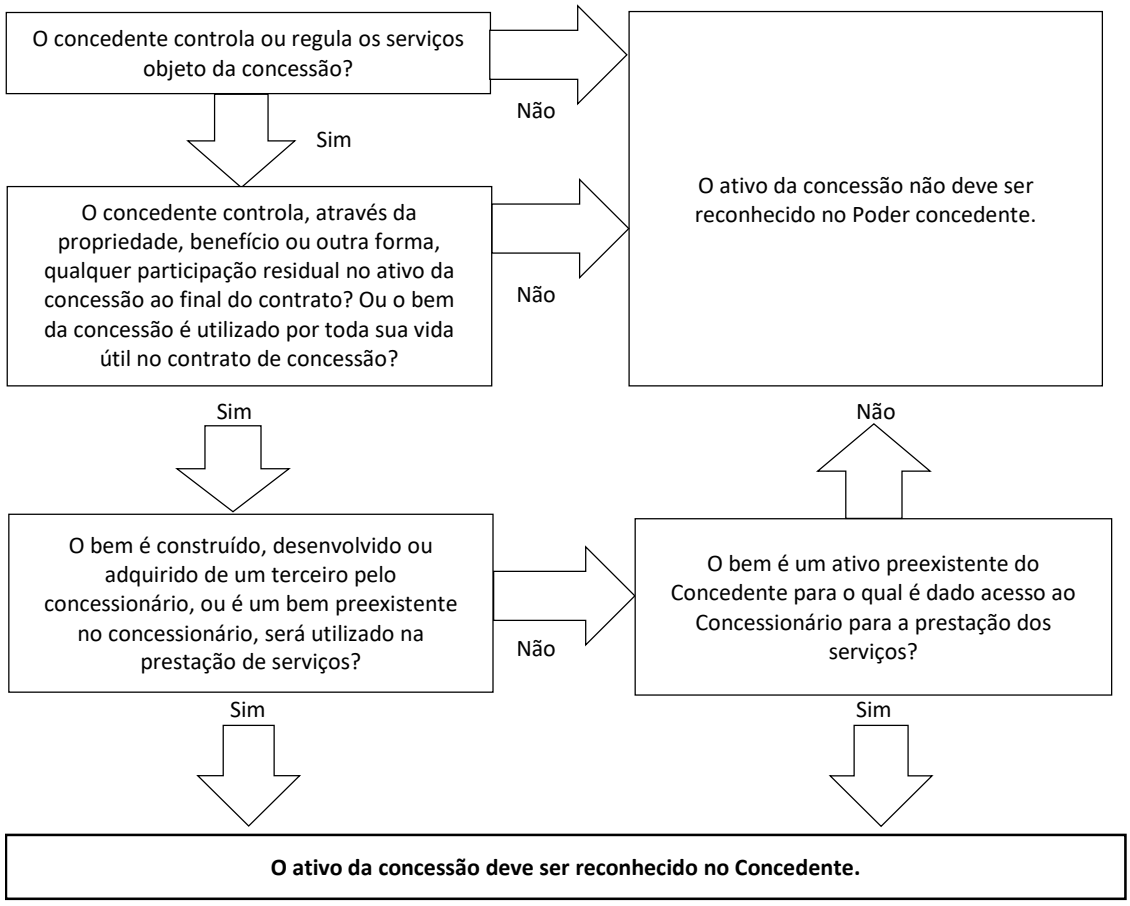
A forma como o concessionário é remunerado afeta como o valor justo do ativo da concessão é determinado em seu reconhecimento inicial. Quando há pagamentos efetuados pelo concedente, o valor justo do ativo representa a parcela paga ao concessionário referente à incorporação do ativo (bem da concessão). Quando o concedente não faz pagamentos ao concessionário pelo ativo da concessão, o ativo deve ser contabilizado como uma troca não monetária de ativos (direito de exploração do ativo em troca da incorporação do bem da concessão).

Assim, nos contratos que envolvem a prestação de serviços com a execução de obras públicas, observa-se dois elementos compondo a remuneração do concessionário, os quais devem ser segregados a fim de obter o valor justo do ativo da concessão. O primeiro elemento, se refere à cobertura dos investimentos efetuados, abrangendo a realização de obras e a aquisição de equipamentos, para a disponibilização dos serviços objeto da concessão. O segundo, diz respeito à execução dos serviços, destinando-se ao custeio da operação e manutenção do projeto.

Os componentes da contraprestação paga pelo concedente ao concessionário, ativo e serviços, devem ser identificáveis separadamente e alocados pelo valor justo. Quando esses componentes não puderem ser identificáveis separadamente, o valor justo do ativo deve ser determinado usando técnicas de estimativas.

Além disso, a Lei nº 12.766/2012 criou a figura do aporte de recursos, que poderá ocorrer na fase de investimentos do projeto e/ou após a disponibilização dos serviços. Nestes casos, o aporte justifica a incorporação do ativo no patrimônio do concedente e serve de base para a sua mensuração. Contudo, nem sempre o valor dos aportes será exatamente o valor dos ativos, neste caso haverá alguma parcela das contraprestações se referindo a incorporação do ativo.

Fluxograma para reconhecimento de ativos da concessão[19]



Posteriormente ao reconhecimento inicial ou à reclassificação, os ativos da concessão devem ser contabilizados como uma classe separada de ativos. Assim, os ativos da concessão devem ser classificados nas contas patrimoniais de ativo imobilizado, mas devem ser segregados em classes que evidenciem ativos de natureza similar ou que prestem serviços de natureza similar. Esse controle por classes de ativos pode ser realizado de forma mais detalhada por meio das contas de controle.

Ressalta-se que os ativos da concessão estão sujeitos à depreciação, reavaliação e redução a valor recuperável, quando aplicáveis, como os demais itens do ativo imobilizado. Tais lançamentos poderão ser consultados no Capítulo 7 da Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) deste Manual.

2.4.2. Reconhecimento e Mensuração de Passivos da Concessão

O concedente deve reconhecer um passivo da concessão, sempre que reconhecer um ativo da concessão, conforme os critérios de reconhecimento do ativo citados. Nesse caso, devem ser observados os requisitos gerais para reconhecimento do passivo , conforme estabelecido no capítulo II da parte II deste Manual.

O concedente não deve reconhecer um passivo quando um ativo seu preexistente for reclassificado como um ativo da concessão, exceto no caso de haver contraprestações adicionais pagas ao concessionário.

[19] Baseado na IPSAS 32.

De forma geral, o passivo deve ser reconhecido e mensurado inicialmente pelo mesmo valor que o ativo da concessão (valor justo), ajustado por qualquer contraprestação do concedente ao concessionário, ou do concessionário ao concedente.

A natureza do passivo reconhecido difere em cada modelo de concessão, conforme a forma como o concedente compensa o concessionário, ou seja, conforme a essência dos contratos.

Em troca do ativo da concessão, o concedente pode compensar o concessionário por meio de qualquer combinação entre:

a. Realização de pagamentos ao concessionário (modelo de "financiamento de passivos")
b. Compensação por outros meios (modelo de "concessão de direitos ao concessionário), como:

    i. Concedendo ao concessionário o direito de auferir receitas de usuários dos ativos da concessão; ou
    ii. Concedendo ao concessionário acesso a qualquer outro ativo gerador de receita (por exemplo, uma ala privada dentro de um hospital, onde o restante do hospital é utilizado pelo concedente para prestar serviços públicos a pacientes ou um estacionamento privado adjacente a uma instalação onde se presta serviço público);

Para fins deste manual, o modelo de financiamento de passivos deve ser entendido como o modelo de uma concessão administrativa. O modelo de concessão de direitos à concessionária é bastante semelhante às concessões comuns. Já o modelo bifurcado, é alinhado às concessões patrocinadas, onde uma parte da remuneração do concessionário é paga por contraprestações (como no modelo de financiamento de passivos) e outra parte advém das tarifas cobradas dos usuários dos serviços (como no modelo de concessão de direitos ao concessionário). Assim, o modelo bifurcado apresenta características do modelo de financiamento de passivos e do modelo de concessão de direitos ao concessionário.

Em PPP (concessões administrativas e patrocinadas), as contraprestações abrangem a remuneração do parceiro privado pela prestação dos serviços e a aquisição do ativo da concessão, quando aplicável. O passivo referente à remuneração pelos serviços é registrado quando da ocorrência do fato gerador. Por sua vez, o passivo referente à aquisição do ativo é registrado quando de sua incorporação.

A natureza do passivo reconhecido difere em cada modelo de concessão, conforme a forma como o concedente compensa o concessionário, ou seja, conforme a essência dos contratos.

Logo, o concedente deve separar e contabilizar os pagamentos ao concessionário, conforme a sua essência, sendo uma parte como uma redução do passivo reconhecido (relacionado à incorporação do ativo), um encargo financeiro ou uma contraprestação pelos serviços prestados pela concessionária. Os encargos financeiros e a contraprestação pelos serviços prestados devem ser contabilizados como variação patrimonial diminutiva.

Aspectos fiscais relativos ao passivo oriundo dos contratos de parceria público privadas devem ser consultados no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF).

2.4.3. Receitas Adicionais

O concessionário poderá, desde que estabelecido em contrato, explorar receitas adicionais. Dependendo do modelo contratual, essas receitas podem ser compartilhadas entre o concedente, o concessionário e os usuários do serviço. Se o compartilhamento ocorrer apenas entre o concessionário e os usuários, os valores devem ser revertidos em redução da tarifa. Contudo, se o compartilhamento ocorrer entre o concedente e o concessionário, uma parte das contraprestações poderá ser reduzida ou ainda o concedente poderá receber uma compensação pecuniária.

Exemplo: numa concessão comum de serviços relativos à disponibilização de energia elétrica, é possível que o concessionário compartilhe sua infraestrutura com uma empresa de telefonia, para que

esta possa passar seus cabos de telefone. Assim, o concessionário pode auferir receitas adicionais pelo compartilhamento dos ativos construídos, sem prejuízo da prestação de serviços objeto do contrato de concessão.

Caso o contrato de concessão estabeleça o compartilhamento dessas receitas através da redução de uma parte da contraprestação devida pelo poder concedente, o valor compartilhado será reconhecido como uma variação patrimonial aumentativa em contrapartida a uma redução do passivo.

Caso o contrato de concessão não estabeleça a compensação entre os valores devidos e os valores a receber pelo poder concedente, o valor compartilhado será reconhecido como uma variação patrimonial aumentativa em contrapartida a um ativo, que representa o valor a receber pelo compartilhamento da receita adicional.

A variação patrimonial aumentativa decorrente do compartilhamento das receitas adicionais deve ser reconhecida no momento da ocorrência do seu fato gerador.

2.4.4. Aspectos Orçamentários

Para fins desta edição do manual, aspectos orçamentários referentes às concessões comuns não serão tratados neste tópico.

As classificações orçamentárias relacionadas às PPP guardam relação com a finalidade da despesa. Deste modo, distinguem-se orçamentariamente:

a. Os aportes de recursos destinados a obras e aquisição de bens reversíveis;
b. As parcelas das contraprestações referentes às despesas com remuneração do concessionário pela prestação dos serviços;
c. As parcelas das contraprestações referentes às despesas com prestação de serviços direta ou indiretamente à Administração Pública; e
d. As parcelas das contraprestações referentes às despesas decorrentes da incorporação de bens de capital.

Além disso, a fim de facilitar o controle e a identificação das despesas decorrentes de PPP foi criada uma modalidade de aplicação específica denominada 67 – Execução de Contratos de Parceria Público-Privada – PPP.

Os aportes de recursos destinados a obras e aquisição de bens reversíveis devem ser classificados orçamentariamente como despesas de capital com aporte de recursos pelo concedente em favor do concessionário decorrente de contrato de PPP (4.5.67.82).

As parcelas das contraprestações referentes à remuneração do concessionário pela prestação dos serviços em concessões patrocinadas são, na essência, ajuda financeira. Dessa forma, devem ser classificadas orçamentariamente como despesas correntes com subvenções econômicas (3.3.67.45).

As parcelas das contraprestações referentes à remuneração do concessionário pela prestação dos serviços em concessões administrativas são decorrentes dos serviços prestados diretamente ou indiretamente ao concedente. Dessa forma, devem ser classificadas orçamentariamente como despesas correntes decorrentes de contrato de PPP, exceto subvenções econômicas, aporte e fundo garantidor (3.3.67.83).

As despesas continuadas referentes à prestação de serviços, por se tratarem de despesas contratuais, portanto, não derivadas diretamente de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo, são despesas discricionárias que devem ser classificadas como despesas correntes, no grupo de natureza da despesa (GND) 3- outras despesas correntes, conjugadas com a modalidade de aplicação e elemento de despesa acima mencionados, ou como subvenção econômica (elemento 45), quando for o caso.

As parcelas das contraprestações referentes às despesas decorrentes da incorporação de bens de capital devem ser classificadas orçamentariamente como despesas de capital decorrentes de contrato de PPP, exceto subvenções econômicas, aporte e fundo garantidor (4.5.67.83).

Os aportes do poder concedente ao concessionário para a realização de obras ou aquisição de bens reversíveis deverão ser classificados como GND 5 - inversões financeiras, uma vez que a realização da obra ou a aquisição dos bens são de responsabilidade do concessionário, apesar de virem a ser incorporados ao patrimônio público. O mesmo tratamento é dado para a parcela da contraprestação que se refere à incorporação do ativo da concessão.

2.4.5. Provisão para Riscos Decorrentes de Contratos de PPP

A Lei nº 11.079/2004 determina que os contratos de PPP devem prever a repartição de riscos entre as partes[20].

São espécies de riscos assumidos pelo parceiro público em contratos de PPP, dentre outras:

a. Risco de Demanda: ocorre quando o parceiro público garante ao parceiro privado receita mínima sobre o fluxo total esperado para o projeto. Exemplo: PPP na Modalidade Concessão Patrocinada de Exploração de Rodovia na qual o parceiro público compensa o parceiro privado pela arrecadação de pedágios inferior à prevista em virtude de tráfego menor que o esperado.
b. Risco de Construção: ocorre quando o parceiro público garante ao parceiro privado restituição de parte ou totalidade do custo de construção ou manutenção do bem que exceder ao valor originalmente previsto, 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.
c. Risco de Disponibilidade: ocorre quando o parceiro público garante ao parceiro privado o pagamento de parte ou totalidade da contraprestação independentemente da disponibilização do bem ou fornecimento do serviço.
d. Risco Cambial: ocorre quando o parceiro público garante ao parceiro privado compensação de parte ou totalidade das perdas decorrentes da variação do valor de insumos ou financiamentos indexados à moeda estrangeira.
e. Risco Operacional: ocorre quando o parceiro público garante ao parceiro privado compensação de parte ou totalidade das perdas decorrentes de projeção errônea dos custos com a manutenção de equipamentos, mão de obra, etc.

O concedente deverá reconhecer uma provisão para riscos quando for provável a saída de recursos e quando for possível a estimativa confiável do valor. A provisão deverá ser reconhecida em conta patrimonial de Provisão para Riscos Decorrentes de Contratos de PPP.

Caso o risco se concretize, o concedente deverá reconhecer a respectiva obrigação a pagar, e a provisão deverá ser baixada. Já no caso de não ser mais provável a saída de recursos relativos ao risco, a provisão deverá ser revertida.

Os lançamentos relativos a provisões e passivos contingentes poderão ser consultados no Capítulo 10 da Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) deste Manual.

2.4.6. Prestação de Garantia

A Lei nº 11.079/2004 dispõe sobre a prestação de garantia pelo parceiro público:

[20] Lei nº 11.079/2004

Art. 4º Na contratação de parceria público-privada serão observadas as seguintes diretrizes: [...]

VI – repartição objetiva de riscos entre as partes; [...]

Art. 5º As cláusulas dos contratos de parceria público-privada atenderão ao disposto no art. 23 da Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, no que couber, devendo também prever: [...]

III – a repartição de riscos entre as partes, inclusive os referentes a caso fortuito, força maior, fato do príncipe e álea econômica extraordinária;

> Art. 8º 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.

A União instituiu o Fundo Garantidor das Parcerias Público-Privadas (FGP)[21], administrado pelo Banco do Brasil S.A., que tem por finalidade prestar garantia de pagamento de obrigações pecuniárias assumidas pelos parceiros públicos federais em virtude da contratação de PPP. Os estados, Distrito Federal e municípios também poderão instituir ou utilizar fundos especiais para a prestação de garantias, conforme previsão legal.

Assim, o FGP será estabelecido em âmbito de cada ente por meio de aporte de bens ou direitos. Quando o aporte ocorrer por meio de recursos financeiros, deverá ser classificado orçamentariamente como despesas decorrentes da participação em fundos, organismos, ou entidades assemelhadas, nacionais e internacionais, inclusive as decorrentes de integralização de cotas (4.5.90.84). Entretanto, se o aporte ocorrer por outros meios não haverá classificação orçamentária, já que não haverá execução orçamentária.

Já os registros contábeis referentes à contabilização de garantias e contragarantias, serão realizados em contas de controle de atos potenciais.

Lançamentos:

Prestação da garantia
Natureza do registro: controle

D 7.1.2.1.x.xx.xx	Garantias e Contragarantias Concedidas
C 8.1.2.1.x.xx.xx	Execução de Garantias e Contragarantias Concedidas – PPP a Executar

Execução da garantia
Natureza do registro: controle

D 8.1.2.1.x.xx.xx	Execução de Garantias e Contragarantias Concedidas – PPP a Executar
C 8.1.2.1.x.xx.xx	Execução de Garantias e Contragarantias Concedidas – PPP Executadas

2.4.7. Evidenciação

Todos os aspectos de um contrato de concessão de serviços devem ser considerados para a apropriada evidenciação em notas explicativas. Em cada exercício financeiro, o concedente deverá evidenciar as seguintes informações em relação aos contratos de concessão de serviços públicos:

a. Descrição do contrato;
b. Cláusulas significativas do contrato, que possam afetar seu montante, prazo, e a segurança acerca dos fluxos de caixa futuros (por exemplo, o prazo da concessão, datas de revisão/renegociação de valores, e as bases nas quais as revisões de valores ou renegociações são determinadas);
c. A natureza e extensão (por exemplo, quantidade, prazos ou valores) de:

[21] Lei nº 11.079/2004 art. 16.

i. Direitos de uso de ativos específicos;
ii. Direitos esperados de que a concessionária forneça serviços específicos em relação ao contrato de concessão;
iii. Ativos da concessão reconhecidos como ativos durante o exercício financeiro, incluindo ativos existentes no concedente e reclassificados como ativos da concessão;
iv. Direitos de receber ativos específicos no final do contrato da concessão;
v. Opção de renovação e término do contrato de concessão;
vi. Outros direitos e obrigações (por exemplo, reparação geral dos ativos da concessão);
vii. Obrigações de fornecer ao concessionário acesso aos ativos da concessão ou qualquer outro ativo gerador de receitas; e

d. Mudanças no contrato que ocorrerem durante o exercício financeiro;

2.4.8. Registros Contábeis de Acordo Com o PCASP

Para fins deste manual, será tratada a contabilização apenas dos contratos de concessão administrativa e patrocinada.

Os registros contábeis apresentados contemplam os principais aspectos abordados neste capítulo e deverão ser realizados de acordo com o caso concreto.

Assinatura do Contrato

Assinatura do contrato de PPP
Natureza do registro: controle
D 7.1.2.3.x.xx.xx Obrigações Contratuais – PPP
C 8.1.2.3.x.xx.xx Execução de Obrigações Contratuais – PPP a Executar

Parcela da Contraprestação referente ao Ativo da Concessão e/ou Aporte de Recursos

a. Registro da incorporação do ativo pelo parceiro público

Incorporação do ativo no patrimônio do parceiro público
Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.x.x.x.xx.xx Ativos Constituídos pela SPE
C 2.1.8.6.x.xx.xx Obrigações Decorrentes de Contratos de PPP-Curto Prazo (P)
C. 2.2.8.6.x.xx.xx Obrigações Decorrentes de Contratos de PPP- Longo Prazo (P)

b. Empenho

Reclassificação do passivo (troca de atributo) em decorrência do empenho
Natureza do registro: patrimonial
D 2.1.8.6.x.xx.xx Obrigações Decorrentes de Contratos de PPP-Curto Prazo (P)
C 2.1.8.6.x.xx.xx Obrigações Decorrentes de Contratos de PPP-Curto Prazo (F)

Natureza do registro: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
Natureza da despesa: 4.5.67.83 (parcela da contraprestação referente ao ativo) ou 4.5.67.82 (aporte de recursos)

Natureza do registro: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza do registro: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

c. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza da informação: controle
D 8.1.2.3.x.xx.xx Execução de Obrigações Contratuais a Executar
C 8.1.2.3.x.xx.xx Execução de Obrigações Contratuais Executadas

d. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.x.x.x.xx.xx Obrigações Decorrentes de Ativos Constituídos pela SPE (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

Parcela da Contraprestação referente ao Pagamento dos Serviços

a. Registro da obrigação por competência

Natureza do registro: patrimonial
D 3.x.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva (VPD)
C 2.1.3.x.x.xx.xx Contraprestações a Pagar de Contratos de PPP (P)

b. Empenho

Reclassificação do passivo (troca de atributo) em decorrência do empenho
Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.3.x.x.xx.xx Contraprestações a Pagar de Contratos de PPP (P)
C 2.1.3.x.x.xx.xx Contraprestações a Pagar de Contratos de PPP (F)

Natureza do registro: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
Natureza da despesa: 3.3.67.45 (concessão patrocinada) ou 3.3.67.83 (concessão administrativa)

Natureza do registro: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza do registro: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

c. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza do registro: controle
D 8.1.2.3.x.xx.xx Execução de Obrigações Contratuais – PPP a Executar
C 8.1.2.3.x.xx.xx Execução de Obrigações Contratuais – PPP Executadas

d. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.x.x.x.xx.xx Contraprestações a Pagar de Contratos de PPP (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

3. OPERAÇÃO DE CRÉDITO

Este capítulo dispõe sobre os registros contábeis relativos às operações de crédito. A título de exemplo, serão demonstrados os registros contábeis das operações de crédito mobiliárias (emissão de títulos) e das seguintes operações de crédito contratuais:

a. Mútuo financeiro;
b. Arrendamento mercantil financeiro;
c. Aquisições financiadas de bens;
d. Recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços;

e. Assunção, reconhecimento e confissão de dívidas;
f. Assunção, sem autorização orçamentária, de obrigação para pagamento *a posteriori* de bens e serviços; e
g. Parcelamento de dívidas.

3.1. CONCEITO

Aquisição Financiada de Bens

Aquisição financiada de bens é uma espécie de operação de crédito contratual em que não há ingresso efetivo de recursos financeiros nos cofres da entidade, como, por exemplo, a aquisição financiada diretamente com o fornecedor do bem.

Arrendamento Mercantil

O arrendamento mercantil, conforme definido na legislação brasileira, em especial pela NBC TG 06 (R2) – Arrendamento Mercantil, do CFC, corresponde à operação de crédito contratual internacionalmente conhecida como *leasing.* As partes desse contrato são denominadas "arrendador" e "arrendatário", conforme sejam, de um lado, um banco ou sociedade de arrendamento mercantil e, de outro, o cliente. O objeto do contrato é a aquisição, por parte do arrendador, de bem escolhido pelo arrendatário para sua utilização. O arrendador é, a priori, em um conceito amplo, o proprietário do bem, sendo que a posse e o usufruto, durante a vigência do contrato, são do arrendatário. O contrato de arrendamento mercantil pode prever ou não a opção de compra, pelo arrendatário, do bem de propriedade do arrendador.

Arrendamento Mercantil Financeiro

Arrendamento mercantil é classificado como financeiro quando há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não vir a ser transferido ao final da operação, se atendidas as condições contratadas e houver interesse pela parte onerada.

Arrendamento Mercantil Operacional

O arrendamento mercantil é classificado como operacional quando não há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade.

Informação Complementar da Conta Contábil

Informação complementar da conta contábil é aquela que não pode ser extraída da codificação da conta contábil, mas a ela se associa. Atende a controles necessários de natureza gerencial ou orçamentária e é possível utilizar mais de um tipo de informação complementar de forma a permitir o controle individualizado.

São exemplos:

a. Indicador de cálculo do superávit financeiro, definido na parte IV – PCASP, para atender às exigências da Lei n.º 4.320/1964.
b. Classificação funcional, definida na Portaria MOG n.º 42/1999.
c. Classificação da despesa e da receita por natureza, definidas na Portaria SOF/STN n.º 163/2001.
d. Classificação por fonte ou destinação de recursos, definida na Parte I – PCO.

Mútuo Financeiro

Mútuo financeiro é uma espécie de operação de crédito em que há obtenção de recurso junto a uma instituição financeira para pagamento posterior acrescido de juros e demais encargos contratualmente previstos.

Operação de Crédito Contratual

Operações de crédito contratuais são as obrigações financeiras internas ou externas assumidas em virtude de contrato, tratado, convênio ou outro instrumento jurídico que constitua e regule o negócio consensualmente firmado, estabelecendo as obrigações das partes contratantes.

Operação de Crédito Mobiliária

Operações de crédito mobiliárias são as obrigações financeiras internas ou externas assumidas em decorrência da captação de recursos por meio da emissão de títulos públicos.

Derivativos Financeiros

Derivativos financeiros são contratos que derivam a maior parte de seu valor de um ativo subjacente, taxa de referência ou índice. O ativo financeiro subjacente pode ser ações, taxas de juros, etc., negociado no mercado à vista ou não (é possível construir um derivativo sobre outro derivativo). Os derivativos podem ser classificados em contratos a termo, contratos futuros, opções de compra e venda, operações de swaps, entre outros, cada um com suas características próprias.

Dívida Pública Consolidada

Considera-se dívida pública consolidada como montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento.

Dívida Consolidada Líquida

Considera-se dívida consolidada líquida o montante da dívida pública consolidada deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros.

3.1.1. Conceito de Operação de Crédito

O conceito de operação de crédito foi estabelecido de forma exemplificativa pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e corresponde ao compromisso financeiro assumido em razão de 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[22].

[22] LRF, art. 29, inciso III.

A operação de crédito por antecipação de receita orçamentária – ARO deverá cumprir, dentre outras, as exigências da LRF aplicáveis à contratação das operações de crédito em geral[23].

Equipara-se à operação de crédito e deve obedecer aos critérios legais pertinentes a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências para a geração de despesa[24].

Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados[25]:

a. A captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, sem prejuízo do disposto no § 7o do art. 150 da Constituição;
b. 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;
c. 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;
d. 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 ente (estado, Distrito Federal ou município) nem o parcelamento de débitos preexistentes junto a instituições não-financeiras, desde que não impliquem elevação do montante da dívida consolidada líquida[26].

Observação:

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, como, por exemplo, nos casos de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas.

Quadro Síntese - Conceito de Operações de Crédito	
São Operações de Crédito	▪ 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. ▪ Outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros. ▪ Operação de crédito por antecipação de receita orçamentária – ARO.
Equiparam-se a Operações de Crédito	▪ Assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas.
Equiparam-se a Operações de Crédito e estão vedados	▪ A captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, exceto para o responsável tributário quando assim determinado;

[23] LRF, art. 38 c/c art. 32.
[24] LRF, art. 29, § 1º c/c arts. 15 e 16.
[25] LRF, art. 37.
[26] Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 2º, inciso I, e art. 3º, §2º.

	▪ 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 são Operações de Crédito (desde que não implique em elevação da dívida consolidada líquida)	▪ Assunção de obrigação entre pessoas jurídicas (administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes) integrantes do mesmo estado, Distrito Federal ou município. ▪ Parcelamento de débitos preexsistentes junto a instituições não financeiras.

3.1.2. Operações Vedadas

Merecem comentário específico as operações vedadas, tais como as citadas nos arts. 35 a 37 da LRF, sejam elas operações de crédito *strictu sensu* ou equiparadas a operações de crédito.

Não se pode confundir a legalidade da operação com a legalidade do registro contábil a ela pertinente, ou seja, a contabilização não valida, de forma alguma, uma operação ilegal. Pelo contrário, tem a função de demonstrar, de forma transparente, o impacto que a realização desta operação vedada causa ao patrimônio público, cabendo aos órgãos de controle avaliar o mérito da operação.

Assim, tendo ocorrido qualquer situação que enseje obrigação de 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.

Exemplo 1:

Assunção, sem autorização orçamentária, de obrigação para pagamento a posteriori de bens e serviços:

Suponha que um órgão da Administração Direta efetue uma compra de material de consumo, sem autorização orçamentária, por meio de aceite de uma nota promissória no valor de R$ 3.000,00. Os bens seriam entregues no prazo de 30 dias a partir do aceite da nota promissória e a apuração de responsabilidade ensejaria ressarcimento ao órgão.

Lançamentos:

Reconhecimento do passivo
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.5.6.x.xx.xx	Almoxarifado (P)	3.000,00
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (P)	3.000,00

Registro da responsabilidade em apuração
Natureza da informação: controle

D 7.9.x.x.x.xx.xx	Outros Controles – Diversos Responsáveis em Apuração	3.000,00
C 8.9.x.x.x.xx.xx	Outros Controles – Diversos Responsáveis em Apuração	3.000,00

Apurada a responsabilidade, caso o órgão tenha condições de devolver a mercadoria, não será gerado registrado um direito contra o servidor responsável. O não registro do ativo não exime a apuração de responsabilidades.

Se não houver condições, em função de já ter utilizado, haverá registro de um ativo contra o servidor da seguinte forma:

Registro do ativo após a apuração de responsabilidade
Natureza da informação: patrimonial

D 1.x.x.x.x.xx.xx	Diversos Responsáveis	3.000,00
C 4.9.9.9.1.xx.xx	VPA Decorrentes de Fatos Geradores Diversos	3.000,00

Registro da responsabilidade após a apuração
Natureza da informação: controle

D 8.9.x.x.x.xx.xx	Outros Controles – Diversos Responsáveis em Apuração	3.000,00
C 8.9.x.x.x.xx.xx	Outros Controles – Diversos Responsáveis Apurados	3.000,00

3.1.3. Relação com as Informações Fiscais

O conteúdo deste capítulo é complementar às disposições do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Deste modo ambos os manuais (MCASP e MDF) devem ser analisados de forma integrada, permitindo, assim, a padronização das rotinas contábeis e dos demonstrativos fiscais.

Embora a fase de contratação da operação de crédito não impacte o patrimônio, seu controle é importante, pois evidencia aspectos que potencialmente afetarão o patrimônio público e registra informações necessárias ao preenchimento dos demonstrativos fiscais, inclusive para fins de cálculo de limites. Assim, a contratação de operações de crédito deve ser evidenciada em contas de controle, como demonstrado adiante.

3.1.4. Relação com a Apuração do Superávit Financeiro

Na fase do empenho da despesa orçamentária referente ao pagamento do passivo decorrente da operação de crédito deverá ser realizada a mudança do atributo "Permanente" (P) para o atributo "Financeiro" (F). Tais atributos indicam em que fase a execução orçamentária se encontra, possibilitando a identificação do ativo e passivo financeiros, por meio das contas com atributo (F), para fins de apuração do superávit financeiro.

3.2. OPERAÇÕES DE CRÉDITO MOBILIÁRIAS

Operações de crédito mobiliárias correspondem às emissões de títulos[27] pela União, estados, Distrito Federal e municípios[28].

Exemplo 2:

Emissão de Títulos com Juros Pré-Fixados:

- Em 30/06/20X1 foi feita a emissão de títulos, sem cupons, com resgate em 30/06/20X2;

[27] LRF, art. 29 II

[28] Os estados, Distrito Federal e municípios estão proibidos de emitir títulos da dívida pública desde 1993 (Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, art. 5º), salvo raras exceções.

- O valor nominal dos títulos é R$ 2.000.000,00;
- Os juros compostos são pré-fixados e iguais a 1% ao mês.

O cálculo dos juros e do resgate é demonstrado na tabela a seguir:

Tabela - Emissão de Títulos com Juros Pré-Fixados			
Período	**Juros**	**Pagamento do Resgate**	**Saldo Devedor**
06/20X1	-	-	2.000.000,00
07/20X1	20.000,00		2.020.000,00
08/20X1	20.200,00		2.040.200,00
09/20X1	20.402,00		2.060.602,00
10/20X1	20.606,02		2.081.208,02
11/20X1	20.812,08		2.102.020,10
12/20X1	21.020,20		2.123.040,30
01/20X2	21.230,40		2.144.270,70
02/20X2	21.442,71		2.165.713,41
03/20X2	21.657,13		2.187.370,55
04/20X2	21.873,71		2.209.244,25
05/20X2	22.092,44		2.231.336,69
06/20X2	22.313,37	2.253.650,06	0,00
Total	253.650,06	2.253.650,06	

a. Reconhecimento

A dívida relativa à emissão de títulos[29] deve ser registrada no Passivo Circulante quando os títulos tiverem a expectativa de realização inferior a doze meses da data de levantamento das demonstrações contábeis e no Passivo Não-Circulante caso contrário.

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Reconhecimento do principal da dívida
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	2.000.000,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (P)	2.000.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	2.000.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	2.000.000,00

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	2.000.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	2.000.000,00

Reconhecimento dos encargos da dívida
Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.4.x.xx.xx	(-) Debêntures e Outros Títulos de Dívida a

[29] Para fins dos exemplos deste capítulo o momento da emissão coincide com o momento da alienação do título pelo seu emissor, e, portanto, com a geração do passivo.

	Curto Prazo – Juros e Encargos a Apropriar (P)	253.650,06
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Pagar (P)	253.650,06

No primeiro momento, houve um ingresso financeiro no valor da dívida emitida, correspondente apenas ao valor de seu principal.

Uma vez que já se sabe *a priori* o valor dos juros e encargos financeiros a apropriar no decorrer da operação, eles devem ser registrados. No entanto, esse procedimento apenas estará de acordo com o regime de 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. No decorrer da operação, os encargos devem ser apropriados em razão do prazo de vencimento das parcelas da operação.

Salienta-se que o registro dos juros e 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 quando da divulgação dos valores dos indexadores do título. No momento em que tais índices tornam-se disponíveis, os juros pós-fixados devem ser reconhecidos. Um exemplo com juros pós-fixados será apresentado posteriormente.

Após os lançamentos acima, em 30/06/20X1, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

Balanço Patrimonial			
Ativo	**R$**	**Passivo**	**R$**
Ativo Circulante	2.000.000,00	Passivo Circulante	2.000.000,00
Caixa e Equivalentes de Caixa	2.000.000,00	Debêntures e Outros Títulos de Dívida	2.253.650,06
		(-) Juros e Encargos a Apropriar	(253.650,06)
Total	2.000.000,00	Total	2.000.000,00

b. Apropriação Mensal dos Juros e Encargos no Período

Lançamentos:

Em 31/07/20X1:

Apropriação mensal dos Encargos no Período
Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.3.x.xx.xx	Juros e Encargos da Dívida Mobiliária	20.000,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	(-) Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Apropriar (P)	20.000,00

Em 31/08/20X1:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.3.x.xx.xx	Juros e Encargos da Dívida Mobiliária	20.200,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	(-) Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Apropriar (P)	20.200,00

Em 30/09/20X1:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.3.x.xx.xx	Juros e Encargos da Dívida Mobiliária	20.402,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	(-) Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Apropriar (P)	20.402,00

A apropriação dos encargos mensais nos demais meses usará as mesmas contas contábeis.

c. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Juros e Encargos Pagos no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Pagar (P)	253.650,06
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Pagar (F)	253.650,06

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	253.650,06
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	253.650,06

Natureza da despesa: 3.2.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	253.650,06
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	253.650,06

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	253.650,06
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	253.650,06

d. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Juros e Encargos Pagos no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	253.650,06
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	253.650,06

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	253.650,06
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	253.650,06

e. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos Pagos no Resgate de Títulos

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Pagar (F)	253.650,06
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	253.650,06

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	253.650,06
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	253.650,06

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	253.650,06
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	253.650,06

f. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente ao Principal da Dívida Pago no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: patrimonial

C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (P)	2.000.000,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (F)	2.000.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	2.000.000,00

Natureza da despesa: 4.6.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	2.000.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	2.000.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	2.000.000,00

g. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente ao Principal da Dívida Pago no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	2.000.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	2.000.000,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	2.000.000,00

h. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente ao Principal da Dívida Pago no Resgate de Títulos

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (F)	2.000.000,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	2.000.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	2.000.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	2.000.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	2.000.000,00

Exemplo 3:

Emissão de Títulos com Juros Pós-Fixados:

- Em 30/06/20X1 foi feita a emissão de títulos, sem cupons, com resgate em 30/06/20X2;
- O valor nominal dos títulos é R$ 2.000.000,00;
- Os juros compostos são pós-fixados e atrelados a um índice de inflação INF (hipotético).

Apesar de tratar-se de juros pós-fixados, para fins desse exemplo, os índices serão demonstrados previamente na tabela a seguir.

Tabela - Emissão de Títulos com Juros Pós-Fixados

Período	Índice INF	Juros	Pagamento do Resgate	Saldo Devedor
06/20X1		-	-	2.000.000,00
07/20X1	0,8%	16.000,00		2.016.000,00
08/20X1	1,2%	24.192,00		2.040.192,00
09/20X1	1,0%	20.401,92		2.060.593,92
10/20X1	1,5%	30.908,91		2.091.502,83
11/20X1	0,5%	10.457,51		2.101.960,34
12/20X1	1,3%	27.325,48		2.129.285,83
01/20X2	1,1%	23.422,14		2.152.707,97
02/20X2	0,9%	19.374,37		2.172.082,34
03/20X2	0,5%	10.860,41		2.182.942,75
04/20X2	1,3%	28.378,26		2.211.321,01
05/20X2	1,3%	28.747,17		2.240.068,18
06/20X2	1,0%	22.400,68	2.262.468,87	0,00
Total		262.468,87	2.262.468,87	

a. Reconhecimento

A dívida relativa à emissão de títulos deve ser registrada no Passivo Circulante quando os títulos tiverem a expectativa de realização inferior a doze meses da data de levantamento das demonstrações contábeis e no Passivo Não-Circulante caso contrário.

Note-se que não há a conta retificadora de "Juros e Encargos Financeiros a Apropriar", no Passivo, como nas operações pré-fixadas. Nesse tipo de operação, os juros e demais encargos são lançados ou apropriados de acordo com sua incidência, ou seja, de acordo com a ocorrência de seu fato gerador, em obediência ao regime de competência.

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	2.000.000,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (P)	2.000.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	2.000.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	2.000.000,00

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	2.000.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	2.000.000,00

Após os lançamentos acima, em 30/06/20X1, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

Balanço Patrimonial			
Ativo	**R$**	**Passivo**	**R$**
Ativo Circulante	2.000.000,00	Passivo Circulante	2.000.000,00
Caixa e Equivalentes de Caixa	2.000.000,00	Debêntures e Outros Títulos de Dívida	2.000.000,00
Total	2.000.000,00	Total	2.000.000,00

b. Apropriação Mensal dos Encargos no Período

Lançamentos:

Supondo que o índice de inflação INF (hipotético), que varia mês a mês, tenha sido 0,8% em 31/07/20X1:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.3.x.xx.xx	Juros e Encargos da Dívida Mobiliária	16.000,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (P)	16.000,00

Supondo que o índice de inflação INF (hipotético), que varia mês a mês, tenha sido 1,2% em 31/08/20X1:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.3.x.xx.xx	Juros e Encargos da Dívida Mobiliária	24.192,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (P)	24.192,00

A apropriação dos encargos mensais nos demais meses usará as mesmas contas contábeis.

c. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos Pagos no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Pagar (P)	262.468,87
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Pagar (F)	262.468,87

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	262.468,87
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	262.468,87

Natureza da despesa: 3.2.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	262.468,87
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	262.468,87

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	262.468,87
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	262.468,87

d. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Juros e Encargos Pagos no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	262.468,87
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	262.468,87

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	262.468,87
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	262.468,87

e. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente aos Juros e Encargos Pagos no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo – Juros e Encargos a Pagar (F)	262.468,87
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	262.468,87

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	262.468,87
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	262.468,87

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	262.468,87
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	262.468,87

f. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente ao Principal Pago no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (P)	2.000.000,00
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (F)	2.000.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	2.000.000,00

Natureza da despesa: 4.6.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	2.000.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	2.000.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	2.000.000,00

g. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente ao Principal Pago no Resgate dos Títulos

Lançamentos:

Em 30/06/20X2:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	2.000.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	2.000.000,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	2.000.000,00

h. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente ao Principal Pago no Resgate de Títulos

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial		
C 2.1.8.4.x.xx.xx	Debêntures e Outros Títulos de Dívida a Curto Prazo (F)	2.000.000,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	2.000.000,00
Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	2.000.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	2.000.000,00
Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	2.000.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	2.000.000,00

3.3. OPERAÇÕES DE CRÉDITO CONTRATUAIS

As operações de crédito contratuais podem ser contratadas sob diversas modalidades, tais como as exemplificadas pela LRF[30], 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 LRF[31].

Controle Individualizado das Operações de Crédito Contratuais

As operações de crédito contratuais deverão ser individualizadas por meio de um dos seguintes mecanismos:

a. Detalhamento das contas de controle pelo tipo de operação de crédito e pelo montante contratualmente previsto para cada exercício;
b. Mecanismo de informações complementares da conta contábil, que permite o tratamento de informações mais detalhadas.

c. Outros sistemas de controle que individualizem as operações.

3.3.1. Mútuo Financeiro

Para exemplificar esse caso, foi considerado um caso simples de mútuo financeiro, no qual os juros são mensalmente incorporados ao valor de cada parcela. Salienta-se que há uma grande variedade de espécies de mútuo, podendo os juros serem cobrados, por exemplo, antecipadamente ou, ainda, exigidos apenas ao fim de todo o termo contratual.

Exemplo 4:

Mútuo Financeiro:

- Em 30/06/20X1 foi feito um mútuo financeiro no valor R$ 2.000.000,00;

[30] LRF art. 29, inciso III.
[31] LRF art. 29, § 1º.

- A operação será paga em 12 prestações mensais e iguais, com o vencimento da primeira prestação em 31/07/20X1, e o das demais prestações no último dia de cada mês subsequente;
- Os juros compostos são pré-fixados e iguais a 1% ao mês.

O cálculo[32] das prestações, dos juros e da amortização é demonstrado na tabela a seguir.

Tabela - Mútuo Financeiro				
Período	**Prestações**	**Juros**	**Amortização**	**Saldo Devedor**
06/20X1	-	-	-	2.000.000,00
07/20X1	177.697,58	20.000,00	157.697,58	1.842.302,42
08/20X1	177.697,58	18.423,02	159.274,55	1.683.027,87
09/20X1	177.697,58	16.830,28	160.867,30	1.522.160,57
10/20X1	177.697,58	15.221,61	162.475,97	1.359.684,60
11/20X1	177.697,58	13.596,85	164.100,73	1.195.583,87
12/20X1	177.697,58	11.955,84	165.741,74	1.029.842,13
01/20X2	177.697,58	10.298,42	167.399,16	862.442,98
02/20X2	177.697,58	8.624,43	169.073,15	693.369,83
03/20X2	177.697,58	6.933,70	170.763,88	522.605,95
04/20X2	177.697,58	5.226,06	172.471,52	350.134,43
05/20X2	177.697,58	3.501,34	174.196,23	175.938,20
06/20X2	177.697,58	1.759,38	175.938,20	0,00
Total	2.132.370,92	132.370,93	2.000.000,00	

a. Contratação da Operação de Crédito

Lançamentos:

Registro da contratação da operação de crédito – mútuo financeiro
Natureza da informação: controle

D 7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratuais	2.000.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – a Executar	2.000.000,00

b. Reconhecimento

Após a contratação da operação de crédito, ocorrerá o ingresso de recursos financeiros.

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Reconhecimento do principal
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	2.000.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	2.000.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	2.000.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	2.000.000,00

[32] No exemplo é utilizado o sistema de amortização *Price*, mas os lançamentos contábeis apresentados poderão ser aplicados a todos os sistemas.

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	2.000.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos	2.000.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – a Executar	2.000.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – Executados	2.000.000,00

Reconhecimento dos encargos
Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar (P)	132.370,93
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	132.370,93

Após os lançamentos acima, em 30/06/20X1, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

Balanço Patrimonial			
Ativo	**R$**	**Passivo**	**R$**
Ativo Circulante	2.000.000,00	Passivo Circulante	2.000.000,00
Caixa e Equivalentes de Caixa	2.000.000,00	Empréstimos e Financiamentos	2.000.000,00
		Juros e Encargos a Pagar	132.370,93
		(-) Encargos Financeiros a Apropriar	(132.370,93)
Total	2.000.000,00	Total	2.000.000,00

c. Apropriação Mensal dos Encargos ao Longo do Período

Cada parcela relativa aos encargos financeiros deve ser apropriada até o final de cada mês, conforme o regime de 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 reconhecidos.

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Apropriação mensal dos encargos
Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.x.x.xx.xx	Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos	20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar (P)	20.000,00

Em 31/07/20X1:

Apropriação mensal dos encargos
Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.x.x.xx.xx	Juros e Encargos de Empréstimos e

	Financiamentos Obtidos	18.423,02
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar (P)	18.423,02

Em 31/08/20X1:

Apropriação mensal dos encargos
Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.1.x.x.xx.xx	Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos	16.830,28
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar (P)	16.830,28

A apropriação dos encargos mensais nos demais meses usará as mesmas contas contábeis.

d. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	20.000,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	20.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	20.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	20.000,00

Natureza da despesa: 3.2.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	20.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	20.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	20.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	20.000,00

Os lançamentos dos encargos mensais empenhados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

e. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	20.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	20.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	20.000,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	20.000,00

Os lançamentos dos encargos mensais liquidados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

f. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	20.000,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	20.000,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	20.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	20.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	20.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	20.000,00

Os lançamentos dos encargos mensais pagos nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

g. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	157.697,58
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	157.697,58

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	157.697,58
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	157.697,58

Natureza da despesa: 4.6.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	157.697,58
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	157.697,58

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	157.697,58
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	157.697,58

Os lançamentos das amortizações mensais empenhados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

h. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Lançamentos:

Em 30/06/20X1:

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	157.697,58
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	157.697,58
Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	157.697,58
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	157.697,58

Os lançamentos das amortizações mensais liquidados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

i. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	157.697,58
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	157.697,58
Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	157.697,58
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	157.697,58
Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	157.697,58
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	157.697,58

Os lançamentos das amortizações mensais pagas nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

Após os lançamentos de empenho, liquidação e pagamento da primeira prestação (encargos e amortização), em 30/06/20X1, a entidade possuirá a seguinte composição patrimonial:

Balanço Patrimonial			
Ativo	**R$**	**Passivo**	**R$**
Ativo Circulante	1.822.302,42	Passivo Circulante	1.842.302,42
Caixa e Equivalentes de Caixa	1.822.302,42	Empréstimos e Financiamentos	1.842.302,42
		Juros e Encargos a Pagar	112.370,93
		(-) Encargos Financeiros a Apropriar	(112.370,93)
		Patrimônio Líquido	
		Patrimônio Social e Capital Social	
		Resultados Acumulados	
		(-) VPD Financeira*[33]	(20.000,00)
Total	1.822.302,42	Total	1.822.302,42

3.3.2. Aquisições Financiadas de Bens

De acordo com inciso III, artigo 29 da LRF, as aquisições financiadas de bens se enquadram como operações de crédito. Na aquisição financiada de bens, ocorre o financiamento da compra diretamente pelo fornecedor dos bens. Desta forma, quanto à natureza patrimonial dos atos, deve-se contabilizar bens adquiridos (ativo) em contrapartida aos próprios fornecedores de tais bens (passivo).

Salienta-se que o passivo (de curto ou longo prazo) será composto dos encargos financeiros a apropriar e da apropriação mensal dos encargos correspondentes. Quanto ao ativo, se este for depreciável, deve-se apropriar ao resultado do período os valores correspondentes ao desgaste do bem, de acordo com o regime de competência, por meio do registro da despesa de depreciação. Informações detalhadas sobre depreciação podem ser obtidas na Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) do MCASP.

Exemplo:

Aquisição financiada de bem – veículo:

- Valor do veículo: R$ 50.000,00;
- Contratado em 01/04/20X1;
- Os juros compostos são pré-fixados e iguais a 1% ao mês;
- Será pago em 24 prestações mensais, iguais e consecutivas, com o vencimento da primeira prestação ocorrendo em 30/04/20X1 e as demais no último dia do mês;

O cálculo[34] dos juros, da amortização e das prestações é demonstrado na tabela a seguir.

[33] No Balanço Patrimonial, a VPD Financeira compõe os Resultados Acumulados no encerramento do exercício, não sendo evidenciada separadamente. Apenas para fins didáticos, o valor negativo está apresentado no Patrimônio Líquido supondo que o exercício fosse encerrado imediatamente após os lançamentos da primeira prestação.

[34] No exemplo é utilizado o sistema de amortização Price, mas os lançamentos contábeis apresentados poderão ser aplicados a todos os sistemas.

Tabela - Aquisição Financiada de Bem					
Nº	**Período**	**Prestação**	**Encargos (Juros)**	**Amortização**	**Saldo Devedor**
	01/04/20X1	-	-	-	50.000,00
1	30/04/20X1	2.353,67	500,00	1.853,67	48.146,33
2	31/05/20X1	2.353,67	481,46	1.872,21	46.274,12
3	30/06/20X1	2.353,67	462,74	1.890,93	44.383,18
4	31/07/20X1	2.353,67	443,83	1.909,84	42.473,34
5	31/08/20X1	2.353,67	424,73	1.928,94	40.544,40
6	30/09/20X1	2.353,67	405,44	1.948,23	38.596,17
7	31/10/20X1	2.353,67	385,96	1.967,71	36.628,46
8	30/11/20X1	2.353,67	366,28	1.987,39	34.641,07
9	31/12/20X1	2.353,67	346,41	2.007,26	32.633,81
10	31/01/20X2	2.353,67	326,34	2.027,34	30.606,47
11	28/02/20X2	2.353,67	306,06	2.047,61	28.558,87
12	31/03/20X2	2.353,67	285,59	2.068,08	26.490,78
13	30/04/20X2	2.353,67	264,91	2.088,77	24.402,01
14	31/05/20X2	2.353,67	244,02	2.109,65	22.292,36
15	30/06/20X2	2.353,67	222,92	2.130,75	20.161,61
16	31/07/20X2	2.353,67	201,62	2.152,06	18.009,55
17	31/08/20X2	2.353,67	180,10	2.173,58	15.835,98
18	30/09/20X2	2.353,67	158,36	2.195,31	13.640,66
19	31/10/20X2	2.353,67	136,41	2.217,27	11.423,40
20	30/11/20X2	2.353,67	114,23	2.239,44	9.183,96
21	31/12/20X2	2.353,67	91,84	2.261,83	6.922,12
22	31/01/20X3	2.353,67	69,22	2.284,45	4.637,67
23	29/02/20X3	2.353,67	46,38	2.307,30	2.330,37
24	31/03/20X3	2.353,67	23,30	2.330,37	0,00
Total	Total	56.488,16	6.488,17	50.000,00	

O registro orçamentário poderá ser feito de duas formas distintas:

I. No momento da aquisição há registro da despesa orçamentária pela aquisição financiada de bens (despesa com investimento) e receita orçamentária de capital pela operação de crédito (aquisição financiada de bens ou arrendamento mercantil financeiro), ainda que não haja ingresso efetivo de receita nos cofres públicos. No momento do pagamento das parcelas há registro de despesa orçamentária com amortizações e encargos do financiamento; ou

II. No momento da aquisição não há registro orçamentário. No momento do pagamento das parcelas há registro de despesa orçamentária com amortizações e encargos do financiamento. Nesse caso, não são registradas receitas orçamentárias porque não há previsão de efetivo ingresso nos cofres públicos.

A metodologia adotada para o registro orçamentário deve ser evidenciada em notas explicativas.

Independentemente da técnica de elaboração, controle e execução orçamentária adotada, que depende da Lei Orçamentária e demais atos normativos de cada ente da Federação, os aspectos patrimoniais resultantes da realização da aquisição financiada de bens devem ser reconhecidos, mensurados e evidenciados nas demonstrações contábeis.

Lançamentos:

a. Contratação da Operação de Crédito

Neste momento, há apenas o registro do compromisso assumido perante terceiros

Natureza da informação: controle		
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratuais	50.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais	50.000,00

b. Recebimento do Bem Adquirido

Para os entes que incluem no Orçamento a receita e despesa sem o fluxo financeiro, conforme entendimento "I" citado acima, deve-se contabilizar os registros conforme a seguir:

Registro da receita orçamentária de capital

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	50.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	50.000,00
Natureza da informação: controle		
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	50.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	50.000,00

Empenho da despesa de investimento

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	50.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	50.000,00
Natureza da despesa: 4.4.x.x.x.x		
Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	50.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	50.000,00
Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	50.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	50.000,00

Liquidação da despesa de investimento

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	50.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	50.000,00
Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	50.000,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	50.000,00

Pagamento da despesa de investimento

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	50.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	50.000,00

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	50.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	50.000,00

Lançamentos tanto para os entes que registram quanto para os que não registram a receita orçamentária:

Reconhecimento da obrigação do financiamento

Natureza da informação: patrimonial		
D 1.2.3.1.1.xx.xx	Veículos (P)	23.509,22
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	23.509,22
OBS.: 12 Parcelas (30/04/20X1 a 31/03/20X2)		

Natureza da informação: patrimonial		
D 1.2.3.1.1.xx.xx	Veículos (P)	26.490,78
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo (P)	26.490,78
OBS.: 12 Parcelas (30/04/20X2 a 31/03/20X3)		

Reconhecimento dos encargos a curto prazo:

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo (P)	4.734,86
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	4.734,86
OBS.: 12 Parcelas (30/04/20X1 a 31/03/20X2)		

Reconhecimento dos encargos a longo prazo:

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.2.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Longo Prazo	1.753,30
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo (P)	1.753,30
OBS.: 12 Parcelas (30/04/20X2 a 31/03/20X3)		

Execução do contrato pelo recebimento do bem

Natureza da informação: controle		
D 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais	50.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais	50.000,00

c. Apropriação Mensal dos Encargos ao Longo do Período

Ao longo do exercício o ente deverá transferir, mensalmente, o saldo das contas do passivo do longo prazo para curto prazo. Dessa forma, em 31/05/20x1, a conta Empréstimos e Financiamentos a

longo prazo deverá apresentar saldo de R$ 23.536,70, já que a parcela de 31/05/X2, no valor de R$ 2.109,65, passará a ser classificada no curto prazo. Ressalta-se que a reclassificação também deverá ser feita com as contas de Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo e de Encargos Financeiros a Apropriar Longo Prazo.

Lançamentos:

Em 30/04/20x1:

Natureza da informação: patrimonial		
D 3.4.x.x.x.xx.xx	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	500,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo	500,00

Em 31/05/20x1:

Natureza da informação: patrimonial		
D 3.4.x.x.x.xx.xx	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	481,46
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo	481,46

A apropriação dos encargos mensais nos demais meses usará as mesmas contas contábeis.

d. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

No momento do empenho da despesa orçamentária, correspondente aos encargos, deve-se observar que a classificação orçamentária destes é distinta da amortização do financiamento, pois os juros são classificados como despesa corrente e a amortização do principal da dívida é despesa de capital.

Lançamentos:

Em 30/04/20x1:

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	500,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos A Curto Prazo (F)	500,00

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	500,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	500,00
Natureza da despesa: 3.2.xx.xx		

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	500,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	500,00

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	500,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	500,00

Os lançamentos dos encargos mensais empenhados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

e. Liquidação 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.

Lançamentos:

Em 30/04/20x1:

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	500,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	500,00
Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	500,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	500,00

Os lançamentos dos encargos mensais liquidados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

f. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	500,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	500,00
Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	500,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	500,00
Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	500,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	500,00

Os lançamentos dos encargos mensais pagos nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

g. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Lançamentos:

Em 30/04/20x1:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	1.853,67
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	1.853,67

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	1.853,67
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	1.853,67

Natureza da despesa: 4.6.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	1.853,67
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado Em Liquidação	1.853,67

Natureza da informação: orçamentária

D 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	1.853,67
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	1.853,67

Os lançamentos das amortizações mensais empenhados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

h. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente à parcela de amortização (despesa orçamentária de capital), previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação.

Lançamentos:

Em 30/04/20x1:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	1.853,67
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	1.853,67

Natureza da informação: orçamentária

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	1.853,67
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	1.853,67

Os lançamentos das amortizações mensais liquidados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

i. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	1.853,67
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	1.853,67

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	1.853,67
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	1.853,67

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	1.853,67
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	1.853,67

Os lançamentos das amortizações mensais pagas nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

3.3.3. Arrendamento Mercantil Financeiro

O arrendamento mercantil pode ser classificado em financeiro ou operacional. Sobre o tema, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 06 (R1) – Operações de Arrendamento Mercantil estabelece:

> 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.

Quanto à natureza patrimonial, o arrendamento mercantil financeiro deve ser contabilizado nos mesmos moldes da aquisição financiada de bens. Assim, inicialmente o bem deve ser contabilizado como ativo, tendo como contrapartida uma obrigação no passivo (de curto e/ou longo prazo), isso porque:

a. Prudentemente, face às características da operação 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 os respectivos encargos financeiros a apropriar, e a subsequente apropriação mensal dos encargos correspondentes.

O valor a ser registrado (no ativo e no passivo) deve ser igual ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil.

No exemplo a seguir, considerou-se que o valor justo do equipamento coincide com o valor presente dos fluxos de pagamentos (o valor da contratação).

É importante destacar que a entidade pública deve apropriar ao resultado de um período o desgaste do seu ativo imobilizado, por meio do registro da despesa de depreciação, quando aplicável, obedecendo ao regime de competência. Mais informações sobre depreciação podem ser obtidas na Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) do MCASP.

Exemplo:

Arrendamento Mercantil Financeiro (Equipamento):

- Valor do equipamento: R$ 20.000,00;
- Contratado em 01/01/20X1;
- Os juros compostos são pré-fixados e iguais a 1,513085% ao mês;
- Será pago em 24 prestações mensais, iguais e consecutivas, com o vencimento da primeira prestação ocorrendo em 31/01/20x1 e as demais no último dia do mês;
- O Valor Residual Garantido- VRG a ser pago ao final do 24º mês é $ 150,00;
- O contratante pretende exercer a opção de compra do equipamento;

O cálculo dos juros, da amortização e das prestações é demonstrado na Tabela a seguir.

Tabela - Aquisição Financiada de Bem					
Nº	**Período**	**Prestação**	**Encargos (Juros)**	**Amortização**	**Saldo Devedor**
	01/01/20X1	-	-	-	20.000,00
1	31/01/20X1	1.000,00	302,62	697,38	19.302,62
2	29/02/20X1	1.000,00	292,07	707,93	18.594,68
3	31/03/20X1	1.000,00	281,35	718,65	17.876,04
4	30/04/20x1	1.000,00	270,48	729,52	17.146,51
5	31/05/20X1	1.000,00	259,44	740,56	16.405,96
6	30/06/20X1	1.000,00	248,24	751,76	15.654,19
7	31/07/20X1	1.000,00	236,86	763,14	14.891,05
8	31/08/20X1	1.000,00	225,31	774,69	14.116,37
9	30/09/20X1	1.000,00	213,59	786,41	13.329,96
10	31/10/20X1	1.000,00	201,69	798,31	12.531,65
11	30/11/20X1	1.000,00	189,61	810,39	11.721,27
12	31/12/20X1	1.000,00	177,35	822,65	10.898,62
13	31/01/20X2	1.000,00	164,91	835,09	10.063,53
14	28/02/20X2	1.000,00	152,27	847,73	9.215,80
15	31/03/20X2	1.000,00	139,44	860,56	8.355,24
16	30/04/20X2	1.000,00	126,42	873,58	7.481,66
17	31/05/20X2	1.000,00	113,20	886,80	6.594,87
18	30/06/20X2	1.000,00	99,79	900,21	5.694,65
19	31/07/20X2	1.000,00	86,16	913,84	4.780,82
20	31/08/20X2	1.000,00	72,34	927,66	3.853,15
21	30/09/20X2	1.000,00	58,30	941,70	2.911,46
22	31/10/20X2	1.000,00	44,05	955,95	1.955,51
23	30/11/20X2	1.000,00	29,59	970,41	985,10
24	31/12/20X2	1.000,00	14,91	985,09	0,00
	31/12/20X2	150,00			
Total	Total	24.150,00	4.000,00	20.000,00	

O registro orçamentário[35] poderá ser feito de duas formas distintas:

I. No momento da aquisição há registro da despesa orçamentária pela aquisição financiada de bens (despesa com investimento) e receita orçamentária de capital pela operação de crédito (aquisição financiada de bens ou arrendamento mercantil financeiro), ainda que não haja ingresso efetivo de receita nos cofres públicos. No momento do pagamento das parcelas há registro de despesa orçamentária com amortizações e encargos do financiamento;

[35] Observa-se que o registro orçamentário quando do ingresso do bem não é pacífico junto à Federação. Deste modo, a ativação do bem pode ser realizada com ou sem execução orçamentária, conforme apresentado nos itens I e II.

II. No momento da aquisição não há registro orçamentário. No momento do pagamento das parcelas há registro de despesa orçamentária com amortizações e encargos do financiamento. Nesse caso, não são registradas receitas orçamentárias porque não há previsão de efetivo ingresso nos cofres públicos.

A metodologia adotada para o registro orçamentário deve ser evidenciada em notas explicativas.

Independentemente da técnica de elaboração, controle e execução orçamentária adotada, que depende da Lei Orçamentária e demais atos normativos de cada ente da Federação, os aspectos patrimoniais resultantes da realização da aquisição financiada de bens e do arrendamento mercantil financeiro devem ser reconhecidos, mensurados e evidenciados nas demonstrações contábeis.

a. Contratação da Operação de Crédito

Registro da contratação da operação de crédito

Natureza da informação: controle		
D 7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratuais	20.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – a Executar	20.000,00

b. Recebimento do Bem Adquirido

Para os entes que incluem no Orçamento a receita e despesa sem o fluxo financeiro, conforme entendimento "I" supracitado, deve-se contabilizar os registros conforme a seguir:

Registro da receita orçamentária de capital

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	20.000,00
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	20.000,00
Natureza da informação: controle		
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	20.000,00
C 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	20.000,00

Empenho da despesa de investimento

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	20.000,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	20.000,00
Natureza da despesa: 4.4.x.x.x.x		
Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	20.000,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	20.000,00
Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	20.000,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	20.000,00

Liquidação da despesa de investimento

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	20.000,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	20.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	20.000,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	20.000,00

Pagamento da despesa de investimento

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	20.000,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	20.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	20.000,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	20.000,00

Lançamentos tanto para os entes que registram quanto para os que não registram a receita orçamentária:

Reconhecimento da obrigação do financiamento

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.1.1.xx.xx	Equipamentos (P)	9.101,38
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	9.101,38

OBS.: 12 Parcelas (31/01/20X1 a 31/12/20X1)

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.1.1.xx.xx	Equipamentos (P)	10.898,62
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo (P)	10.898,62

OBS.: 12 Parcelas (31/01/20X2 a 31/12/20X2)

Reconhecimento dos encargos a curto prazo:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo (P)	2.898,62
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	2.898,62

OBS.: 12 Parcelas (31/01/20X1 a 31/12/20X1)

Reconhecimento dos encargos a longo prazo:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.2.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Longo Prazo	1.101,38
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo (P)	1.101,38

OBS.: 12 Parcelas (31/01/20X2 a 31/12/20X2)

Execução do contrato pelo recebimento do bem

Natureza da informação: patrimonial

D 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais	20.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais	20.000,00

c. Apropriação Mensal dos Encargos ao Longo do Período

Ao longo do exercício o ente deverá transferir, mensalmente, o saldo das contas do passivo do longo prazo para curto prazo. Dessa forma, a título de demonstração de acordo com a tabela do arrendamento mercantil exposta anteriormente, em 28/02/20x2, a conta Empréstimos e Financiamentos a longo prazo deverá apresentar saldo de R$ 9.215,79 (valor principal), já que a parcela (amortizável) de 28/02/X2, no valor de R$ 847,73, passará a ser classificada no curto prazo. Ressalta-se que a reclassificação também deverá ser feita com as contas de Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo e de Encargos Financeiros a Apropriar Longo Prazo, conforme exemplificado abaixo.

Lançamentos:

Em 31/01/20x2:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.x.x.x.xx.xx	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	164,91
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo	164,91

Em 28/02/20x2:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.x.x.x.xx.xx	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	152,27
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo	152,27

A apropriação dos encargos mensais nos demais meses usará as mesmas contas contábeis.

d. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

No momento do empenho da despesa orçamentária, correspondente aos encargos, deve-se observar que a classificação orçamentária destes é distinta da amortização do financiamento, pois os juros são classificados como despesa corrente e a amortização do principal da dívida é despesa de capital.

Lançamentos:

Em 31/01/20x1:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	302,62
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos A Curto Prazo (F)	302,62

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	302,62
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	302,62

Natureza da despesa: 3.2.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	302,62
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	302,62

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	302,62
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	302,62

Os lançamentos dos encargos mensais empenhados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

e. Liquidação 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.

Lançamentos:

Em 31/01/20x1:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	302,62
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	302,62

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	302,62
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	302,62

Os lançamentos dos encargos mensais liquidados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

f. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente aos Encargos

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	302,62
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	302,62

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	302,62
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	302,62

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	302,62

C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	302,62

Os lançamentos dos encargos mensais pagos nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

g. Empenho da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Lançamentos:

Em 31/01/20x1:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	697,38
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	697,38

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	697,38
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	697,38

Natureza da despesa: 4.6.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	697,38
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado Em Liquidação	697,38

Natureza da informação: orçamentária

D 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	697,38
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	697,38

Os lançamentos das amortizações mensais empenhados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

h. Liquidação da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Uma vez empenhada a despesa orçamentária correspondente à parcela de amortização (despesa orçamentária de capital), previamente ao seu pagamento, deverá ser realizada a sua liquidação.

Lançamentos:

Em 31/01/20x1:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	697,38
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	697,38

Natureza da informação: orçamentária

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	697,38
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	697,38

Os lançamentos das amortizações mensais liquidados nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

i. Pagamento da Despesa Orçamentária Correspondente à Amortização

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	697,38
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	697,38
Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	697,38
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	697,38
Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	697,38
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	697,38

Os lançamentos das amortizações mensais pagas nos demais meses usarão as mesmas contas contábeis.

j. Valor Residual

No arrendamento mercantil financeiro, é possível a existência de um valor residual a ser pago ao final do contrato, ratificando a opção de compra. A Resolução CFC nº 1.304/2010 define o valor residual da seguinte forma:

> "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.
> (c) 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."

Em regra, o pagamento do valor residual será registrado contabilmente como a última parcela de amortização da dívida.

Lançamentos:

Em 01/01/X1, o reconhecimento da parcela referente ao valor residual garantido:

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.2.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Longo Prazo	150,00
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo (P)	150,00

Em 31/12/20x1, a parcela referente ao valor residual garantido deverá ser reclassificada para o curto prazo, assim como a conta retificadora de encargos financeiros a apropriar:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.2.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo (P)	150,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	150,00

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo	150,00
C 2.2.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Longo Prazo	150,00

Em 31/12/20X2, o reconhecimento dos encargos referentes ao valor residual:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.x.x.x.xx.xx	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	150,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros a Apropriar Curto Prazo	150,00

Em 31/12/20X2, o reconhecimento da despesa orçamentária correspondente ao valor residual:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	150,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos A Curto Prazo (F)	150,00

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	150,00
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	150,00

Natureza da despesa: 3.2.x.x.x.x

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	150,00
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	150,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	DDR - Disponibilidade por Destinação de Recursos	150,00
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	150,00

Ao final do contrato, em 31/12/20X2, a liquidação da despesa orçamentária correspondente ao valor residual:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	150,00
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	150,00

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	150,00
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	150,00

Ao final do contrato, em 31/12/20X2, o pagamento da despesa orçamentária correspondente ao valor residual:

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)	150,00
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	150,00
Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	150,00
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	150,00
Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	150,00
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	150,00

k. Opção de Devolução do Bem

No arrendamento mercantil financeiro, também é possível que o ente opte pela devolução do bem ao final do contrato. Nesse caso, deve ocorrer a baixa do valor correspondente no ativo não circulante da arrendatária em contrapartida a uma variação patrimonial diminutiva. A obrigação correspondente ao valor residual do bem também deve ser baixada, visto que a opção de compra não foi realizada.

Supondo que o bem esteja totalmente depreciado ao final do contrato e o valor residual do bem seja de $100,00, seriam acrescentados os seguintes lançamentos:

Em 31/12/20X2:

Natureza da informação: patrimonial		
D 1.2.3.8.x.xx.xx	(-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas	19.900,00
C 1.2.3.1.1.xx.xx	Equipamentos	19.900,00
Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.2.x.x.xx.xx	Juros e Encargos a Pagar De Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)	150,00
C 2.1.2.x.x.xx.xx	(-) Encargos Financeiros A Apropriar Curto Prazo	150,00
Natureza da informação: patrimonial		
D 3.6.5.0.1.xx.xx	Desincorporação de Ativos - Consolidação	100,00
C 1.2.3.1.1.xx.xx	Equipamentos	100,00

3.3.4. 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.

Exemplo:

Considere um recebimento antecipado de receita orçamentária em 01/11/20X1, no valor de R$ 5.000,00, por serviços a serem prestados no dia 01/12/20X1.

a. Contratação

Lançamentos:

Registro da contratação da operação de crédito
Natureza da informação: controle

D 7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações Contratuais	5.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – a Executar	5.000,00

b. Recebimento Antecipado dos Valores

Lançamentos:

Recebimento antecipado dos valores

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	5.000,00
C 2.1.8.1.x.xx.xx	Adiantamento de Clientes (P)	5.000,00

Natureza da informação: orçamentária

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

Natureza da informação: controle

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 (DDR)	5.000,00

Natureza da informação: controle

D 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – a Executar	5.000,00
C 8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de Obrigações Contratuais – a Executadas	5.000,00

c. Prestação do Serviço ou Entrega do Bem e Desincorporação do Passivo Correspondente

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.1.x.xx.xx	Adiantamento de Clientes (P)	5.000,00
C 4.3.x.x.x.xx.xx	Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos	5.000,00

d. Devolução do Adiantamento Devido ao Cancelamento da Operação

i. Caso o serviço não seja prestado ou a mercadoria não seja entregue e a consequente restituição dos recursos antecipados ocorra no mesmo exercício financeiro do ingresso, a contabilidade deverá efetuar, na data em que os recursos forem restituídos, a dedução da receita orçamentária. Os procedimentos relativos à dedução da receita orçamentária são descritos na Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) do MCASP.

ii. Caso a devolução ocorra em exercício posterior ao do ingresso, a restituição consistirá em pagamento de uma despesa orçamentária.

3.3.5. Assunção, Reconhecimento e Confissão de Dívidas

A assunção, o reconhecimento e a confissão de dívidas são equiparados a operação de crédito pelo § 1º do art. 29 da LRF. 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.

Em linhas gerais, os lançamentos pertinentes a essas operações podem ser efetuados de acordo com o roteiro a seguir. Para a correta classificação contábil, há de ser observado o caso específico referente à obrigação e ao prazo de exigibilidade.

Lançamentos:

a. Registro da dívida

Natureza da informação: patrimonial
D 3.6.4.x.x.xx.xx Incorporação de Passivos
C 2.x.x.x.x.xx.xx Obrigações de Curto ou Longo Prazo (P)

b. Pagamento da dívida

Os registros referentes aos pagamentos da dívida correspondem aos registros usuais para a execução de despesa orçamentária com existência de registro anterior do passivo.

c. Prescrição da dívida

Natureza da informação: patrimonial
D 2.x.x.x.x.xx.xx Obrigações de Curto ou Longo Prazo (P)
C 4.6.4.x.x.xx.xx Desincorporação de Passivos

3.3.6. 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 § 1º do art. 29 da LRF.

Para a contabilidade, os parcelamentos são uma transferência de uma obrigação a curto prazo para outra a longo prazo.

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.x.x.x.xx.xx Obrigações a Curto Prazo (P)
C 2.2.x.x.x.xx.xx Obrigações a Longo Prazo (P)

4. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS)

4.1. ASPECTOS GERAIS

A normatização dos procedimentos contábeis aplicáveis às transações e fatos contábeis relativos aos Regimes Próprios de Previdência dos Servidores – RPPS dos entes da Federação foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 15 – Benefícios a Empregados, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), quanto ao conteúdo específico de RPPS, contudo não de forma integral, observando-se as situações aplicáveis à realidade brasileira, bem como a legislação brasileira aplicável.

O objetivo deste capítulo é normatizar o registro contábil das transferências de recursos a qualquer título dos entes a seus respectivos RPPS, do pagamento de benefícios previdenciários pelos RPPS, da compensação previdenciária entre diferentes regimes previdenciários e do tratamento a ser conferido aos demais fatos que possam afetar a informação contábil, observando-se sempre a finalidade de padronização contábil com vistas à consolidação das demonstrações contábeis.

Os procedimentos contábeis a serem conferidos às transações atinentes à gestão administrativa dos RPPS devem observar as regras gerais deste Manual, aplicáveis às demais entidades públicas, utilizando-se para isso do PCASP Federação. Por outro lado, com relação à gestão de recursos vinculados a sua atividade fim, a Portaria MPS nº 509/2013 determina que os RPPS devem observar a obrigatoriedade de utilização do PCASP Estendido – benefícios previdenciários e suas fontes de custeio.

Este Manual deve ser observado pelos órgãos e entidades abrangidos pelas normas de contabilidade aplicada ao setor público e que elaboram demonstrações contábeis, em matéria relativa a reconhecimento e mensuração de receitas e despesas previdenciárias com relação aos servidores públicos dos entes da Federação, inclusive suas autarquias e fundações.

O art. 40 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) estabelece que aos servidores titulares de cargos efetivos dos entes da Federação, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, bem como demais instruções e determinações da legislação competente. Este artigo foi regulamentado pela Lei nº 9.717/1998, que dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos servidores públicos, instituídos e organizados pelos respectivos entes federativos.

Dada a sua competência legal para estabelecer normas gerais aplicáveis aos RPPS, a Secretaria de Previdência (SPrev/MF), em harmonia com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF), edita normatização específica [36] quanto aos procedimentos contábeis aplicados aos RPPS de forma suplementar a este Manual, disponível na página http://www.previdencia.gov.br/.

[36] As normas gerais de contabilidade aplicáveis ao RPPS, incluindo o nível de detalhamento do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), estão estabelecidas pela **Portaria MPS nº 509/2013.** Citamos trecho:

Art. 1° Os procedimentos contábeis aplicados aos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão observar o previsto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, aprovado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Art. 2° Os RPPS adotarão as contas a estes aplicáveis, especificadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP estendido até o 7o nível de classificação, conforme a versão atualizada do Anexo III da Instrução de Procedimentos Contábeis no 00 (IPC 00) da Secretaria do Tesouro Nacional.

Art. 3° As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP dos RPPS devem seguir as regras e modelos definidos no MCASP, aprovado por Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional.

Art. 4° Os RPPS deverão adequar a sua contabilidade ao disposto nos arts. 2° e 3° desta Portaria nos mesmos prazos definidos na Portaria STN n° 634, de 19 de novembro de 2013, publicada no DOU, de 21 de novembro de 2013.

Art. 5° A Secretaria de Políticas de Previdência Social adotará as medidas necessárias para a prestação de informações sobre a aplicação do PCASP e das DCASP pelos entes federativos detentores de RPPS.

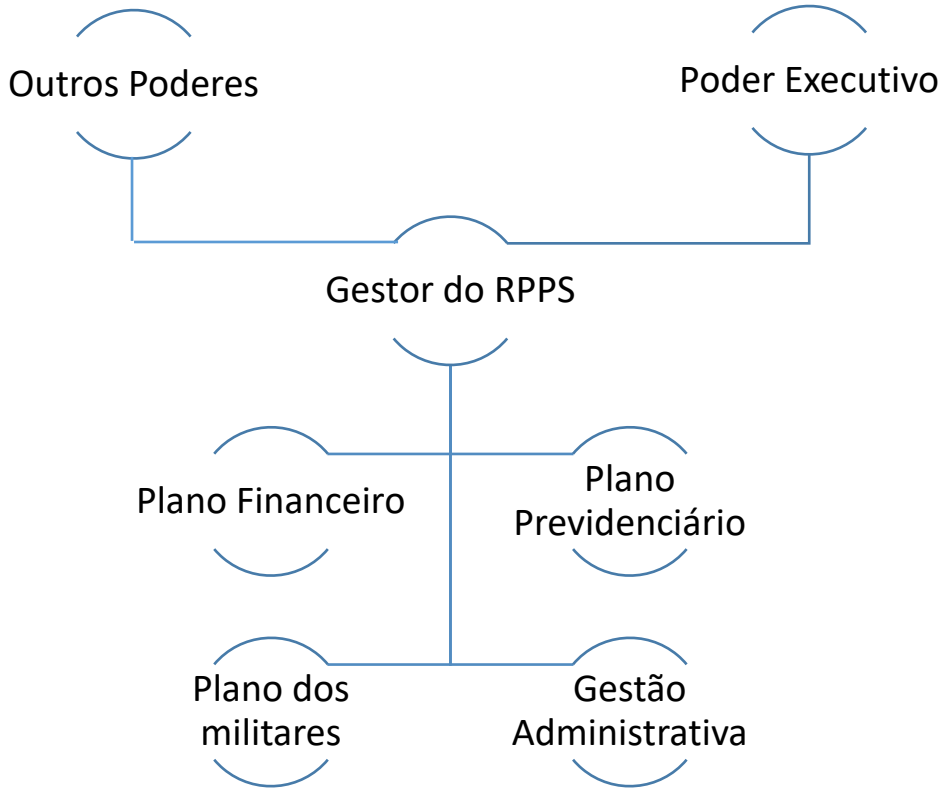
Conforme § 20 do Art. 40 da CF/1988, cada ente da Federação deverá manter um único RPPS, regulamentado pela Portaria MPS nº 402/2008[37], que deverá abranger os servidores públicos titulares de cargos efetivos, os magistrados, Ministros e Conselheiros dos Tribunais de Contas e os membros do Ministério Público de todos os poderes, órgãos e entidades. Ademais, cada ente deverá possuir somente uma unidade gestora[38] no respectivo regime próprio de previdência para seus servidores civis, admitindo-se, no caso dos militares, unidade gestora específica. Ressalte-se que a figura administrativa *unidade gestora específica para o RPPS* ora tratada não se confunde com a unidade gestora executora ou contábil. O que se destaca é que poderá haver somente uma entidade ou órgão responsável pela administração, gerenciamento e operacionalização dos recursos do RPPS, que se consubstanciará na unidade da Administração Pública gestora de tais recursos, considerando-se a determinação constitucional de que somente pode haver um regime próprio de previdência social para os servidores titulares de cargos efetivos.

De acordo com essas disposições, poderá haver casos em que o ente federativo, mantendo única entidade/órgão (unidade gestora) de RPPS, controle os recursos em questão por meio de figuras administrativas conhecidas, geralmente, por unidade gestora executora – UGE ou contábil – UGC, de forma a segregar e controlar recursos de acordo com padrões que considere adequados à melhor gestão dos referidos recursos, a exemplo da constituição de uma UGE/UGC específica para o que se denomine como plano financeiro, plano previdenciário, gestão administrativa do RPPS ou para o plano de benefícios dos militares.

Apresentamos, a seguir, um organograma como exemplo de possível estrutura do RPPS em um ente da Federação:

[37] *Portaria MPS nº 402/2008:*
Art. 10. É vedada a existência de mais de um RPPS para os servidores titulares de cargos efetivos e de mais de uma unidade gestora do respectivo regime em cada ente federativo.
§ 1º Entende-se por unidade gestora a entidade ou órgão integrante da estrutura da Administração Pública de cada ente federativo, que tenha por finalidade a administração, o gerenciamento e a operacionalização do RPPS, incluindo a arrecadação e gestão de recursos e fundos previdenciários, a concessão, o pagamento e a manutenção dos benefícios.
§ 2º A unidade gestora única deverá gerenciar, direta ou indiretamente, a concessão, o pagamento e a manutenção, no mínimo, dos benefícios de aposentadoria e pensão concedidos a partir da publicação da Emenda Constitucional no 41, de 2003, de todos os poderes, órgãos e entidades do ente federativo.

[38] **Unidade gestora (para os RPPS)**. Entidade ou órgão integrante da estrutura da administração pública de cada ente federativo, que tenha por finalidade a **administração, o gerenciamento e a operacionalização** do RPPS, incluindo a arrecadação e gestão de recursos e fundos previdenciários, a concessão, o pagamento e a manutenção dos benefícios. (grifo nosso)



A definição de estrutura da unidade gestora do RPPS é relevante para a contabilidade, pois poderá gerar mudanças na escrituração de seus registros contábeis, a depender da composição de unidades gestoras executoras ou contábeis.

4.2. ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS E PATRIMONIAIS

4.2.1. Consolidação das Contas

De acordo com a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) deste manual, operações intraorçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS) do mesmo ente federativo. Por isso, não representam novas entradas de recursos nos cofres públicos do ente, mas apenas movimentação de recursos 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. Na classificação da receita orçamentária por natureza, as "Receitas Correntes Intraorçamentárias" e as "Receitas de Capital Intraorçamentárias" são representadas, respectivamente, pelos códigos 7 e 8 em suas categorias econômicas.

Dessa forma, a contribuição previdenciária patronal, de ônus do próprio ente, constitui uma despesa intraorçamentária para o ente e uma receita intraorçamentária para o RPPS.

Todavia, atenção especial deve ser conferida à transferência da contribuição dos servidores ao RPPS, pois, neste caso, o ente atua como depositário, sendo mero repassador ao RPPS dos recursos retidos dos servidores e beneficiários, estes os verdadeiros contribuintes para esse fato gerador, que arcam com o ônus real. Assim, deve-se demonstrar o nível adequado dessa transação por meio da contabilização em conta de consolidação – (classificação do PCASP – 5º nível igual a 1), com relação a lançamentos de natureza patrimonial de VPD no ente que efetua a retenção e VPA no órgão/entidade

de RPPS. Os demais lançamentos patrimoniais de ativo e passivo devem demonstrar a relação intraorçamentária entre o ente e o órgão/entidade de RPPS para repasse desses recursos retidos dos servidores e beneficiários.

Do ponto de vista orçamentário, ressalta-se que o empenho relacionado à folha de pagamento é realizado pelo valor bruto da remuneração do servidor. Nesse momento, deve ser utilizada a modalidade de aplicação direta da despesa (modalidade de aplicação 90), para registro da despesa total com pessoal. No momento da liquidação, o ente registra a entrada compensatória em montante equivalente ao valor da contribuição previdenciária retida, com o correspondente passivo. Assim, o repasse ao RPPS ocorre de forma extraorçamentária (entradas e saídas compensatórias), não havendo registro de nova despesa orçamentária no ente repassador quanto à contribuição previdenciária do servidor. No órgão/entidade de RPPS (recebedor) deve-se utilizar a categoria econômica aplicável às receitas orçamentárias em geral (ementário de natureza da receita – categoria econômica 1).

A compensação previdenciária entre regimes não constitui uma operação intraorçamentária, uma vez que as entidades pertencem a orçamentos (OFSS) distintos, com exceção da compensação previdenciária entre o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e o RPPS da União, caso este venha a ser criado.

4.2.2. Reserva Orçamentária do RPPS

Caso as receitas previstas ultrapassem as despesas fixadas para o RPPS, gerando um superávit orçamentário, este constituirá a Reserva Orçamentária do RPPS, destinada a garantir desembolsos do RPPS em exercícios futuros.

Ressalta-se que não se trata de uma reserva contábil, como a Reserva Legal ou a Reserva de Lucros. Esses valores passam a constituir a carteira de investimentos dos RPPS, que acolhe os recursos previdenciários não utilizados no exercício financeiro.

Os Balanços Orçamentários, tanto do ente quanto do RPPS, devem ser acompanhados de notas explicativas esclarecendo que o superávit orçamentário decorre do RPPS.

Na constituição da Reserva Orçamentária do RPPS deve ser observado o disposto no artigo 8º[39] da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, utilizando ações e detalhamentos específicos do RPPS, combinados com a natureza de despesa "9.9.99.99.99".

Salienta-se que a Reserva do RPPS não pode ser executada orçamentariamente, pois esses recursos possuem previsão de serem utilizados em exercícios futuros, em rubricas específicas. Da forma como está prevista, serve somente para elaboração das respectivas leis orçamentárias, quando as receitas previstas compõem montante maior que as despesas fixadas para o exercício. Essa diferença é representada pela Reserva Orçamentária do RPPS e servirá de fonte de recursos para custeio das despesas previdenciárias respectivas em exercícios futuros.

4.2.3. Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores – RAEA – RPPS

Os recursos do RPPS acumulados ao longo do tempo para pagamento de benefícios previdenciários formarão um superávit financeiro que será utilizado quando as receitas orçamentárias do exercício não forem suficientes para cobrir todos os benefícios devidos no ano, situações demonstradas pelas projeções atuariais. Nesses casos, as leis orçamentárias poderão utilizar a rubrica

[39] Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001:
Art. 8º 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, bem como a Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor - RPPS, quando houver, serão identificadas nos orçamentos de todas as esferas de Governo pelos códigos "99.999.9999.xxxx.xxxx" e 99.997.9999.xxxx.xxxx", respectivamente, no que se refere às classificações por função e subfunção e estrutura programática, onde o "x" representa a codificação das ações correspondentes e dos respectivos detalhamentos.
Parágrafo único. As Reservas referidas no caput serão identificadas, quanto à natureza da despesa, pelo código "9.9.99.99.99".

de natureza de receita orçamentária "9.9.9.0.00.0.0", segundo previsto na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, a fim de demonstrar a utilização de reserva constituída em exercícios anteriores para a cobertura do déficit do exercício corrente.

Ao se verificar a utilização desses recursos, os Balanços Orçamentários, tanto do ente quanto do RPPS, devem ser acompanhados de notas explicativas esclarecendo este fato.

4.3. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

4.3.1. Contribuição Patronal

A Contribuição patronal corresponde à contribuição previdenciária devida pelo ente ao RPPS em decorrência da sua condição de empregador. Seguem, então, exemplos de lançamentos indicados para a situação regular (em dia).

a. **No Ente**

i. Reconhecimento da obrigação patrimonial referente à contribuição patronal pela ocorrência do fato gerador (mês de competência encerrado);

Natureza da informação: patrimonial
D 3.1.2.1.2.xx.xx Encargos Patronais – RPPS – Intra OFSS
C 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS (P)

ii. Empenho

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
Natureza da despesa: 3.1.91.13

Natureza da informação: patrimonial (reclassificação do passivo)
D 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS (P)
C 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS (F)

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

iii. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

iv. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

b. **No RPPS**

i. Registro da contribuição patronal a receber por competência, ou seja, pela ocorrência do fato gerador da obrigação do ente devedor tendo como base a folha de pagamentos do mês findo:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.6.2.01.01 Contribuições do RPPS a Receber - Patronal – Intra OFSS (P)
C 4.2.1.1.2.01.01 Contribuição Patronal ao RPPS – Intra OFSS

ii. Arrecadação da contribuição previdenciária:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.06.xx Conta Única RPPS (F)[40]
C 1.1.3.6.2.01.01 Contribuições do RPPS a Receber - Patronal - Intra OFSS (P)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada
Natureza da receita: 7.2.1.8.03.x.x

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

4.3.2. Contribuição do Servidor

Contribuição do servidor é a contribuição previdenciária devida pelo servidor e beneficiários (aposentados e pensionistas) ao RPPS, que é retida pelo ente no momento do pagamento da

[40] As contas detalhadas até o 7º nível a seguir constam do Anexo III da IPC 00, porém, seu uso é obrigatório para os RPPS, por força da Portaria MPS 509/2013.
1.1.1.1.1.06.01 – Bancos Conta Movimento – RPPS: utilizada por quem não faz segregação de massas.
1.1.1.1.1.06.02 – Bancos Conta Movimento – Plano Financeiro e 1.1.1.1.1.06.03 – Bancos Conta Movimento – Plano Previdenciário: utilizadas por quem faz segregação de massas.
1.1.1.1.1.06.04 – Bancos Conta Movimento – Taxa de Administração: utilizada para segregar os recursos referentes à taxa de administração.

remuneração ao servidor/beneficiário para posterior repasse ao RPPS, bem como é retida pelo próprio RPPS quando do pagamento dos benefícios a seu encargo. Seguem, então, exemplos de lançamentos indicados para essa situação.

a. **No Ente**

i. Reconhecimento da obrigação da folha de pagamento pelo seu valor total R$ 1.000,00

Natureza da informação: patrimonial

D 3.1.1.1.1.xx.xx	Remuneração a Pessoal Ativo – Abrangidos pelo RPPS – Consolidação	1.000
C 2.1.1.1.1.xx.xx	Pessoal a Pagar - Consolidação (P)	1.000

ii. Empenho

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	1.000
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	1.000

Natureza da despesa: 3.1.90.xx

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.1.1.xx.xx	Pessoal a Pagar (P)	1.000
C 2.1.1.1.1.xx.xx	Pessoal a Pagar (F)	1.000

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	1.000
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	1.000

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	1.000
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	1.000

iii. Liquidação

No momento da liquidação, ocorre a retenção dos valores a serem repassados ao RPPS a título de contribuição do servidor. Com isso, deve-se considerar que esse valor foi pago no que se refere a pessoal, pois, em tese, é um recurso pago ao servidor para que este cumpra sua obrigação junto ao RPPS. Porém, como ente é obrigado por lei a fazer o papel de intermediário nessa relação entre o servidor e o RPPS, dá-se a contabilização do cumprimento da obrigação de despesa de pessoal do ente, na proporção da contribuição previdenciária, e imediatamente faz-se o registro de uma entrada compensatória. Assim, os valores que estavam livres em caixa e equivalentes de caixa passam para contas de depósitos restituíveis e valores vinculados.

Após, esses valores retidos devem representar uma nova entrada de recursos nas contas de controle das disponibilidades de recursos, porém, com a observação de que já se encontram comprometidos por entradas compensatórias e na respectiva fonte de recursos, de forma que o ente promova sua plena identificação, tendo em vista que esses recursos são vinculados e devem ser controlados separadamente dos demais. Esse fato é representado pelo último lançamento da fase de liquidação.

Natureza da informação: orçamentária (liquidação de toda a folha de pagamento, pela ocorrência do fato gerador e comprovação dos requisitos formais)

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	1.000

C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	1.000

Natureza da informação: controle (DDR comprometida pela parte da folha, líquida da contribuição previdenciária retida – R$ 890,00)

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	890
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	890

Natureza da informação: orçamentária (finalização da parte orçamentária da contribuição previdenciária retida com a fase do pagamento da retenção R$ 110,00) – a partir desse momento, os lançamentos relativos à retenção serão apenas de entradas/saídas compensatórias, ou seja, extraorçamentários).

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	110
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago[41]	110

Natureza da informação: patrimonial (retenção dos recursos no patrimônio do ente)
Neste caso, trata-se de uma retenção por determinação legal de recursos previdenciários e não de recursos "realizáveis no curto prazo".

Natureza da informação: patrimonial (Reconhecimento da obrigação de transferir os recursos retidos ao RPPS)

D 2.1.1.1.x.xx.xx	Pessoal a Pagar (F)	110
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa	110

D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa	110
C 2.1.8.8.2.xx.xx	Valores Restituíveis – Intra OFSS – RPPS – Retenções sobre Vencimentos e Vantagens (F)	110

Obs: fonte de recursos extraorçamentária (entrada compensatória).

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	110
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	110

Natureza da informação: controle (somente para a parte da retenção – registro de sua utilização enquanto parte da folha de pagamento regular)

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	110
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	110

Natureza da informação: controle (somente para a parte da retenção – registro da entrada da disponibilidade, porém, já comprometida devido a sua finalidade)

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	110
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	110

Obs: trocar a fonte de recursos para extraorçamentária.

iv. Pagamento do Salário Líquido das Retenções

[41] Esse lançamento pode ser diferente de acordo com o entendimento quanto às retenções. Com base nisso, o crédito orçamentário poderia ser considerado pago somente no momento do repasse dos recursos ao RPPS.

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.1.1.x.xx.xx	Pessoal a Pagar (F)	890
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa	890
Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	890
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago[42]	890
Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias[43]	890
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	890

v. Recolhimento ao RPPS

Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.8.8.2.xx.xx	Valores Restituíveis – Intra OFSS – RPPS – (F)	110
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa	110
Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	110
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	110

b. **No RPPS**

i. Reconhecimento do direito a receber

Registro por competência da Contribuição do Servidor a receber		
Natureza da informação: patrimonial		
D 1.1.3.6.2.01.02	Contribuições do RPPS a Receber - Servidor, Aposentado e Pensionista (P)	110
C 4.2.1.1.1.02.xx	Contribuições do Segurado ao RPPS	110

ii. Arrecadação da Contribuição Previdenciária

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	110
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	110
Natureza da receita: 1.2.1.8.01.x.x.		
Natureza da informação: patrimonial		
D 1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única do RPPS	110
C 1.1.3.6.2.01.02	Contribuições do RPPS a Receber – Serv. Apos. e Pens. (P)	110

[42] Esse lançamento pode ser diferente de acordo com o entendimento quanto às retenções. Assim, o crédito orçamentário (ou mesmo intraorçamentário, a depender de como é considerada a devida obrigação) seria considerado pago somente no momento do repasse dos recursos ao RPPS.

[43] O detalhamento desta conta pode diferenciar as DDR comprometidas por liquidação das por entradas compensatórias. Neste momento, deve haver mudança de uma conta para outra, pois os recursos passar a representar uma entrada compensatória.

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	110
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	110

4.3.3. Encargos sobre Contribuições Patronais Recolhidas Fora do Prazo (não parceladas)

As contribuições patronais recolhidas pelo ente ao RPPS fora do prazo podem ser acrescidas de encargos moratórios (multas, juros e atualização monetária), de acordo com a legislação específica de cada ente.

Ressalte-se que, caso venha a ocorrer atraso no recolhimento das contribuições relativas às **retenções previdenciárias dos servidores ativos**, os lançamentos a serem realizados são semelhantes aos apresentados neste item, indicando-se, no entanto, que seja promovida a identificação do tipo de transação a fim de diferenciar as contribuições dos servidores e a patronal.

Seguem, então, os lançamentos indicados para essa situação:

a. **No Ente**

i. Reconhecimento dos juros, multas e atualização monetária

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.2.5.2.xx.xx	Multas e Juros sobre Contribuições Previdenciárias – Patronal – Intra OFSS
C 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a Pagar – RPPS – Intra OFSS (P)

Observação: o lançamento relativo ao reconhecimento patrimonial de juros, multas e atualização monetária será de acordo com o regime de competência.

ii. Empenho

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da despesa: 3.1.91.xx

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a Pagar – RPPS – Intra OFSS (P)
C 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a Pagar – RPPS – Intra OFSS (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho

iii. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária

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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

iv. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – RPPS – Intra OFSS (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

b. **No RPPS**

i. O recebimento dos encargos a receber deverá ser registrado por competência:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.6.2.01.01 Contribuições do RPPS a Receber – Patronal – Intra OFSS (P)
C 4.4.2.5.2.01.01 Multas e Juros Sobre Contribuições Previdenciárias – Patronal – INTRA OFSS

ii. Arrecadação dos encargos

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada
Natureza da receita: 7.2.1.8.xx.x.x.

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.06.xx Caixa Único – RPPS
C 1.1.3.6.2.01.01 Contribuições do RPPS a Receber – Patronal – Intra OFSS (P)

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

4.3.4. Parcelamento de Débitos do Ente com o RPPS

No caso de parcelamento de débitos do ente com o RPPS, o reconhecimento do passivo no ente deve ser ajustado para demonstrar de forma adequada a sua situação, de acordo com a nova expectativa de exigibilidade da obrigação. Mais informações sobre o tema poderão ser obtidas no Capítulo 3 – Operações de Crédito da Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos (PCE) deste manual.

Ressalte-se que os lançamentos a seguir exemplificados referem-se à situação de parcelamentos a curto prazo, porém, se a situação a ser tratada for de um parcelamento a longo prazo, deve-se utilizar as contas adequadas de ANC e PNC.

4.3.4.1. Parcelamento de contribuições patronais – Lançamentos no Ente

i. Pelo parcelamento, em relação à parte principal das contribuições patronais;

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS (F)
C 2.1.1.4.2.xx.xx[44] Encargos Sociais a Pagar – PARCELADOS – PATRONAL – Intra OFSS (F)

ii. Pelo parcelamento, em relação a multas/juros e encargos de mora regulares (antes de haver parcelamento);

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS (P)
C 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – PARCELADOS – PATRONAL – Intra OFSS (P)

iii. De acordo com os lançamentos realizados no item 4.3.1, alínea "a", ao não se realizar o pagamento orçamentário da despesa previdenciária patronal, deve-se proceder ao registro respectivo de Restos a Pagar Processados – RPP.

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.07.xx – Empenhados Liquidados Inscritos em Restos a Pagar Processados

D - 5.3.2.7.x.xx.xx – RP Processados – Inscrição no Exercício
C - 6.3.2.7.x.xx.xx – RP Processados – Inscrição no Exercício

Observar os lançamentos em detalhes na parte do MCASP que trata especificamente de procedimentos orçamentários relativos a inscrição de restos a pagar e procedimentos de encerramento do exercício.

iv. Reconhecimento de VPD de Juros, Multas e atualização monetária de parcelamento, pelo regime de competência;

Natureza da informação: patrimonial
D 3.4.2.5.2.xx.xx Multas e Juros Sobre Contribuições Previdenciárias – Parceladas – Patronal – Intra OFSS
C 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – PARCELADOS – PATRONAL – Intra OFSS (P)

Observar que, para a VPD relativa a juros e encargos de mora por conta do parcelamento, há que se constituir um passivo com atributo de ISF "P", pois é uma despesa orçamentária que ainda necessitará de autorização orçamentária para ser realizada, diferente da parcela do principal do parcelamento que já deve ter sido empenhada quando da apuração da folha de pagamento (fato gerador), bem como dos juros de mora antes de haver parcelamento.

v. Os demais lançamentos são similares aos do item 4.3.3, alínea "a", item "ii" – Encargos sobre Contribuições Patronais Recolhidas Fora do Prazo, ressaltando-se que a parte

[44] Apesar dessa conta não ser detalhada após o 5º nível neste Manual, pois para os entes apenas o PCASP Federação é de observância obrigatória, o ente deve promover o devido detalhamento, de forma a segregar o que for relativo a obrigação patronal e relativo a contribuição de servidor.

principal já teve seu fluxo orçamentário, de acordo com o item 4.3.1, e neste momento serão contabilizadas as respectivas parcelas de forma proporcional.

Empenho (relativo às VPD de multa/juros e encargos de mora do parcelamento e de multa/juros e encargos de mora regulares, para os quais ainda não havia lançamentos orçamentários)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
Natureza da despesa: 3.1.91.xx.

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – PARCELADOS – PATRONAL – Intra OFSS (P)
C 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – PARCELADOS – PATRONAL – Intra OFSS (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

Liquidação (relativo às VPD de multa/juros e encargos de mora do parcelamento e de multa/juros e encargos de mora regulares, para os quais ainda não havia lançamentos orçamentários)

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Pagamento (relativo às VPD dos juros e encargos de mora do parcelamento, de multa/juros e encargos de mora regulares, para os quais ainda não havia lançamentos orçamentários, e dos RPP relativos ao principal da contribuição previdenciária patronal)

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – PARCELADOS – PATRONAL – Intra OFSS (F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional

Natureza da informação: orçamentária (esta parte somente relativa a juros e encargos de mora do parcelamento e de multas/juros e encargos de mora regulares, para os quais ainda não havia lançamentos orçamentários)
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: orçamentária (esta parte somente relativa ao principal da contribuição previdenciária patronal)
D 6.3.2.1.x.xx.xx RPP a Pagar – Contrib. Prev. Patronal
C 6.3.2.2.x.xx.xx RPP Pagos – Contrib. Prev. Patronal

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

a. **No RPPS**

i. Pelo parcelamento (da parte principal e dos valores relativos a juros de mora e encargos pelo atraso, porém antes de haver parcelamento, os quais já devem ter sido contabilizados);

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.6.2.02.01 Créditos Previdenciários do RPPS – Parcelados – Patronal (P)
C 1.1.3.6.2.01.01 Contribuições do RPPS a Receber – Patronal – Intra OFSS (P)

ii. Reconhecimento de VPA referente aos juros sobre as contribuições previdenciárias patronais parceladas – pelo regime de competência

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.6.2.02.01 Créditos Previdenciários do RPPS – Parcelados – Patronal – Intra OFSS (P)
C 4.4.2.5.2.02.01 Multas e Juros Sobre Contribuições Previdenciárias – Parceladas – Patronal – Intra OFSS (P)

iii. Arrecadação de Contribuição Patronal Parcelada (salientando-se a necessidade de registro dos encargos recebidos à parte, para registro da respectiva receita intraorçamentária)

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.06.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional – RPPS (F)
C 1.1.3.6.2.02.01 Créditos Previdenciários do RPPS – Parcelados – Patronal – Intra OFSS (P)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada
Natureza da receita: 7.2.1.8.04.x.x.

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

4.3.5. Cobertura de Déficits Previdenciários

Os entes federativos deverão manter a escrituração contábil dos RPPS segregada dos demais órgãos da administração direta e entidades da administração indireta, conforme Portaria MPS nº 402/2008[45].

[45] *Art. 16. Para a organização do RPPS devem ser observadas as seguintes normas de contabilidade:*
I - a escrituração contábil do RPPS deverá ser distinta da mantida pelo ente federativo; ...

Com a necessidade de se manter sustentável, as ações de gestão do RPPS deverão ser balizadas pelo equilíbrio do plano de benefícios, tanto em seu aspecto de equilíbrio financeiro, a cada exercício, quanto de equilíbrio atuarial, a longo prazo, conceitos estes descritos na Portaria MPS nº 403/2008[46].[47]

Contudo, na prática, pode-se observar a ocorrência de déficits previdenciários nos RPPS. Estes correspondem a insuficiências projetadas ou imediatas para o pagamento de benefícios previdenciários, decorrentes de desequilíbrios atuariais ou financeiros, respectivamente. Assim, pode-se considerar os **déficits previdenciários como gênero** do tema, tendo como **espécies de déficits previdenciários: atuarial e financeiro**. Consideram-se déficits atuariais quando representam valores necessários ao equilíbrio financeiro futuro do regime, projetadas para exercícios futuros e analisadas a valor presente; e déficits financeiros quando correspondem a insuficiências financeiras presentes para o pagamento dos benefícios previdenciários de cada mês, ou seja, que impactam o exercício atual.

Nessa situação, ressalte-se que, de acordo com o § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717/1998[48], os entes são responsáveis pela cobertura dos déficits financeiros.

Com base na referida lei, a Portaria MPS nº 403/2008[49], arts. 18 a 20, regulamentou que, caso o ente possua déficit atuarial, deverá apresentar plano de amortização que poderá consistir no estabelecimento de alíquota de **contribuição suplementar ou em aportes periódicos** para sua cobertura.

Dessa forma, podemos ter o Plano Previdenciário (padrão e obrigatório para todos os entes) e o Plano Financeiro (facultativo). No Plano Previdenciário, será calculada a situação atuarial, podendo incorrer em déficit ou superávit atuarial, bem como ainda poderá incorrer em déficit financeiro. No

---

§ 1º Considera-se distinta a escrituração contábil que permita a diferenciação entre o patrimônio do RPPS e o patrimônio do ente federativo, possibilitando a elaboração de demonstrativos contábeis específicos, mesmo que a unidade gestora não possua personalidade jurídica própria.

[46] Portaria MPS nº 403/2008.

Art. 2º Para os efeitos desta Portaria considera-se:

*I - **Equilíbrio Financeiro**: garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro;*

*II - **Equilíbrio Atuarial**: garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das obrigações projetadas, apuradas atuarialmente, a longo prazo;(grifo nosso)*

[47] Ressalve-se que a Portaria MF nº 464, de 19 de novembro de 2018, revogou expressamente a Portaria MPS nº 403/2008, porém, trouxe em art. 79 disposição que torna facultativa a sua aplicação no exercício de 2019. Dessa forma, optou-se por basear a presente versão deste Manual nos procedimentos padrão seguidos pelos entes até então, com base na Portaria MPS nº 403/2008. Para exercício de 2020 em diante, deverão ser observados todas as determinações e especificações trazidas pela nova portaria, sendo aguardado para 2019 a revisão desta parte com base nos novos parâmetros.

[48] *Art. 2º [...]*

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários.

(Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

[49] *Art. 18. No caso da avaliação indicar déficit atuarial deverá ser apresentado no Parecer Atuarial plano de amortização para o seu equacionamento. [...]*

Art. 19. [...]

§ 1º O plano de amortização poderá consistir no estabelecimento de alíquota de contribuição suplementar ou em aportes periódicos cujos valores sejam preestabelecidos. [...]

Art. 20. Na hipótese da inviabilidade do plano de amortização previsto nos art. 18 e 19 para o equacionamento do déficit atuarial do RPPS, será admitida a segregação da massa de seus segurados, observados os princípios da eficiência e economicidade na realocação dos recursos financeiros do RPPS e na composição das submassas, e os demais parâmetros estabelecidos nesta Portaria. (Redação dada pela Portaria MPS nº 21, de 16/01/2013)

Plano Financeiro, o qual poderá existir somente no caso do ente optar por realizar a segregação de massas, será calculado o déficit financeiro correspondente [50] (maiores detalhes sobre Plano Previdenciário e Plano Financeiro ainda neste capítulo, a seguir, no item sobre Segregação de Massas)

4.3.5.1. Estabelecimento de Alíquota de Contribuição Suplementar para Cobertura de Déficit Atuarial

No caso do estabelecimento de alíquota de contribuição suplementar, o ente deverá registrar uma despesa intraorçamentária (natureza de despesa: 3.1.**91**.13) e o RPPS uma receita intraorçamentária (natureza de receita: 7.2.1.8.03.x.x para estados e municípios a partir de 2019).

Lançamentos:

a. No Ente

i. Reconhecimento da obrigação

Natureza da informação: patrimonial
D 3.1.2.1.2.xx.xx Encargos Patronais – RPPS – Intra OFSS
C 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (P)

ii. Empenho

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
Natureza da despesa: 3.1.**91**.13

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (P)
C 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

iii. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

[50] Port. MPS 403/2008, art. 2º, incisos 20 e 21.

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

iv. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

b. No RPPS

O aporte suplementar para cobertura do déficit atuarial deverá ser registrado por competência, por meio dos seguintes lançamentos patrimoniais:

Registro por competência da contribuição patronal suplementar a receber
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.6.2.01.01 Contribuições do RPPS a Receber – Patronal – Intra OFSS (P)
C 4.5.1.3.2.02.05 Rec. para Cobertura de Déficit Atuarial – Alíquota Suplementar – Plano Previdenciário – Intra OFSS

Arrecadação da contribuição suplementar
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.06.xx Caixa e Equivalentes de Caixa – RPPS
C 1.1.3.6.2.01.01 Contribuições do RPPS a Receber – Patronal – Intra OFSS (P)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada
Natureza da receita: 7.2.1.8.03.x.x para estados e municípios a partir de 2019.

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

4.3.5.2. Aportes Periódicos para Cobertura do Déficit Atuarial

No caso dos aportes periódicos para cobertura do déficit atuarial, o ente deverá registrar uma despesa intraorçamentária (natureza de despesa: 3.3.**91**.97) e o RPPS uma receita intraorçamentária (natureza de receita: **7**.2.1.8.03.x.x para estados e municípios a partir de 2019).

Lançamentos:

a. No Ente

i. Empenho

Natureza da informação: patrimonial
D 3.5.1.3.2.xx.xx Transferências Concedidas para Aportes de Recursos para o RPPS – Intra OFSS
C 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (P)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
Natureza da despesa: 3.3.**91**.97

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (P)
C 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

ii. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

iii. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

b. No RPPS

Os aportes periódicos para cobertura do déficit atuarial deverão ser registrados por competência, por meio dos seguintes lançamentos patrimoniais:

Registro por competência dos encargos
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.6.2.99.xx Outros Créditos Previdenciários – Intra OFSS (P)
C 4.5.1.3.2.02.02 Rec. Para Cobertura de Déficit Atuarial – Aportes Periódicos – Plano Previdenciário –
Intra OFSS

Arrecadação dos encargos
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.06.xx Conta Única RPPS
C 1.1.3.6.2.99.xx Outros Créditos Previdenciários – Intra OFSS (P)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada
Natureza de Receita: 7.2.1.8.03.x.x para estados e municípios a partir de 2019

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

4.3.5.3. Aporte para Cobertura de Déficit Financeiro – Plano Financeiro e Plano Previdenciário

A figura do aporte para cobertura de déficit financeiro provém da previsão do § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717/1998[51], o qual determina a responsabilidade dos entes pela cobertura dos mesmos, conforme mencionado em subitem anterior deste capítulo.

Todavia, ressalte-se que para cobertura de déficit financeiro não há execução orçamentária pela transferência de recursos do ente ao RPPS. Isso se deve ao fato de que, como o RPPS é o responsável primário pelo atendimento das despesas previdenciárias em comento e integra o OFSS do seu ente, este sendo o responsável último por tais despesas, não há necessidade de se determinar que o ente realize o registro das despesas orçamentárias a serem honradas por desequilíbrio financeiro, tendo em vista que o próprio RPPS já terá providenciado a contabilização desse gasto, assim, ocorre apenas uma descentralização financeira. Caso o ente contabilizasse o referido gasto, haveria uma duplicidade de registros orçamentários.

Lançamentos:

a. No Ente

i. No reconhecimento da obrigação

Transferência do Aporte para Cobertura de Déficit Financeiro
Natureza da informação: patrimonial
D 3.5.1.3.2.xx.xx Transferências Concedidas para Aportes de Recursos para o RPPS – Intra OFSS
C 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (F)

[51] *Art. 2º [...]*
§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários.
(Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

Observar que esse passivo já nasce com atributo de ISF "F", pois não necessita de autorização orçamentária posterior.

ii. No repasse dos recursos

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.2.2.xx.xx Benefícios Previdenciários a Pagar – Intra OFSS (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

b. No RPPS

i. No reconhecimento do direito

Registro por Competência do Aporte para Cobertura de Insuficiência Financeira – Plano Financeiro
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.6.2.99.xx Outros Créditos Previdenciários – Intra OFSS (P)
C 4.5.1.3.2.01.01 Rec. para Cobertura de Insuficiências Financeiras – Plano Financeiro – Intra OFSS

Ou

Recebimento do Aporte para Cobertura de Déficit Financeiro – Plano Previdenciário
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.6.2.99.xx Outros Créditos Previdenciários – Intra OFSS (P)
C 4.5.1.3.2.02.01 Rec. para Cobertura de Déficit Financeiro – Plano Previdenciário – Intra OFSS

ii. Arrecadação dos recursos

Recebimento do Aporte para Cobertura de Déficit Financeiro
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 1.1.3.6.2.99.xx Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo – Intra OFSS (P)

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

4.3.6. Segregação de Massas

Na hipótese de inviabilidade do plano de amortização previsto pela Portaria MPS nº 403/2008, arts. 18 a 20, pelos métodos de aporte periódico ou contribuição suplementar, **a segregação da massa** de segurados e beneficiários poderá ser adotada como **medida extrema** de busca do equacionamento do déficit atuarial.

A segregação da massa de segurados consiste na separação dos segurados e beneficiários em dois grupos distintos, a partir da definição de uma metodologia de corte: **i – Plano Financeiro; e ii – Plano Previdenciário.**

No Plano Financeiro, os segurados e beneficiários integrantes formam um fundo em regime de repartição simples. Por outro lado, os integrantes do fundo com perspectiva de sustentabilidade ou de capitalização integram o Plano Previdenciário. A segregação da massa será considerada implementada a partir do seu estabelecimento em lei do ente federativo, observada ainda a competência da SPrev/MF sobre o tema, acompanhado pela separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações correspondentes a cada grupo. Preferencialmente, o ente deverá providenciar a separação de recursos e obrigações referentes a cada plano por meio de mecanismo de fonte/destinação de recursos, de forma a seguir determinações quanto a esse tema trazidas pela Lei nº 4.320/64 e LC nº 101/2000 (LRF). Esta separação, por outro lado, poderá ser realizada por meio de, por exemplo: contas bancárias ou contábeis distintas; criação de fundos contábeis específicos; ou outros critérios gerenciais estabelecidos pela legislação do ente. Porém, o passivo atuarial obrigatoriamente será contabilizado nas contas patrimoniais de forma segregada.

4.3.6.1. Plano Financeiro

O plano financeiro representa um sistema estruturado que **somente existirá no caso de segregação da massa**. As contribuições a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas estarão vinculadas às obrigações deste plano e serão fixadas **sem objetivo de acumulação de recursos**, sendo que as insuficiências financeiras serão cobertas pelo ente federativo. Seu plano de custeio será calculado atuarialmente segundo os conceitos dos regimes financeiros de Repartição Simples[52], admitida a constituição de fundo previdenciário para oscilação de riscos.

O registro em contas de provisão matemática previdenciária (PMP) para massa que pertence a esse plano será em contas: 2.2.7.2.1.01.xx – Plano Financeiro – Provisões de Benefícios Concedidos; 2.2.7.2.1.02.xx – Plano Financeiro – Provisões de Benefícios a Conceder; e 2.2.7.2.1.06.xx – Provisões Atuariais para Ajuste do Plano Financeiro. Como essas contas dizem respeito ao Plano Financeiro, somente devem ser usadas em caso de haver divisão de massas.

4.3.6.2. Plano Previdenciário

O plano previdenciário representa um sistema estruturado **com a finalidade de acumulação de recursos** para pagamento dos compromissos definidos no plano de benefícios do RPPS, sendo que seu plano de custeio será calculado atuarialmente segundo os conceitos dos regimes financeiros de Capitalização[53], Repartição de Capitais de Cobertura[54] ou Repartição Simples.

---

[52] **Regime Financeiro de Repartição Simples:** as contribuições estabelecidas no plano de custeio, a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas, em um determinado exercício, sejam suficientes para o pagamento dos benefícios nesse exercício, sem o propósito de acumulação de recursos, admitindo-se a constituição de fundo previdenciário para oscilação de risco. Segundo a Port. MPS nº 403/2008, deve ser utilizado como o mínimo aplicável para o financiamento dos benefícios de auxílio-doença, salário-maternidade, auxílio-reclusão e salário-família.

53 **Regime Financeiro de Capitalização:** as contribuições estabelecidas no plano de custeio, a serem pagas pelo ente federativo e pelos servidores ativos, inativos e pensionistas, acrescidas ao patrimônio existente, às receitas por ele geradas e a outras espécies de aportes, sejam suficientes para a formação dos recursos garantidores à cobertura dos compromissos futuros do plano de benefícios. Segundo a Port. MPS nº 403/2008, deve ser utilizado como o mínimo aplicável para o financiamento das aposentadorias programadas e pensões por morte de aposentado.

54 **Regime Financeiro de Repartição de Capitais de Cobertura:** as contribuições estabelecidas no plano de custeio, a serem pagas pelo ente federativo e pelos servidores ativos, inativos e pensionistas, em um determinado exercício, sejam suficientes para a constituição das reservas matemáticas dos benefícios não programáveis iniciados por eventos que ocorram nesse mesmo exercício, admitindo-se a constituição de fundo previdenciário para oscilação de risco. Segundo a Port. MPS nº 403/2008, deve ser utilizado como o mínimo aplicável para o financiamento dos benefícios não programáveis de aposentadoria por invalidez e pensão por morte de segurados em atividade.

O registro em contas de provisão matemática previdenciário para a massa que pertencer a esse plano será realizado nas contas: 2.2.7.2.1.03.xx – Plano Previdenciário – Provisões de Benefícios Concedidos; 2.2.7.2.1.04.xx – Plano Previdenciário – Provisões de Benefícios a Conceder; 2.2.7.2.1.05.xx – Plano Previdenciário – Plano de Amortização; e 2.2.7.2.1.07.xx – Provisões Atuariais para Ajuste do Plano Previdenciário.

4.3.7. Pagamento de Benefícios Previdenciários

O registro contábil do pagamento de benefícios previdenciários pelo RPPS aos segurados e seus dependentes deverá ser realizado conforme lançamentos apresentados a seguir.

a. No RPPS

i. Reconhecimento inicial dos benefícios previdenciários

Natureza da informação: patrimonial
D 3.2.x.x.1.xx.xx Benefícios Previdenciários e Assistenciais
C 2.1.1.x.1.xx.xx Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (P)

ii. Empenho

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
Natureza da despesa: 3.1.**90**.xx

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.1.x.1.xx.xx Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (P)
C 2.1.1.x.1.xx.xx Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (F)

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

iii. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

iv. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.x.1.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada

4.3.8. Compensação Previdenciária entre Regimes

A compensação financeira entre regimes previdenciários decorre da previsão constitucional[55] de contagem recíproca do tempo de contribuição e tem a finalidade de evitar que o regime instituidor (responsável pela concessão do benefício) seja prejudicado financeiramente por ser obrigado a aceitar o tempo de contribuição do regime de origem sem ter recebido as correspondentes contribuições previdenciárias.

Apesar de a transferência do recurso financeiro poder ser feita pelo valor líquido, conforme troca de informações entre os regimes, os lançamentos de natureza de informação orçamentária devem ser realizados pelos valores brutos, para fins de transparência e controle das despesas com inativos.

Exemplo:

Suponha que em determinado mês:

- O RPPS possui servidores que migraram para o RGPS com contribuições que somam R$ 1.000,00.
- O RGPS possui servidores que migraram para o RPPS com contribuições que somam R$ 700,00.

Lançamentos:

a. No RPPS

i. Reconhecimento pelo RPPS da obrigação junto ao RGPS no valor de R$ 1.000

Natureza da informação: patrimonial

D 3.9.9.1.3.xx.xx	Compensação Financeira entre RGPS/RPPS	1.000
C 2.1.1.2.3.05.01	Obrigações do RPPS junto ao RGPS – Inter UNIÃO (P)	1.000

ii. Reconhecimento pelo RPPS do crédito junto ao RGPS no valor de R$ 700,00

[55] *Art. 201 [...]*
§ 9º Para efeito de aposentadoria, é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, hipótese em que os diversos regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.6.3.03.01	Créditos do RRPS junto ao RGPS – Inter UNIÃO (P)	700
C 4.9.9.1.3.xx.xx	Compensação Financeira entre RPPS/RGPS – Inter UNIÃO	700

iii. Compensação (encontro de contas) e Realização da Transferência Financeira

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.2.3.05.01	Obrigações do RPPS junto ao RGPS – Inter UNIÃO (F)	700
C 1.1.3.6.3.03.01	Créditos do RRPS junto ao RGPS – Inter UNIÃO (F)	700

iv. Empenho (pelo valor bruto, com exceção do lançamento patrimonial)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	1.000
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	1.000

Natureza da despesa: 3.3.90.98

Natureza da informação: patrimonial (neste momento, somente pela diferença ainda devida)

D 2.1.1.2.3.05.01	Obrigações do RPPS junto ao RGPS – Inter UNIÃO (P)	300
C 2.1.1.2.3.05.01	Obrigações do RPPS junto ao RGPS – Inter UNIÃO (F)	300

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	1.000
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	1.000

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	1.000
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	1.000

v. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	1.000
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	1.000

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	1.000
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	1.000

vi. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.2.3.05.01	Obrigações do RPPS junto ao RGPS – Inter UNIÃO (F)	300
C 1.1.1.1.1.06.xx	Caixa Único – RPPS	300

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	1.000
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	1.000

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e	

	Entradas Compensatórias	1.000
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	1.000

vii. Reconhecimento da receita orçamentária pelo valor bruto

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	700
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	700

Natureza de receita: 1.7.1.8.99.1.x (Codificação para estados e municípios a partir de 2019)

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	700
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	700

b. No RGPS

i. Reconhecimento pelo RGPS do crédito junto ao RPPS no valor de R$ 1.000,00

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.6.x.xx.xx	Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo (P)	1.000
C 4.9.9.1.x.xx.xx	Compensação Financeira entre RGPS/RPPS	1.000

ii. Reconhecimento pelo RGPS da obrigação junto ao RPPS no valor de R$ 700

Natureza da informação: patrimonial

D 3.9.9.1.x.xx.xx	Compensação Financeira entre RGPS/RPPS	700
C 2.1.1.2.x.xx.xx	Benefícios Previdenciários a Pagar (P)	700

iii. Encontro de Contas e Recebimento da Transferência Financeira

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.2.x.xx.xx	Benefícios Previdenciários a Pagar (P)	700
C 1.1.3.6.x.xx.xx	Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo (P)	700

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	300
C 1.1.3.6.x.xx.xx	Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo (P)	300

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	1.000
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	1.000

Natureza de receita: 1.7.3.x.xx.1.x

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	1.000
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	1.000

iv. Empenho (pelo valor bruto)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	700
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	700

Natureza da despesa: 3.3.90.98

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	700
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	700

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	700
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	700

v. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	700
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	700

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	700
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liq. e Entradas Compensatórias	700

vi. Pagamento

Natureza da informação: orçamentária		
D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	700
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	700

Natureza da informação: controle		
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	700
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	700

5. DÍVIDA ATIVA

5.1. INTRODUÇÃO

Dívida ativa é o conjunto de créditos tributários e não tributários em favor da Fazenda Pública, não recebidos no prazo para pagamento definido em lei ou em decisão proferida em processo regular, inscrito pelo órgão ou entidade competente, após apuração de certeza e liquidez. É uma fonte potencial de fluxos de caixa e é reconhecida contabilmente no ativo. Não se confunde com a dívida pública, uma vez que esta representa as obrigações do ente público com terceiros e é reconhecida contabilmente no passivo.

O art. 39 da Lei nº 4.320/1964 dispõe:

> 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 1.735/1979).

> § 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 1.735/1979).
>
> § 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, alugueis 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 subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (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 1.735/1979).
>
> § 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 1.025/1969 e o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.645/1978. (Parágrafo incluído pelo Decreto-lei nº 1.735/1979).
>
> § 5º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735/1979).

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) distingue a dívida ativa quanto à origem, conforme previsto na Lei nº 4.320/1964:

a. Dívida Ativa Tributária[56]: é proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas.
b. Dívida Ativa Não Tributária: é proveniente dos demais créditos da Fazenda Pública, decorrentes de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

No âmbito federal, a competência para a gestão administrativa e judicial da dívida ativa é da Advocacia Geral da União (AGU)[57], sendo a dívida ativa tributária gerida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)[58] e a dívida ativa das autarquias e fundações públicas federais geridas pela Procuradoria-Geral Federal[59]. As demais esferas governamentais – estados, Distrito Federal e municípios – disporão sobre a competência de seus órgãos e entidades para a gestão administrativa e judicial de sua dívida ativa[60].

[56] O crédito tributário é regulamentado pelo art. 139 e seguintes do Código Tributário Nacional (CTN).
[57] Constituição Federal de 1988 art. 131.
[58] Constituição Federal de 1988 art. 131 § 3º e Lei Complementar nº 73/1993 art. 12.
[59] Lei Complementar nº 73/1993 art. 17.
[60] Lei nº 6.830/1980
Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.
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.

O objetivo deste capítulo é estabelecer os procedimentos contábeis para registro e controle da inscrição, movimentação dos créditos inscritos, atualização, baixa, reclassificação e ajuste para perdas da dívida ativa.

5.2. CONTABILIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

Verificado o não recebimento do crédito no prazo de vencimento, cabe ao órgão ou entidade de origem do crédito encaminhá-lo ao órgão ou entidade competente para sua inscrição em dívida ativa, com observância dos prazos e procedimentos estabelecidos.

A inscrição do crédito em dívida ativa configura fato contábil permutativo, pois não altera o valor do patrimônio líquido do ente público. No órgão ou entidade de origem é baixado o crédito a receber contra uma variação patrimonial diminutiva (VPD) e no órgão ou entidade competente para inscrição é reconhecido um crédito de dívida ativa contra uma variação patrimonial aumentativa (VPA). Dessa forma, considerando-se o ente como um todo, há apenas a troca do crédito a receber não inscrito pelo crédito inscrito em dívida ativa, sem alteração do valor do patrimônio líquido.

Quanto à expectativa de realização, há troca do crédito a receber no ativo circulante (registrado no órgão ou entidade de origem do crédito) pelo crédito de dívida ativa no ativo não circulante (registrado no órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa), tendo em vista que o inadimplemento torna incerto o prazo para realização do crédito.

Ainda, junto ao crédito encaminhado, devem acompanhá-lo os ajustes para perdas. Isso devido ao registro da Dívida Ativa ser pelo valor bruto do crédito a receber. No órgão ou entidade de origem, é baixado o ajuste para perdas referente ao crédito a receber contra uma VPA, reversão de perdas, e no órgão ou entidade competente para inscrição é reconhecido o ajuste para perdas referente ao crédito de dívida ativa contra uma VPD.

Destaca-se que, a depender de limitações operacionais ou de sistemas, os entes da Federação poderão adotar metodologia distinta da apresentada neste Manual para a contabilização da Dívida Ativa e de seus ajustes para perdas. Nestes casos, contudo, a motivação e a metodologia de contabilização deverão ser apresentadas em Notas Explicativas. Ademais, a política contábil de registro deverá ser consistente, dando transparência a eventuais mudanças em metodologias que justifiquem a sua revisão.

5.2.1. Inscrição

A inscrição em dívida ativa deverá ser realizada por meio de um dos dois procedimentos a seguir, conforme o nível de controle desejado pelo ente:

a. Procedimento de Registro 1. Utiliza contas de controle para acompanhar todo o processo de inscrição do crédito em dívida ativa, desde o inadimplemento até a efetiva inscrição. Requer uma maior integração entre as diversas etapas e unidades envolvidas.
b. Procedimento de Registro 2. Haverá registro contábil apenas no momento da efetiva inscrição dos valores em dívida ativa, dispensando o uso de contas de controle. Este procedimento deve ser utilizado quando houver dificuldade de integração entre as diversas unidades participantes do processo.

---

§ 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.

§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional. [...]

Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Caso o ente da Federação não aplique o procedimento de Registro 1, porém, registre processos de inscrição em contas de natureza de informação de controle (7.3.x.x.x.xx.xx e 8.3.x.x.x.xx.xx), deverá seguir o padrão de desdobramento definido pelo PCASP aplicado à Federação, até o nível detalhado pelo mesmo. Neste caso, será facultativo o desdobramento destas contas em nível inferior, conforme previsto na parte IV deste manual.

Os entes que não segregam a unidade de origem do crédito da unidade competente para sua inscrição deverão efetuar as devidas adaptações dos lançamentos.

5.2.1.1. Procedimento de Registro 1

a. Registro do crédito vencido a ser encaminhado para inscrição em dívida ativa

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Registro do crédito a ser encaminhado para inscrição em dívida ativa.
Natureza de informação: controle

D 7.3.1.x.x.xx.xx	Controle do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa
C 8.3.1.1.x.xx.xx	Créditos a Encaminhar para a Dívida Ativa

b. Encaminhamento do crédito vencido para inscrição em dívida ativa

Este registro deverá ser efetivado simultaneamente no órgão ou entidade de origem do crédito e órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa.

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Encaminhamento do crédito para inscrição em Dívida Ativa.
Natureza da informação: controle

D 8.3.1.1.x.xx.xx	Créditos a Encaminhar para a Dívida Ativa
C 8.3.1.2.x.xx.xx	Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa:

Recebimento do crédito para inscrição em Dívida Ativa.
Natureza da informação: controle

D 7.3.2.x.x.xx.xx	Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa
C 8.3.2.1.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa

O órgão ou entidade de origem do crédito deve encaminhar para inscrição o valor do principal acrescido de atualização monetária, juros, multas e outros encargos moratórios até a data do encaminhamento.

c. Rejeição da inscrição em dívida ativa

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. Caso o resultado seja a rejeição, o órgão competente para inscrição registra nas contas de controle a devolução, e o crédito volta à condição inicial no órgão originalmente responsável, aguardando a conclusão do processo administrativo ou a solução das pendências ou providências necessárias para permitir a inscrição.

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Baixa de créditos encaminhados para inscrição em dívida ativa pela rejeição da inscrição.
Natureza da informação: controle
D 8.3.1.2.x.xx.xx Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa
C 8.3.1.3.x.xx.xx Cancelamento de Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em Dívida Ativa:

Devolução de créditos encaminhados para inscrição em dívida ativa.
Natureza da informação: controle
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

Contornados os entraves para a inscrição e persistindo o inadimplemento, é reiniciado o procedimento.

d. Inscrição em dívida ativa

Este registro deverá ser efetivado simultaneamente no órgão ou unidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa e no órgão ou entidade de origem do crédito.

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Transferência do crédito em virtude da inscrição em dívida ativa.
Natureza da informação: patrimonial
D 3.5.1.2.2.xx.xx Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária – Intra OFSS
C 1.1.2.x.x.xx.xx Créditos a Curto Prazo

Pela reversão do ajuste de perdas, referente ao crédito tributário.
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.2.9.1.xx.xx (-) Ajuste de perdas de créditos a curto prazo
C 4.9.7.2.1.xx.xx Reversão de ajustes de perdas

Baixa de créditos encaminhados para inscrição em dívida ativa pela efetiva inscrição.
Natureza da informação: controle
D 8.3.1.2.x.xx.xx Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa
C 8.3.1.4.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa:

Recebimento do crédito decorrente da inscrição em dívida ativa.
Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.1.x.x.xx.xx Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa
C 4.5.1.2.2.xx.xx Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária – Intra OFSS

Registro do ajuste de perdas, referente ao crédito tributário.
Natureza da informação: patrimonial
D 3.6.1.7.1.xx.xx Ajuste de Perdas de Créditos e de Investimentos e

	Aplicações Temporários
C 1.2.1.1.1.99.xx	(-) Ajuste de perdas de créditos a longo prazo

Baixa dos créditos a inscrever em dívida ativa pela efetiva inscrição.
Natureza da informação: controle

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 a Receber

e. Encerramento das contas de controle

As contas de controle de dívida ativa visam a acompanhar o processo de inscrição e execução ao longo de determinado exercício. No encerramento do exercício algumas contas deverão ter os saldos zerados, a fim de evitar o acúmulo de informações referentes a exercícios anteriores e permitir o correto acompanhamento do processo no exercício seguinte. Deverão permanecer registrados apenas os valores referentes a créditos pendentes de providências.

No órgão ou entidade de origem de crédito deverão ser encerrados os valores dos créditos que já foram inscritos ou tiveram a inscrição rejeitada. Permanecerão registrados os créditos ainda pendentes de encaminhamento para inscrição (conta 8.3.1.1.x.xx.xx) e os créditos já encaminhados, mas pendentes de análise pelo órgão competente pela inscrição (conta 8.3.1.2.x.xx.xx).

Os órgãos ou unidades competentes para inscrição deverão zerar os saldos já executados (inscritos e baixados por recebimento, abatimento ou anistia, cancelamento ou compensação). Permanecerão registrados os créditos ainda pendentes de análise sobre a inscrição definitiva (conta 8.3.2.1.x.xx.xx) e os valores inscritos e ainda não recebidos (conta 8.3.2.3.x.xx.xx).

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Encerramento do saldo dos créditos inscritos em Dívida Ativa
Natureza da informação: controle

D 8.3.1.4.x.xx.xx	Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa
C 7.3.1.x.x.xx.xx	Controle do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa

Encerramento do saldo dos créditos cuja inscrição foi rejeitada
Natureza da informação: controle

D 8.3.1.3.x.xx.xx	Cancelamento de Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa
C 7.3.1.x.x.xx.xx	Controle do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa:

Encerramento da conta de Créditos Devolvidos
Natureza da informação: controle

D 8.3.2.2.x.xx.xx	Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos
C 7.3.2.x.x.xx.xx	Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa

Encerramento da conta de Créditos Recebidos
Natureza da informação: controle

D 8.3.2.4.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa Recebidos
C 7.3.2.x.x.xx.xx	Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa

Encerramento da conta de Baixa de Créditos
Natureza da informação: controle

D 8.3.2.5.x.xx.xx Baixa de Créditos Inscritos em Dívida Ativa
C 7.3.2.x.x.xx.xx Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa

5.2.1.2. Procedimento de Registro 2

No procedimento de registro 2 haverá registro contábil apenas no momento da efetiva inscrição dos valores em dívida ativa.

A inscrição deverá ser comunicada pelo órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa ao órgão ou entidade de origem do crédito, para que este registre a baixa do direito anteriormente contabilizado.

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Transferência do crédito em virtude da inscrição em dívida ativa
Natureza da informação: patrimonial
D 3.5.1.2.2.xx.xx Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária – Intra OFSS
C 1.1.2.x.x.xx.xx Créditos a Curto Prazo

Pela reversão do ajuste de perdas, referente ao crédito tributário.
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.2.9.1.xx.xx (-) Ajuste de perdas de créditos a curto prazo
C 4.9.7.2.1.xx.xx Reversão de ajustes de perdas

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa:

Recebimento do crédito decorrente da inscrição em dívida ativa
Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.1.1.x.xx.xx Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa
C 4.5.1.2.2.xx.xx Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária – Intra OFSS

Transferência do ajuste de perdas, referente ao crédito tributário.
Natureza da informação: patrimonial
D 3.6.1.7.1.xx.xx Ajuste de Perdas de Créditos e de Investimentos e Aplicações Temporários
C 1.2.1.1.1.99.xx (-) Ajuste de perdas de créditos a longo prazo

5.2.2. Atualização Monetária, Juros, Multas e Outros Encargos

A atualização monetária, juros, multas e outros encargos moratórios incidentes sobre os créditos inscritos em dívida ativa, previstos em contratos ou normativos legais, devem ser incorporados ao valor original inscrito, de acordo com o regime de competência.

Lançamentos:

Registro dos juros e encargos de mora incidentes sobre o crédito inscrito em dívida ativa
Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.1.1.x.xx.xx Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa
C 4.4.2.x.x.xx.xx Juros e Encargos de Mora

Os lançamentos contábeis referentes à atualização monetária, multas e outros encargos moratórios seguem a mesma estrutura, diferenciando-se quanto às respectivas contas de variação patrimonial aumentativa (VPA).

Caso o ente utilize o procedimento de registro 1, deverá efetuar, além do registro patrimonial, o lançamento a seguir:

Atualização dos valores inscritos em dívida ativa
Natureza da informação: controle
D 7.3.2.x.x.xx.xx Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa
C 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber

5.2.3. Reclassificação da Dívida Ativa do Ativo Não Circulante para o Ativo Circulante

Os créditos referentes à dívida ativa devem ser inicialmente registrados como dívida ativa do ativo não circulante, tendo em vista que o inadimplemento torna incerto o prazo para realização do crédito.

Caso o ente tenha condições de estimar com razoável certeza o montante de créditos inscritos em dívida ativa com expectativa de recebimento em até 12 meses da data das demonstrações contábeis, esta parcela poderá ser reclassificada para o ativo circulante.

É o caso, por exemplo, dos acordos de parcelamento ou renegociação da dívida ativa, efetuados pelo órgão ou entidade competente, que possibilitem a fixação de datas e valores para os recebimentos futuros. Neste caso, a parcela que se espera realizar em até 12 meses após a data das demonstrações contábeis poderá ser reclassificada para a dívida ativa do ativo circulante, permanecendo a parcela restante no ativo não circulante.

Lançamento:

Reclassificação da dívida ativa
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.2.x.x.xx.xx Créditos a Curto Prazo – Dívida Ativa
C 1.2.1.1.x.xx.xx Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa

A atualização monetária, juros, multas e outros encargos moratórios incidentes sobre os créditos inscritos em dívida ativa e respectivos ajustes para perdas devem considerar a segregação da atualização tanto no ativo circulante quanto no ativo não circulante.

5.2.4. Baixa

A baixa da Dívida Ativa pode ocorrer por:

a. Recebimento em espécie, bens ou direitos;
b. Abatimento ou anistia;
c. Cancelamento administrativo ou judicial da inscrição; ou
d. Compensação de créditos inscritos em dívida ativa com créditos contra a Fazenda Pública.

5.2.4.1. Recebimento em Espécie

O recebimento de dívida ativa corresponde a uma receita sob a ótica orçamentária, com simultânea baixa do crédito registrado anteriormente no ativo contra as contas de disponibilidades, sob a ótica patrimonial. Observe-se que, conforme o item 5.3.1, o acréscimo patrimonial em virtude de

uma VPA se deu em momento anterior, quando do reconhecimento do direito do ente público perante o sujeito passivo devedor.

As receitas orçamentárias oriundas do recebimento da dívida ativa, tanto do principal quanto da atualização monetária, juros, multas e outros encargos moratórios, deverão observar as vinculações do crédito original, ainda que realizadas em natureza de receita relacionada à dívida ativa.

Exemplo:

Considere um crédito cujo pagamento em atraso pelo devedor, ainda junto ao órgão de origem do crédito, acarretaria o reconhecimento de receitas orçamentárias com as seguintes classificações quanto à natureza:

- 1112.01.00 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
- 1911.08.00 Multas e Juros de Mora do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

Nova codificação para União, a partir de 2016, e para Estados, DF e Municípios a partir de 2018.

- 1.1.1.2.01.1.1 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - Municípios Conveniados – Principal
- 1.1.1.2.01.1.2 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - Municípios Conveniados - Multas e Juros

Caso este crédito venha a ser inscrito em dívida ativa, seu recebimento acarretará o reconhecimento de receitas orçamentárias com as seguintes classificações:

- 1931.04.00 Receita da Dívida Ativa do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
- 1913.08.00 Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

Nova codificação para União, a partir de 2016, e para Estados, DF e Municípios a partir de 2018.

- 1.1.1.2.01.1.3 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - Municípios Conveniados – Dívida Ativa
- 1.1.1.2.01.1.4 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - Municípios Conveniados - Dívida Ativa - Multas e Juros

No caso da antiga classificação da natureza da receita, as receitas orçamentárias classificadas nos códigos 1931.04.00 e 1913.08.00 devem observar as mesmas vinculações que lhes seriam aplicáveis caso classificadas nos códigos 1112.01.00 e 1911.08.00.

Já no caso da nova classificação da natureza da receita, as receitas orçamentárias classificadas nos códigos 1.1.1.2.01.1.t manterão a vinculação, pois altera-se o código "t – tipo", indicando se é: principal, multas e juros, dívida ativa ou "dívida ativa – multas e juros".

Lançamentos:

Registro da receita orçamentária referente ao recebimento da dívida ativa
Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

Registro da baixa do crédito a receber inscrito em dívida ativa
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 1.x.x.x.x.xx.xx Créditos a Receber – Dívida Ativa

Caso o ente utilize o procedimento de registro 1 deverá registrar o recebimento em contas de controle, por meio do lançamento a seguir:

Natureza da informação: controle
D 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber
C 8.3.2.4.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa Recebidos

5.2.4.2. Recebimento em Bens ou Direitos

O recebimento em bens ou direitos acarreta:

a. O reconhecimento de uma receita orçamentária, do ponto de vista orçamentário, com baixa do direito inscrito em dívida ativa, do ponto de vista patrimonial; e
b. A incorporação do bem ou direito, do ponto de vista patrimonial, com reconhecimento de uma despesa orçamentária, caso esta transação esteja especificamente consignada no orçamento do ente.

O registro deverá ser feito pelo valor do bem ou direito recebido, nos termos do auto de arrematação ou adjudicação, na hipótese de leilão, ou do laudo de avaliação, na hipótese de dação em pagamento.

Qualquer que seja a forma de recebimento da dívida ativa, não poderá haver prejuízos à repartição tributária e demais vinculações das correspondentes receitas orçamentárias.

Lançamentos:

Registro da receita orçamentária referente ao recebimento da dívida ativa
Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle
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 (DDR)

Registro da baixa de dívida ativa
Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.x.x.xx.xx Imobilizado
C 1.x.x.x.x.xx.xx Créditos a Receber – Dívida Ativa

Caso o ente utilize o procedimento de registro 1 deverá registrar o recebimento da dívida ativa em contas de controle, por meio do lançamento a seguir:

Natureza da informação: controle
D 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber
C 8.3.2.4.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa Recebidos

Registro da despesa orçamentária correspondente à incorporação do bem
Natureza da informação: orçamentária
D. 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle
D. 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

Natureza da informação: orçamentária
D. 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C. 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D. 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C. 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza da informação: orçamentária
D. 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C. 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle
D. 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C. 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

5.2.4.3. Abatimentos, Anistias e Remissões

O ente deverá registrar a baixa do crédito inscrito, em contrapartida a uma variação patrimonial diminutiva (VPD) específica para o tipo de baixa.

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.6.5.x.x.xx.xx Desincorporação de Ativos
C 1.1.2.x.x.xx.xx Créditos a Curto Prazo – Dívida Ativa (*)
ou
C 1.2.1.1.x.xx.xx Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa

(*) Para reclassificação da Dívida Ativa, veja o item 5.3.3.

Caso o ente utilize o procedimento de registro 1 deverá registrar a baixa em contas de controle, por meio do lançamento a seguir:

Natureza da informação: controle
D 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber
C 8.3.2.5.x.xx.xx Baixa de Créditos Inscritos em Dívida Ativa

5.2.4.4. Cancelamento da Dívida Ativa

Os lançamentos de cancelamento da dívida ativa são iguais aos da baixa por abatimento, anistia e remissões.

O detalhamento das contas de controle a partir do 5º nível poderá ser utilizado para identificar a forma de baixa do crédito inscrito em dívida ativa.

5.2.4.5. Compensação

A compensação de créditos da dívida ativa com valores devidos pela Fazenda Pública não poderá prejudicar a repartição tributária e demais vinculações das correspondentes receitas orçamentárias.

A despesa orçamentária referente aos valores devidos pela Fazenda Pública deverá ser registrada como se a Fazenda houvesse efetuado o pagamento ao credor pelo valor integral da dívida.

A receita orçamentária referente aos créditos da dívida ativa deverá ser registrada como se o devedor houvesse efetuado o pagamento à Fazenda em sua integralidade, de acordo com o item 5.3.3.1.

A diferença positiva entre o valor do precatório e o valor da dívida ativa, caso exista, deverá ser entregue ao credor junto à Fazenda Pública. Caso o valor inscrito em dívida ativa supere o valor do crédito junto à Fazenda, a diferença continuará inscrita, na forma da lei ou acordo específico.

Exemplo:

Considere a seguinte situação:

- Um particular tem uma dívida tributária com determinado ente no valor de R$ 50.000.
- A dívida do particular foi inscrita como dívida ativa pelo órgão A.
- O ente tem uma dívida com o particular na forma de precatório no valor de R$ 200.000.
- O pagamento do precatório está previsto no orçamento do ente e deve ser realizado pelo órgão B.

Nesse caso, o órgão B deverá registrar uma despesa orçamentária pelo valor total do precatório. No momento do pagamento, o órgão B deverá entregar R$ 50.000 ao órgão A e R$ 150.000 ao particular. O órgão A deverá registrar uma receita orçamentária no valor de R$ 50.000 e efetuar a baixa do crédito inscrito em dívida ativa.

Lançamentos:

a. No órgão B (responsável pelo pagamento do precatório):

Empenho do valor integral para pagamento do precatório
Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.1.00.xx	Crédito Disponível	200.000
C. 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	200.000

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx	Passivo – Precatórios (P)	200.000
C 2.x.x.x.x.xx.xx	Passivo – Precatórios (F)	200.000

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	200.000
C. 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	200.000

Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	200.000
C. 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	200.000

Liquidação do valor integral para pagamento do precatório
Natureza da informação: orçamentária

D. 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	200.000
C. 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	200.000

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	200.000
C. 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	200.000

Pagamento do precatório
Natureza da informação: orçamentária

C. 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	200.000
C. 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	200.000

Natureza da informação: controle

D. 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	200.000
C. 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	200.000

Pagamento do precatório ao credor
Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx	Passivo – Precatórios (F)	150.000
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F) – pagamento ao credor	150.000

Compensação do valor referente à dívida ativa
Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx	Passivo – Precatórios (F)	50.000
C 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F) – pagamento ao órgão A	50.000

b. No órgão A (responsável pela gestão da dívida ativa):

Registro da baixa de dívida ativa
Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F) – recebimento do órgão B	50.000
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a Curto Prazo – Dívida Ativa (*)	
ou		
C 1.2.1.1.x.xx.xx	Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa (P)	50.000

(*) Para reclassificação da Dívida Ativa, veja o item 5.3.3.

Registro da receita orçamentária referente ao recebimento da dívida ativa
Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	50.000
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	50.000

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	50.000
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	50.000

Caso o ente utilize o procedimento de registro 1 deverá registrar o recebimento da dívida ativa em contas de controle, por meio do lançamento a seguir:

Natureza da informação: controle

D 8.3.2.3.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber	50.000
C 8.3.2.4.x.xx.xx	Créditos Inscritos em Dívida Ativa Recebidos	50.000

5.2.5. Ajuste para Perdas da Dívida Ativa

Os créditos inscritos em dívida ativa, embora gozem de prerrogativas jurídicas para sua cobrança, apresentam significativa probabilidade de não realização em função de cancelamentos, prescrições, ações judiciais, entre outros.

Assim, as perdas esperadas referentes à dívida ativa devem ser registradas por meio de uma conta redutora do ativo.

A responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste para perdas é do órgão ou entidade competente para a gestão da dívida ativa.

Este Manual não especifica uma metodologia para o cálculo do ajuste para perdas, tendo em vista a diversidade da origem dos créditos e dos graus de estruturação das atividades de cobrança nos entes da Federação. Caberá a cada ente a escolha da metodologia que melhor retrate a expectativa de recebimento dos créditos inscritos.

A metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas deverão ser divulgadas em Notas Explicativas.

A mensuração do ajuste para perdas deve basear-se em estudos especializados que delineiem e qualifiquem os créditos inscritos, de modo a não superestimar e nem subavaliar o patrimônio real do ente público. Tais estudos poderão considerar, entre outros aspectos, o tipo de crédito (tributário ou não tributário), o prazo decorrido desde sua constituição, o andamento das ações de cobrança (extrajudicial ou judicial), dentre outros.

O ajuste para perdas deverá ser registrado no ativo em contrapartida a uma variação patrimonial diminutiva (VPD), independentemente da metodologia utilizada para sua mensuração.

Lançamentos:

Constituição do ajuste para perdas[61]
Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.1.7.x.xx.xx	Ajuste de Perdas de Créditos e de Investimentos e Aplicações Temporários
C 1.1.2.9.1.xx.xx	(-) Ajuste de perdas de créditos a curto prazo

Ou

[61] Os efeitos do reconhecimento inicial do Ajuste a Valor Recuperável, para os entes que ainda não adotam tal procedimento, deverá ser lançado diretamente no patrimônio líquido, evitando distorções na Demonstração da Variação Patrimonial (DVP). A adoção inicial desse procedimento deverá ser divulgada em Notas Explicativas.

C 1.2.1.1.1.99.xx (-) Ajuste de Perdas de Crédito a Longo Prazo

O valor do ajuste para perdas deve ser revisto ao menos anualmente, para fins de elaboração das demonstrações contábeis.

No momento da revisão do valor do ajuste, caso o valor das perdas esperadas seja maior do que o registrado anteriormente, a diferença deverá ser registrada mediante lançamento idêntico ao da constituição. Caso o novo valor seja menor do que o registrado anteriormente, a diferença deverá ser revertida mediante registro de uma variação patrimonial aumentativa (VPA).

Reversão da provisão
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.2.9.1.xx.xx (-) Ajuste de perdas de créditos a curto prazo
Ou
D 1.2.1.1.1.99.xx (-) Ajuste de Perdas de Crédito a Longo Prazo
C 4.9.7.2.x.xx.xx Reversão de Ajuste de Perda

6. PRECATÓRIOS EM REGIME ESPECIAL

6.1. INTRODUÇÃO

Precatórios são requisições de pagamento contra a Fazenda Pública decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, disciplinados pelo art. 100 da CF/1988.

A Emenda Constitucional nº 62/2009 acrescentou o § 15º ao art. 100 da CF/1988, prevendo o estabelecimento de regime especial de precatórios para estados, Distrito Federal e municípios por meio de lei complementar. Até que fosse editada a lei complementar, o regime especial de precatórios deveria ser regido pelo art. 97 do ADCT.

Pelo regime especial, os entes que se encontravam em mora[62] na quitação de precatórios vencidos na data da referida emenda, devem centralizar os pagamentos dos precatórios nos Tribunais de Justiça locais, optando por um dos dois critérios abaixo:

Regime mensal: depósito mensal em conta especial de valor baseado em percentual variável de 1% a 2% sobre 1/12 da Receita Corrente Líquida (RCL) apurada no segundo mês anterior ao pagamento;

Regime anual: adoção do regime especial, pelo prazo de até 15 anos, que consiste em depósito em conta especial correspondente, anualmente, ao saldo total de precatórios somado à atualização prevista, sendo diminuído das amortizações e dividido pelo número de anos restantes no regime especial de pagamento.

Para os entes que não fizessem a opção pelo regime mensal ou anual no prazo de 90 dias, estipulado pelo art. 3º da Emenda Constitucional nº 62/2009, seriam cobrados os depósitos no regime anual, de acordo com o art. 18 da Resolução nº 115/2010 do CNJ.

Os referidos depósitos devem ser realizados a crédito de uma conta especial de propriedade do ente, porém administrada pelo Tribunal de Justiça, conforme o § 4º do art. 97 do ADCT.

Em março de 2015, o Supremo Tribunal Federal, ao concluir julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 4357 e 4425, manifestou-se pela inconstitucionalidade da EC 62/2009. No entanto, com a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, o regime especial

[62] A Resolução nº 115/2010 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) definiu que *"a mora é caracterizada pelo atraso de qualquer natureza no pagamento de precatórios consolidado até 9 de dezembro de 2009, proveniente de depósitos insuficientes ou não pagamento de verba anual orçamentária de 2008 ou das parcelas das moratórias concebidas pelos Arts. 33 e 78 do ADCT e, uma vez instaurado, abarca os novos débitos formados durante a vigência do regime especial."*

criado pela emenda foi mantido parcialmente pelo período de 5 (cinco) anos, contados a partir de 1º de janeiro de 2016.

Posteriormente, foram publicadas as EC nº 94/2016 e a EC 99/2017, as quais constitucionalizaram a modulação de efeitos do STF, destacando que a EC 99/2017 estendeu o prazo de quitação de 2020 para 2014.

Apesar de o regime especial de pagamento de precatórios ter prazo certo para se extinguir, é necessário que se discipline os procedimentos para seu adequado registro contábil.

O objetivo deste capítulo é estabelecer as normas para a contabilização dos precatórios submetidos ao regime especial estabelecido pelo § 15º do art. 100 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) e pelos artigos 97 e 101 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), aplicado aos estados, Distrito Federal e municípios que se encontravam em mora com seus precatórios na data da publicação da Emenda Constitucional nº 62/2009.

6.2. CONTABILIZAÇÃO DOS PRECATÓRIOS EM REGIME ESPECIAL

A contabilização dos precatórios em regime especial dar-se-á de forma distinta nos municípios e nos estados e Distrito Federal, uma vez que no primeiro caso o ente devedor (município) não pertence à esfera do Tribunal de Justiça e no segundo caso o ente devedor (estados e Distrito Federal) pertence à esfera do Tribunal de Justiça.

Incentiva-se a utilização do mecanismo de fonte / destinação de recursos com o objetivo de explicitar que os recursos da conta especial são vinculados ao pagamento de precatórios em regime especial.

6.2.1. Provisão para Demandas Judiciais

A provisão para riscos trabalhistas, fiscais, cíveis, entre outros, deverá ser feita de acordo com o Capítulo 10 da Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) deste Manual.

Quando o ente tiver constituído a provisão, antes de efetuar os lançamentos específicos relativos aos precatórios, descritos nos itens seguintes, tal provisão deverá ser baixada em contrapartida à obrigação de precatórios ou por meio de sua reversão, quando aplicável[63].

Lançamentos:

Reconhecimento da provisão
Natureza da informação: patrimonial

D 3.9.7.x.x.xx.xx	VPD de Constituição de Provisões
C 2.x.7.x.x.xx.xx	Provisões (P)

[63] As hipóteses em que caberá reversão da provisão são descritas no Capítulo 10 da Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) deste Manual.

Baixa da Provisão por meio de Constituição da Obrigação
Natureza da informação: patrimonial
D 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões (P)
C 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo – Precatórios (P)

Reversão da provisão
Natureza da informação: patrimonial
D 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões (P)
C 4.9.7.x.x.xx.xx Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas

6.2.2. Ente Devedor não pertence à Esfera do Tribunal de Justiça – Municípios

Nos casos em que o ente (município) não pertença à esfera do Tribunal de Justiça não haverá qualquer registro contábil pelo Tribunal de Justiça. Todos os lançamentos descritos a seguir serão efetuados pelo município.

Destaca-se que os lançamentos a seguir contemplam a hipótese de não ter sido realizada previamente uma provisão referente aos precatórios. Caso o ente tenha constituído a provisão, primeiramente deverá seguir o disposto no item 6.3.1 deste capítulo.

a. No trânsito em julgado da sentença:

No momento do trânsito em julgado da sentença o município deverá reconhecer a variação patrimonial diminutiva (VPD) por competência em contrapartida ao reconhecimento do passivo referente ao precatório. A VPD e o passivo registrados deverão refletir a obrigação objeto da sentença judicial.

Lançamentos:

Natureza da Informação: patrimonial
D 3.x.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva (VPD)
C 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo – Precatórios (P)

Exemplo:

Natureza da Informação: patrimonial
D 3.1.1.1.1.xx.xx Remuneração a Pessoal Ativo Civil – Abrangidos pelo RPPS – Consolidação – Sentenças Judiciais
C 2.1.1.1.1.xx.xx Precatório de Pessoal (P)

b. Na movimentação de recursos pelo município para sua conta especial:

Destaca-se que no momento do empenho há necessidade de se classificar a despesa orçamentária. Para isso, recomenda-se buscar junto ao Tribunal de Justiça a informação sobre qual será o passivo/precatório a ser extinto, por exemplo, de pessoal, de fornecedores, etc.

Lançamentos:

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
Natureza da Despesa: 3.1.90.91

Natureza da informação: patrimonial
D 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo – Precatórios (P)
C 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo – Precatórios (F)

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.5.1.xx.xx Depósitos restituíveis e valores vinculados – conta especial (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalente de caixa em moeda nacional

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

Natureza da informação: controle[64]
D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da disponibilidade de recursos
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

c. No pagamento do precatório do município pelo Tribunal de Justiça:

No pagamento do precatório do município pelo Tribunal de Justiça o ente deverá baixar o passivo em contrapartida à redução do saldo contábil da conta especial. Esse lançamento apenas poderá ser realizado após a comunicação pelo Tribunal de Justiça ao município sobre os pagamentos de precatórios efetuados.

64 Esse lançamento reflete a entrada do recurso na conta especial, com fonte específica referente a pagamento de precatórios (caso o ente adote a metodologia de fonte / destinação de recursos), proveniente da retirada do recurso de outra(s) conta(s) do ente.

Lançamentos:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo – Precatórios (F)
C 1.1.3.5.x.xx.xx Depósitos restituíveis e valores vinculados – conta especial (F)

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

6.2.3. Ente Devedor Pertencente à Esfera do Tribunal de Justiça – Estados e Distrito Federal

Se a entidade devedora pertencer à mesma esfera do Tribunal de Justiça poderá optar por:

a. descentralização orçamentária para que o próprio Tribunal de Justiça realize a execução orçamentária do precatório; ou
b. execução orçamentária na própria entidade devedora do precatório.

No primeiro caso, a descentralização orçamentária para o Tribunal de Justiça deverá ser acompanhada de uma descentralização financeira. Desse modo, além do pagamento do precatório, também a execução orçamentária será realizada pelo próprio Tribunal de Justiça.

No segundo caso, o Tribunal de Justiça fica responsável apenas pelo pagamento dos precatórios a partir dos recursos disponibilizados na conta especial e pela notificação das entidades após o pagamento, aplicando-se o disposto no item 6.3.2.

6.2.4. Rendimentos das Aplicações Financeiras dos Recursos Disponibilizados na Conta Especial

Uma vez que a conta especial pertence ao ente devedor do precatório, sendo apenas administrada pelo Tribunal de Justiça, os rendimentos decorrentes das aplicações financeiras dos depósitos nessa conta também pertencem a esse mesmo ente. Como tais rendimentos são utilizados, em geral, para o pagamento de precatórios, deverão ser reconhecidos como receita orçamentária – que acompanha o registro da variação patrimonial aumentativa financeira – e como despesa orçamentária – que evidencia a execução orçamentária para o pagamento dos precatórios, seguindo a mesma dinâmica apresentada anteriormente, com a ressalva da não necessidade de registro da transferência do recurso das disponibilidades do ente para a sua conta especial, uma vez que tais recursos já se encontram sob a gestão do tribunal.

Assim, os registros contábeis relacionados à situação em que o ente devedor não pertença à mesma esfera do Tribunal de Justiça deverão apresentar tanto os aspectos patrimoniais quanto os aspectos orçamentários desses rendimentos, conforme a seguir.

a. Reconhecimento da Receita Orçamentária Decorrente da Aplicação Financeira

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.5.x.xx.xx Depósitos restituíveis e valores vinculados – Conta especial (F)
C 4.4.5.1.x.xx.xx Remuneração de depósitos bancários

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada

Natureza da informação: controle
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

b. Apropriação da Despesa Orçamentária Decorrente da Disponibilização dos Rendimentos para Pagamento dos Precatórios

Natureza da informação: orçamentário
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar

Natureza da informação: orçamentário
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito empenhado em liquidação

Natureza da informação: patrimonial
D 2.x.x.x.x.xx.xx Precatórios (P)
C 2.x.x.x.x.xx.xx Precatórios (F)

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR – Comprometida por empenho

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: patrimonial
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR – Comprometida por empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito empenhado liquidado a pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito empenhado liquidado pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR – Utilizada Código da Conta Título da Conta

D 7.2.1.1.x.xx.xx Disponibilidades por destinação
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias

c. Baixa do Passivo de Precatórios por meio do Uso dos Recursos de Rendimentos

O registro contábil, no ente devedor, segue a mesma dinâmica que a do pagamento usual dos precatórios, ou seja:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.x.x.x.x.xx.xx Precatórios (F)
C 1.1.3.5.x.xx.xx Depósitos restituíveis e valores vinculados – Conta especial (F)

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR – Comp. por liq. e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR – Utilizada

Ressalta-se aqui a distinção entre a necessidade de recebimento da informação do Tribunal de Justiça para a baixa do passivo e do reconhecimento orçamentário da receita decorrente dos rendimentos dos recursos presentes na conta especial. A baixa do passivo só pode ser realizada a partir do momento em que o Tribunal de Justiça informa ao ente quais foram os credores que tiveram pagos os precatórios que detinham. O reconhecimento da receita dos rendimentos, por sua vez, já pode ser realizado quando da identificação dos mesmos por parte do ente (por exemplo, por meio de consulta ao extrato da conta).

6.2.5. Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)

Uma vez que a conta especial é administrada pelo Tribunal de Justiça, este é responsável por realizar as retenções decorrentes do pagamento dos precatórios.

Entretanto, o inciso I do art. 157 e o inciso I do art. 158 da CF/1988 dispõem que pertencem aos estados, Distrito Federal e municípios o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos por eles pagos.

Dessa forma, quando forem efetuadas as retenções pelo Tribunal de Justiça, estas deverão ser informadas ao ente para que este reconheça a receita orçamentária decorrente do IRRF incidente sobre precatórios pagos.

Lançamentos:

Retenção do IRRF
Natureza da informação: patrimonial
D 2.x.x.x.x.xx.xx Precatórios (F)
C 4.1.1.2.x.xx.xx VPA – Impostos sobre patrimônio e a renda

Recolhimento do IRRF
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)
C 1.1.3.5.x.xx.xx Depósitos restituíveis e valores vinculados – Conta Especial (F)

Recolhimento do IRRF
Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada

Recolhimento do IRRF
Natureza da informação: controle
D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da disponibilidade de recursos
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de Recursos

7. CONSÓRCIOS PÚBLICOS

7.1. INTRODUÇÃO

Consórcios públicos são parcerias formadas por dois ou mais entes da Federação para a gestão associada de serviços públicos, bem como para a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos, conforme artigo 241 da Constituição Federal/1988, regulamentado pela Lei nº 11.107/2005 e pelo Decreto nº 6.017/2007.

Os consórcios públicos e os entes públicos que contratarem consórcios públicos, na condição de entes consorciados, deverão aplicar as normas deste Manual no que se refere à contabilização e evidenciação de suas informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais, conforme as regras da Portaria STN nº 274/2016.

7.2. RECURSOS DOS CONSÓRCIOS PÚBLICOS

O contrato de rateio é o instrumento pelo qual os entes da Federação consorciados comprometem-se a transferir recursos financeiros para a realização das despesas do consórcio público, consignados em suas respectivas leis orçamentárias anuais (LOA).

O contrato de rateio será formalizado em cada exercício financeiro e seu prazo de vigência não será superior ao das dotações que o suportam, com exceção dos contratos que tenham por objeto exclusivamente projetos consistentes em programas e ações contemplados em plano plurianual (PPA) ou a gestão associada de serviços públicos custeados por tarifas ou outros preços públicos .

Os consórcios públicos podem também ser contratados diretamente pelos entes para a prestação de serviços, independentemente de esses serem consorciados ou não.

Além dos recursos financeiros transferidos pelos entes da Federação consorciados com base no contrato de rateio, constituem recursos dos consórcios públicos:

a. Bens móveis ou imóveis recebidos em doação;
b. Transferências de direitos operadas por força de gestão associada de serviços públicos;
c. Tarifas e outros preços públicos;
d. Auxílios, contribuições e subvenções sociais ou econômicas de outras entidades e órgãos do governo que não compõem o consórcio público;
e. Receita de prestação de serviços;
f. Outras receitas próprias.

7.3. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS

7.3.1. Orçamento do Ente Consorciado

Para o atendimento dos objetivos estabelecidos para o consórcio público, cada ente da Federação consorciado consignará em sua lei orçamentária anual (LOA) ou em créditos adicionais, por meio de programações específicas, dotações suficientes para suportar as despesas com transferências a consórcio público.

A LOA e as leis de créditos adicionais do ente da Federação consorciado deverão discriminar as transferências a consórcio público quanto à natureza, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza e modalidade de aplicação, conforme definido na Portaria STN/SOF nº 163/2001.

7.3.2. Classificação Orçamentária das Transferências a Consórcios Públicos Referentes ao Contrato De Rateio

Na execução da LOA do ente consorciado, este deverá seguir, no mínimo, a seguinte classificação quanto à natureza da despesa relativa a transferências a consórcios públicos em virtude de contrato de rateio:

C . G . MA . 70

a. Categoria econômica (C):

- 3. Corrente
- 4. Capital

b. Grupo de natureza da despesa (G):

- 1. Pessoal e Encargos Sociais
- 3. Outras Despesas Correntes
- 4. Investimentos
- 5. Inversões Financeiras

c. Modalidade de aplicação (MA):

- 71. Transferências a Consórcios Públicos mediante Contrato de Rateio
- 72. Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos
- 73. Transferências a Consórcios Públicos mediante Contrato de Rateio à Conta de Recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
- 74. Transferências a Consórcios Públicos mediante Contrato de Rateio à Conta de Recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012

d. Elemento de despesa:

- 70. Rateio pela Participação em Consórcio Público

Os parcelamentos em decorrência de obrigações assumidas pelos consórcios públicos devem utilizar a classificação orçamentária disposta neste tópico.

7.3.3. Classificação Orçamentária dos Pagamentos a Consórcios Públicos Referentes a Contratação Direta

Caso ocorra a contratação direta de consórcios públicos por ente da Federação, essa será identificada por meio de modalidade de aplicação específica distinguindo-se, ainda, se a contratação direta ocorre com consórcio público do qual o ente participa (modalidade de aplicação 93) ou não participa (modalidade de aplicação 94):

- 93. Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Participe.
- 94. Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Não Participe.

Maiores informações a respeito das classificações orçamentárias das despesas de ente consorciado com consórcio público são encontradas na Parte I deste Manual.

7.3.4. Orçamento do Consórcio Público

As receitas de transferências recebidas pelos consórcios públicos em virtude do contrato de rateio deverão ser classificadas em códigos de fonte / destinação de recursos, desenvolvidos pelos consórcios, que reflitam as finalidades da transferência.

Os recursos recebidos mediante contrato de rateio, quando utilizados em exercícios seguintes, deverão atender ao objeto de sua vinculação, conforme parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 101/2000. Caso a não utilização desses recursos no exercício em que foram recebidos implique o não atendimento aos limites mínimos anuais previstos no § 2º do art. 198 e no art. 212 da Constituição Federal (ações e serviços públicos de saúde e manutenção e desenvolvimento de ensino, respectivamente) a diferença será acrescida ao montante mínimo do exercício subsequente, sem prejuízo da base anual de impostos e transferências previstas constitucionalmente.

7.3.5. Classificação Orçamentária das Transferências Recebidas pelo Consórcio Público

No consórcio público, os recursos recebidos deverão ser classificados como receita orçamentária de transferência, conforme o ente transferidor, nas seguintes naturezas de receita:

Codificação anterior:

- 1721.37.00 – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
- 1722.37.00 – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
- 1723.37.00 – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios.
- 2421.37.00 – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
- 2422.37.00 – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
- 2423.37.00 – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios.

Codificação nova:

- 1.7.1.8.07.1.0 - Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
- 1.7.2.8.04.1.0 - Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
- 1.7.3.8.02.1.0 - Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios;
- 2.4.1.8.01.1.0 - Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
- 2.4.2.8.xx.x.x - Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
- 2.4.3.8.01.1.0 - Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios.

7.3.6. Classificação Orçamentária das Despesas Executadas pelo Consórcio Público

O consórcio público deverá elaborar o seu próprio documento orçamentário, entendendo-se esse como sendo um instrumento não legislativo que dispõe sobre a previsão de receitas e despesas necessárias à consecução dos fins do consórcio público, inclusive as relativas ao contrato de rateio, aprovado pelos entes consorciados.

O orçamento do consórcio público deverá discriminar as despesas a serem executadas, observando os critérios de classificação funcional, programática, por natureza de despesa e por fonte / destinação de recursos. Os consórcios públicos que executam ações de saúde poderão utilizar, além da modalidade de aplicação 90 (aplicação direta), as modalidades de aplicação 95 e 96 descritas na Parte I deste Manual:

- 95. Aplicação Direta à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.
- 96. Aplicação Direta à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

É de suma importância ressaltar que a classificação por função (não abrange a classificação por subfunção) e por grupo de natureza de despesa do consórcio público deverá ter a mesma classificação do ente consorciado transferidor. Dessa forma, o consórcio público deve executar a despesa seguindo os mesmos objetivos originalmente estabelecidos pela transferência realizada pelo ente consorciado.

Além disso, o consórcio público registrará a execução orçamentária da despesa nos respectivos códigos de fonte / destinação de recursos, criados no âmbito do consórcio público, para a gestão orçamentário-financeira, de forma a vincular o ingresso de recursos recebidos dos entes consorciados à respectiva aplicação.

É vedada a aplicação dos recursos entregues por meio de contrato de rateio para o atendimento de despesas genéricas, inclusive transferências ou operações de crédito.

O consórcio público deverá prestar as informações necessárias para subsidiar a elaboração das leis orçamentárias anuais dos entes consorciados pelo menos trinta dias antes do menor prazo para encaminhamento dos respectivos projetos de lei ao Poder Legislativo .

7.4. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

Considerando que a assembleia do consórcio público é soberana quanto às decisões relativas à repartição de ativos e passivos, o reconhecimento do ativo patrimonial no consórcio público e do passivo patrimonial no ente consorciado ocorre no início da vigência do contrato de rateio. Contudo, o passivo patrimonial não é encerrado com a saída do ente consorciado, a menos que a assembleia delibere em contrário.

Na data de elaboração das demonstrações contábeis, os entes consorciados reconhecem no ativo suas parcelas correspondentes ao patrimônio líquido do consórcio, utilizando a metodologia de apropriação proporcional patrimonial. Para utilização dessa metodologia, as participações no consórcio público são precificadas por cotas de participação, valoradas conforme a relação "Patrimônio Líquido/Número Total de Cotas". Sempre que houver alteração em um dos elementos da relação, (patrimônio líquido ou número total de cotas) a valoração deve ser revista e os eventuais ajustes, reconhecidos no resultado.

Em regra, as transferências de ativos (monetários ou não) dos entes consorciados para o consórcio público são registradas por meio de ativo (participações) e patrimônio líquido. Entretanto, o consórcio pode registrar as transferências de ativos por meio de variações patrimoniais diminutivas (VPD) e aumentativas (VPA), quando atender a um ente externo (não consorciado) ou mesmo a um ente consorciado numa contratação direta, na condição de cliente.

Em algumas circunstâncias, o patrimônio líquido do consórcio pode apresentar saldo negativo. Nesse caso, os entes consorciados:

a. Zeram o saldo do ativo (Participações em Consórcios Públicos), se for o caso;
b. Reconhecem um passivo somente se tiverem incorrido, em nome do consórcio, em obrigações legais, contratuais, acordos firmados ou assunção de dívidas.

Em caso de exclusão de ente consorciado ou de extinção do consórcio público, o instrumento previsto no art. 12 da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005 e ratificado por lei de todos os entes consorciados deverá prever as relações jurídicas decorrentes, inclusive as relativas à repartição de ativos e passivos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

PARTE IV
Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios
Válido a partir do exercício de 2019

Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade aplicada ao setor público (CASP) foi estruturada, no Brasil, com foco no registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira. No entanto, a evolução da ciência contábil, marcada pela edição das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), impulsionaram relevantes mudanças na CASP.

Nesse processo, identificou-se a necessidade de instituição de um novo modelo de gestão pública, com a adoção de conceitos e procedimentos reconhecidos e utilizados internacionalmente, com foco na contabilidade patrimonial.

Outro fator que impactou a CASP foi a exigência de consolidação nacional das contas públicas[1] trazida pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Essa competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), materializada por meio da publicação do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN).

Dessa forma, a necessidade de evidenciar com qualidade os 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 com abrangência nacional, cuja metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades permitissem a obtenção de dados que atendessem aos diversos usuários da informação contábil.

Visando a atender a essas necessidades, a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Nesta Parte do Manual serão apresentados a estrutura do PCASP, baseada na natureza da informação contábil; o mecanismo de consolidação das contas nacionais em cada ente da Federação; o uso dos atributos da conta contábil, que permitem o cumprimento de determinações legais; as principais regras de integridade do PCASP, dentre outras informações.

2. ASPECTOS GERAIS DO PCASP

2.1. CONCEITO DE PLANO DE CONTAS

Plano de contas é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma relação padronizada de contas contábeis, que permite o registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade de maneira padronizada e sistematizada, bem como a elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis de acordo com as necessidades de informações dos usuários.

2.2. OBJETIVOS DO PCASP

O PCASP alinha-se a esta finalidade por meio da padronização da forma de registro contábil para a extração de informações para estes usuários.

Dessa forma, podemos citar como objetivos do PCASP:

a. Padronizar os registros contábeis das entidades do setor público;
b. Distinguir os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle;
c. Atender à administração direta e à administração indireta das três esferas de governo, inclusive quanto às peculiaridades das empresas estatais dependentes e dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS);

[1] Lei Complementar nº 101/2000 art. 50 § 2º.

d. Permitir o detalhamento das contas contábeis, a partir do nível mínimo estabelecido pela STN, de modo que possa ser adequado às peculiaridades de cada ente;
e. Permitir a consolidação nacional das contas públicas;
f. Permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e dos demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF);
g. Permitir a adequada prestação de contas, o levantamento das estatísticas de finanças públicas, a elaboração de relatórios nos padrões adotados por organismos internacionais – a exemplo do *Government Finance Statistics Manual* (GFSM) do Fundo Monetário Internacional (FMI), bem como o levantamento de outros relatórios úteis à gestão;
h. Contribuir para a adequada tomada de decisão e para a racionalização de custos no setor público; e
i. Contribuir para a transparência da gestão fiscal e para o controle social.

2.3. 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.

2.4. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO E MANUTENÇÃO DO PCASP

A competência para a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas foi atribuída pela LRF à STN, enquanto órgão central de contabilidade da União[2].

Nesse sentido, dispõe o Decreto nº 6.976/2009:

> Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal: [...]

[2] Lei Complementar nº 101/2000 art. 50 § 2º.

> II - manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e o processo de registro padronizado dos atos e fatos da administração pública; [...]
>
> XXVIII - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;

Dessa forma, cabe à STN criar, alterar, excluir, codificar, especificar, desdobrar e detalhar[3] as contas contábeis.

2.5. ALCANCE DO PCASP

A utilização do PCASP é obrigatória para todos os órgãos e entidades da administração direta e da administração indireta dos entes da Federação, incluindo seus fundos, autarquias, inclusive especiais, fundações, e empresas estatais dependentes[4].

A utilização do PCASP é facultativa para as demais entidades.

2.6. PRAZO PARA IMPLANTAÇÃO DO PCASP

Os entes e entidades obrigados a utilizar o PCASP tiveram o prazo de até o término do exercício de 2014[5] para alterarem seus planos de contas. A partir de 2015, a consolidação nacional das contas públicas passou a ser realizada seguindo o novo padrão.

O PCASP é atualizado anualmente e publicado exclusivamente na Internet[6] para uso obrigatório no exercício seguinte.

Observação:

Adicionalmente, a STN disponibiliza o PCASP Estendido[7], de adoção facultativa, para os entes que precisem de uma referência para o desenvolvimento de suas rotinas e sistemas.

Algumas contas desse PCASP Estendido servem como base para captação das informações utilizadas pelo SICONFI[8]. Portanto, mesmo que as informações não sejam representadas pela mesma codificação do PCASP Estendido, nem mesmo possuam o mesmo título, deverá realizar-se uma compatibilidade ou equivalência entre as informações dos entes e a solicitada pelo SICONFI, procedimento ordinariamente chamado de "de-para".

O Ministério da Previdência Social (MPS) determinou[9] que os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) deverão adotar algumas contas específicas do PCASP Estendido. Nesse caso, a codificação e títulos das contas do PCASP Estendido que sejam utilizadas pelos RPPS tornam-se obrigatórios para essas entidades.

3. ESTRUTURA DO PCASP

[3] A STN estabelece nível mínimo a partir do qual os entes poderão detalhar as contas do PCASP de acordo com suas peculiaridades.
[4] Lei Complementar nº 101/2000, art. 2º.
[5] Portaria STN nº 634/2013 art. 11.
[6] Endereço eletrônico: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp.
[7] Instrução de Procedimentos Contábeis – IPC 00 – Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade, Anexo III, disponível nos endereços eletrônicos:
https://www.tesouro.fazenda.gov.br/publicacoes-e-orientacoes#instrucoesdeprocedimentoscontabeis e
https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp.
[8] Informações sobre o sistema e sobre a forma de captação de informações podem ser encontradas no endereço www.siconfi.tesouro.gov.br.
[9] Portaria MPS nº 509/2013 art. 2º.

3.1. NATUREZA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A metodologia utilizada para a estruturação do PCASP foi a segregação das contas contábeis em grandes grupos de acordo com as características dos atos e fatos nelas registrados. Essa metodologia permite o registro dos dados contábeis de forma organizada e facilita a análise das informações de acordo com sua natureza.

O PCASP está estruturado de acordo com as seguintes naturezas das informações contábeis:

a. Natureza de Informação Orçamentária: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária.
b. Natureza de Informação Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com a composição do patrimônio público e suas variações qualitativas e quantitativas.
c. Natureza de Informação de Controle: 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.

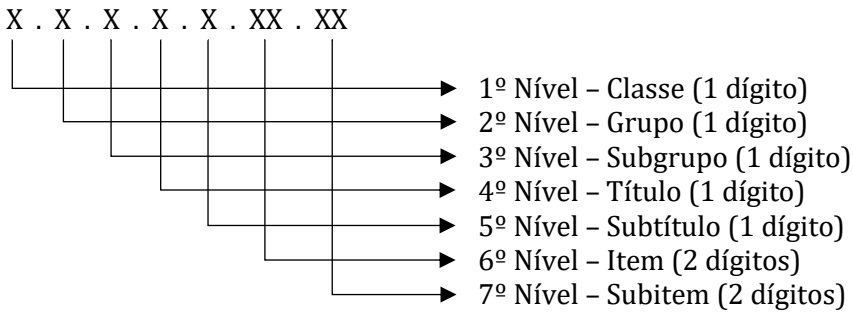
O PCASP é dividido em 8 classes, sendo as contas contábeis classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam:

PCASP		
Natureza da informação	**Classes**	
Patrimonial	1. Ativo	2. Passivo
	3. Variações Patrimoniais Diminutivas	4. Variações Patrimoniais Aumentativas
Orçamentária	5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
Controle	7. Controles Devedores	8. Controles Credores

3.2. CÓDIGO DA CONTA CONTÁBIL

3.2.1. Estrutura do Código da Conta Contábil

As contas contábeis do PCASP são identificadas por códigos com 7 níveis de desdobramento, compostos por 9 dígitos, de acordo com a seguinte estrutura:



O PCASP possui a seguinte estrutura básica, em nível de classe (1º nível) e grupo (2º nível):

PCASP	
1 – Ativo 1.1 - Ativo Circulante 1.2 - Ativo Não Circulante	**2 – Passivo e Patrimônio Líquido** 2.1 - Passivo Circulante 2.2 - Passivo Não Circulante 2.3 - Patrimônio Líquido
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 e Delegações Concedidas 3.6 - Desvalorização e Perda De Ativos e Incorporação de Passivos 3.7 - Tributárias 3.8 - Custo das Mercadorias Vendidas, dos Produtos Vendidos e dos Serviços Prestados 3.9 - Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	**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 e Delegações Recebidas 4.6 - Valorização e Ganhos Com Ativos e Desincorporação de Passivos 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 7.5 - Consórcios Públicos 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 8.5 - Execução dos Consórcios Públicos 8.8 - Apuração de Custos 8.9 - Outros Controles

3.2.2. Detalhamento da Conta Contábil

Os entes da Federação somente poderão detalhar a conta contábil nos níveis posteriores ao nível apresentado na relação de contas do PCASP. Por exemplo, caso uma conta esteja detalhada no PCASP até o 6º nível (item), o ente poderá detalhá-la apenas a partir do 7º nível (subitem), sendo vedada a alteração dos 6 primeiros níveis.

A única exceção a esta regra corresponde à abertura do 5º nível (subtítulo) das contas de Natureza de Informação Patrimonial, que obrigatoriamente será classificado em Intra OFSS, Inter OFSS (União, estados ou municípios) ou Consolidação. Quando o ente entender ser necessário e a conta não estiver detalhada neste nível no PCASP, deverá seguir essa classificação, em tal nível. Caso o 5º nível seja detalhado, pelo PCASP Federação, em Intra OFSS e Inter OFSS, as operações entre entidades relacionadas a tal classificação deve obedecer, obrigatoriamente, ao detalhamento a que pertence.

Caso a conta não esteja detalhada até o quarto nível e seja necessário utilizar o 5º nível (subtítulo), poderá ser utilizado o dígito 0 (zero) para chegar-se ao nível de consolidação, por exemplo: "3.4.4.**0**.1.00.00 Descontos Financeiros Concedidos – Consolidação".

Os planos de contas dos entes da Federação deverão ter pelo menos 7 níveis. Eventuais níveis não detalhados deverão ser codificados com o dígito 0 (zero).

Caso algum ente entenda necessário, poderão, também, desdobrar as contas contábeis além do 7º nível (subitem). Outros níveis poderão ser utilizados, por exemplo, para o registro de informações complementares na conta contábil. Exemplos**:**

a. As naturezas de receitas e despesas orçamentárias não têm relação com a codificação das Variações Patrimoniais Diminutivas – VPD ou Variações Patrimoniais Aumentativas – VPA, tampouco com as contas de controle de execução do orçamento (classes 5 e 6). Esse tipo de informação deve ser controlado pelo sistema ou no detalhamento posterior ao 7º nível do PCASP.
b. O controle de disponibilidades por destinação de recursos é realizado por meio das contas dos subgrupos 7.2.1 e 8.2.1. As fontes de recursos não são espelhadas no código das contas contábeis desses subgrupos e sim em informações complementares.
c. A execução das deduções de receitas é realizada por meio da conta 6.2.1.3.0.00.00 - Deduções da Receita Orçamentária. A informação complementar dessa conta é a natureza de receita orçamentária. Ressalta-se que a natureza de receita deve ser utilizada em sua codificação original, sem a introdução do dígito 9 na categoria econômica. Dessa forma, as categorias econômicas continuam sendo 1, 2, 7 e 8[10].

3.2.3. 5º Nível – Consolidação

A fim de possibilitar a consolidação das contas públicas nos diversos níveis de governo, com a adequada elaboração das DCASP e do BSPN, foi criado no PCASP um mecanismo para a segregação dos valores das transações que serão incluídas ou excluídas na consolidação. Este mecanismo consiste na utilização do 5º nível (Subtítulo) das classes 1, 2, 3 e 4 do PCASP (contas de natureza patrimonial) para identificar os saldos recíprocos, da seguinte forma:

5º Nível (Subtítulo) – Consolidação		
x.x.x.x.**1**.xx.xx	CONSOLIDAÇÃO	Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).
x.x.x.x.**2**.xx.xx	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**.xx.xx	INTER OFSS – UNIÃO	Compreende os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) de entes públicos distintos, resultantes das transações entre o ente e a União.
x.x.x.x.**4**.xx.xx	INTER OFSS – ESTADO	Compreende os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) de entes públicos distintos, resultantes das transações entre o ente e um estado.
x.x.x.x.**5**.xx.xx	INTER OFSS – MUNICÍPIO	Compreende os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) de entes públicos distintos, resultantes das transações entre o ente e um município.

[10] Para mais informações a respeito de classificação econômica da receita orçamentária, consultar a Parte I do MCASP.

As contas identificadas no nível de consolidação com o dígito 1 (Consolidação) identificarão as operações decorrentes de:

a. Transações entre uma entidade que pertence ao OFSS de um ente público e uma entidade privada, por exemplo: pessoas físicas; empresas, associações e fundações privadas; organizações sociais; organismos internacionais;
b. Transações entre uma entidade que pertence ao OFSS de um ente público e uma entidade pública que não pertence ao OFSS de qualquer ente público, por exemplo: empresas estatais independentes;
c. Alterações patrimoniais dentro de uma mesma entidade, por exemplo: depreciação;
d. Registro e a baixa de ativos, no caso de transferência de ativos entre entidades públicas, por exemplo: doação de bens de um ente a outro, transferência dos créditos para inscrição em dívida ativa entre a unidade de origem e a unidade responsável por sua inscrição. Observação: o registro das variações patrimoniais referentes à transferência dos ativos serão Intra OFSS ou Inter OFSS, conforme o caso.
e. Transações entre uma entidade que pertence ao OFSS de um ente público e uma entidade que não pertença a nenhum OFSS, porém, seja obrigada a utilizar o PCASP. Exemplo: conselhos profissionais.
f. Registros de uma entidade que utilize o PCASP por exigência normativa ou voluntariamente, porém, não faça parte do OFSS de nenhum dos entes. Exemplo: conselhos profissionais e empresas estatais independentes.

As contas com o dígito 2 (Intra OFSS) no nível de consolidação identificarão as operações decorrentes de transações entre entidades que pertencem ao OFSS do mesmo ente público.

As contas com os dígitos 3, 4 e 5 (Inter OFSS) no nível de consolidação identificarão as operações decorrentes de transações entre entidades que pertencem a OFSS de entes públicos distintos, tais como:

a. Repartição dos créditos tributários do ente público federal para o ente estadual ou municipal;
b. Alterações patrimoniais decorrentes da transferência de bens móveis ou imóveis entre entes públicos distintos que utilizam o PCASP.

O uso dos dígitos 3, 4 ou 5 dependerá de com quem a transação está sendo realizada. Assim, numa transação entre um estado e um município, o estado utilizará o dígito 5 (Inter OFSS – Município) e o município utilizará o dígito 4 (Inter OFSS – Estado). Já numa transação entre um município e a União, o município utilizará o dígito 3 (Inter OFSS – União) e a União utilizará o dígito 5 (Inter OFSS – Município). Portanto, quem vai realizar o lançamento deve considerar a qual esfera pertence a pessoa do outro lado da transação e não sua própria esfera de governo.

O PCASP restringiu o detalhamento do 5º nível nos diversos níveis de consolidação às contas consideradas relevantes para fins do processo de consolidação. Quando o detalhamento estiver previsto no PCASP o seu uso é obrigatório. No entanto, os entes poderão detalhar as contas que não tiverem todos os níveis de consolidação previstos no PCASP. Por exemplo, se o PCASP prever somente oo dígito 1 (Consolidação), o ente poderá criar o nível 2 (intra-OFSS).

.

Exemplos (os lançamentos evidenciam apenas os fenômenos patrimoniais):

a. Operações que utilizam o dígito 1 (Consolidação) no 5º nível:

i. Prestação de serviços ao ente por empresa privada. Trata-se de uma operação com entidade que não pertence a nenhum OFSS. O passivo e a variação patrimonial diminutiva (VPD) serão incluídos na consolidação do ente e na consolidação nacional.

Lançamento na União:

Reconhecimento da obrigação decorrente da prestação de serviços
Natureza da informação: patrimonial
D 3.3.2.3.**1**.xx.xx VPD – Serviços Terceiros – PJ – Consolidação
C 2.1.3.1.**1**.xx.xx Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a Curto Prazo – Consolidação

ii. Doação de bem imóvel a um Estado pela União**.** Trata-se de operação entre entidades pertencentes a OFSS distintos. O bem deve ser baixado pela União e incorporado pelo estado. As contas de bens sempre apresentarão o dígito 1 (Consolidação) no 5º nível. Caso contrário, na consolidação nacional, o bem não estaria registrado em nenhum dos entes. Ele também fará parte da consolidação do ente que tiver recebido o bem. As variações patrimoniais aumentativas (VPA) e diminutivas (VPD) serão incluídas na consolidação de cada ente (operação Inter OFSS) e excluídas na consolidação nacional.

Lançamento na União:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.5.2.3.4.xx.xx Transferências Voluntárias – Inter OFSS – Estado
C 1.2.3.2.1.xx.xx Bens Imóveis – Consolidação

Lançamento no estado:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.2.1.xx.xx Bens Imóveis – Consolidação
C 4.5.2.3.3.xx.xx Transferências Voluntárias – Inter OFSS – União

iii. Depreciação de bens imóveis. Trata-se de um evento interno da entidade. A retificação da conta do ativo e a VPD serão incluídas na consolidação do ente e na consolidação nacional.

Lançamento:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.3.3.1.**1**.xx.xx Depreciação – Consolidação
C 1.2.3.8.**1**.xx.xx (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas – Consolidação

b. Operações que utilizam o dígito 2 (Intra OFSS) no 5º nível:

i. Contribuição patronal da Prefeitura ao Regime Próprio de Previdências Social (RPPS). Trata-se de uma operação entre entidades pertencentes ao mesmo OFSS. O passivo e a VPD serão excluídos na consolidação do ente e na consolidação nacional.

Lançamento no Governo Municipal:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.1.2.1.2.xx.xx Encargos Patronais – RPPS – Intra OFSS
C 2.1.1.4.2.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS

Lançamento no RPPS:

Reconhecimento do direito a receber decorrente a contribuição patronal ao RPPS
Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.6.**2**.xx.xx Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo – Intra OFSS
C 4.2.1.1.**2**.xx.xx Contribuições Sociais – RPPS – Intra OFSS

ii. Transferência de bem imóvel pela Secretaria de Fazenda à Assembleia Legislativa do mesmo estado. Trata-se de uma operação entre entidades pertencentes ao mesmo OFSS. O bem deve ser baixado pela Secretaria de Fazenda e incorporado pela Assembleia Legislativa. As contas de bens sempre apresentarão o dígito 1 (Consolidação) no 5º nível, pois não impactam a consolidação. As VPA e VPD serão excluídas no âmbito da consolidação do ente e não terão impacto na consolidação nacional.

Lançamento na Secretaria de Fazenda:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.5.1.2.2.xx.xx Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária – Intra OFSS
C 1.2.3.2.1.xx.xx Bens Imóveis – Consolidação

Lançamento na Assembleia Legislativa:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.2.3.2.1.xx.xx Bens Imóveis – Consolidação
C 4.5.1.2.2.xx.xx Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária – Intra OFSS

c. Operações que utilizam os dígitos 3, 4 ou 5 (Inter OFSS) no 5º nível:

As contas Inter OFSS serão identificadas conforme o ente execute uma operação com a União (3), com um estado ou Distrito Federal (4) ou com um município (5).

i. Contribuição patronal da Prefeitura para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS). Trata-se de uma operação entre entidades pertencentes a OFSS distintos. O ativo, o passivo, a VPA e a VPD deverão ser incluídos na consolidação do ente e excluídos na consolidação nacional.

Lançamento na Prefeitura:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.1.2.2.3.xx.xx Encargos Patronais – RGPS – Inter OFSS – União
C 2.1.1.4.3.xx.xx Encargos Sociais a Pagar – Inter OFSS – União

Lançamento no RGPS:

Reconhecimento do direito

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.3.6.5.xx.xx Créditos Previdenciários a Receber a Curto Prazo– Inter OFSS – Município
C 4.2.1.2.5.xx.xx Contribuições Sociais – RGPS – Inter OFSS – Município

ii. Transferência de valores do Fundo de Participação dos Estados (FPE) pela União ao estado. Trata-se de uma operação entre entidades pertencentes a OFSS distintos. O ativo, o passivo, a VPA e a VPD deverão ser incluídos na consolidação do ente e excluídos na consolidação nacional.

Lançamento na União:

Natureza da informação: patrimonial
D 3.5.2.1.**4**.xx.xx Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas – Inter OFSS – Estado
C 2.1.5.0.**4**.xx.xx Obrigações de Repartição a Outros Entes – Inter OFSS – Estado

Lançamento no estado:

Natureza da informação: patrimonial
D 1.1.2.3.**3**.xx.xx Créditos de Transferências a Receber – Inter OFSS – União
C 4.5.2.1.**3**.xx.xx Transferências Constitucionais e Legais de Receitas – Inter OFSS – União

O processo de consolidação do ente deverá incluir as contas cujo 5º nível apresenta os dígitos 1 (Consolidação), 3, 4 e 5 (Inter OFSS), e excluir as que apresentam o dígito 2 (Intra OFSS).

O processo de consolidação nacional deverá incluir as contas cujo 5º nível apresenta o dígito 1 (Consolidação), e excluir as que apresentam os dígitos 2 (Intra OFSS), 3, 4 e 5 (Inter OFSS).

3.3. ATRIBUTOS DA CONTA CONTÁBIL

Atributos da conta contábil são características próprias que as distinguem de outras contas do plano de contas. Os atributos podem ser decorrentes de conceitos teóricos, da lei ou do sistema operacional utilizado.

3.3.1. Atributos Conceituais da Conta Contábil

a. Código: estrutura numérica que identifica cada uma das contas que compõem o plano de contas.
b. Título / Nome: designação que identifica o objeto de uma conta.
c. Função: descrição da natureza dos atos e fatos registráveis na conta.
d. Natureza do Saldo: identifica se a conta tem saldo devedor, credor ou ambos.

i. Conta Devedora: possui saldo predominantemente devedor.
ii. Conta Credora: possui saldo predominantemente credor.
iii. Conta Mista / Híbrida: possui saldo devedor ou credor.

3.3.2. Atributos Legais da Conta Contábil

Além do atributo legal citado a seguir, poderão ser criados outros, de acordo com as necessidades do ente para o atendimento das normas vigentes, a exemplo do indicador do superávit primário e da dívida consolidada líquida.

3.3.2.1. Indicador do Superávit Financeiro – Atributos Financeiro (F) e Permanente (P)

A classificação do ativo e do passivo em financeiro e permanente permite a apuração do superávit financeiro no Balanço Patrimonial (BP) de acordo com a Lei nº 4.320/1964, que assim dispõe:

> Art. 43 [...]
> § 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 credito a eles vinculadas.
>
> 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.
>
> § 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras cujo pagamento independa de autorização orçamentária.
>
> § 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

Os passivos que dependam de autorização orçamentária para amortização ou resgate integram o passivo permanente. Após o empenho[11], considera-se efetivada a autorização orçamentária, e os passivos passam a integrar o passivo financeiro. Também integram o passivo financeiro os passivos que não são submetidos ao processo de execução orçamentária, a exemplo das cauções.

O controle da mudança do atributo permanente (P) para o atributo financeiro (F) pode ser feito por meio da informação complementar da conta contábil ou por meio da duplicação das contas, sendo uma permanente e outra financeira.

O PCASP e este Manual utilizam as letras (F) ou (P) para indicar se são contas de ativo ou passivo financeiro ou permanente, respectivamente. Algumas contas podem ter parte do seu saldo com atributo financeiro e outra parte com atributo permanente. Nestes casos, constará no PCASP o atributo "F/P".[12]

3.3.2.2. Indicador da dívida consolidada líquida

Os passivos considerados no cálculo da Dívida Consolidada Líquida - DCL e que não tenham execução orçamentária associada serão controlados por esse indicador desde o momento do registro da obrigação[13].

As obrigações consideradas na DCL serão controladas pelo atributo com valor zero **(0)** e as excluídas do cálculo serão controladas pelo atributo com valor um **(1).**

3.4. CRÉDITO EMPENHADO EM LIQUIDAÇÃO

3.4.1. Introdução

No Balanço Patrimonial (BP), o passivo financeiro corresponde:

[11] Lei nº 4.320/1964 art. 58.

[12] Esta descrição é válida a partir do PCASP 2020. Para o PCASP 2019, as contas que puderem conter saldos com atributo (F) e (P) apresentação o atributo "X".

[13] O assunto é tratado em detalhes pelo Manual de Demonstrativos Fiscais em https://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mdf.

a. Às obrigações correlatas a despesas orçamentárias empenhadas, liquidadas ou não, que ainda não foram pagas; e
b. Aos passivos que não são submetidos ao processo de execução orçamentária, a exemplo das cauções.

Dessa forma, o passivo financeiro não será composto apenas pelas contas da classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) com atributo (F), pois a essas contas deve-se somar o saldo das despesas orçamentárias empenhadas cujos fatos geradores da obrigação patrimonial ainda não tenham ocorrido, obtido na conta Crédito Empenhado a Liquidar. Destaca-se que ao final do exercício, o passivo financeiro poderá também contemplar os valores inscritos em Restos a Pagar Não Processados a liquidar.

A conta de Créditos Empenhados a Liquidar compreendia todas as despesas orçamentárias empenhadas, independente da ocorrência ou não do fato gerador. Ocorre que para as despesas orçamentárias empenhadas cujos fatos geradores ocorreram, mas ainda não foi concluída a etapa da liquidação [14] , já existe um passivo patrimonial correlato, diferentemente daquelas despesas orçamentárias cujos fatos geradores ainda não ocorreram.

Esse fato dificultava a correta mensuração do passivo financeiro, uma vez que a soma dos saldos das contas da classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) com o atributo (F) com o saldo da conta Créditos Empenhados a Liquidar[15] acarretaria duplicação de valores no Balanço Patrimonial para os casos em que o reconhecimento do passivo patrimonial (no momento do fato gerador) ocorre antes da liquidação.

Para identificar essa situação intermediária foi criada a conta Crédito Empenhado em Liquidação. O saldo das despesas orçamentárias empenhadas cujos fatos geradores ocorreram, mas que ainda não foi liquidado deverá ser transferido da conta Créditos Empenhados a Liquidar para esta nova conta. Desta forma, foi possível identificar os créditos que já foram contabilizados como passivo financeiro no Balanço Patrimonial. O saldo dessa conta deve ser subtraído do cálculo do superávit financeiro para não ser contado em duplicidade com seu correspondente passivo representado na classe 2.

Cabe ressaltar que os Créditos Empenhados a Liquidar não são reconhecidos no quadro principal do balanço patrimonial, mas compõem o passivo financeiro, de acordo com o §3º do art. 105 da Lei n. 4.320/1964. Logo, no cálculo do passivo financeiro o valor dos créditos empenhados a liquidar deve ser somado ao saldo dos passivos patrimoniais com atributo (F). Deste modo, para apresentar os ativos e passivos financeiros em sua totalidade, o Balanço Patrimonial é acompanhado por um quadro específico com esta visão conforme conceitos apresentados na Lei nº 4.320/1964.

3.4.2. Momento Da Ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Patrimonial

a. Quando o fato gerador do passivo ocorrer antes ou no momento do empenho da despesa orçamentária, a transferência de saldo da conta Crédito Disponível para a conta Crédito Empenhado a Liquidar e da conta Crédito Empenhado a Liquidar para a conta Crédito Empenhado em Liquidação deverão ocorrer simultaneamente no momento do empenho. Exemplo: reconhecimento de passivos relativos a precatórios.
b. Quando o fato gerador do passivo ocorrer após o empenho e antes da liquidação da despesa orçamentária, a transferência de saldo da conta Crédito Empenhado a Liquidar para a conta Crédito Empenhado em Liquidação acontecerá de forma isolada. Dessa forma, o controle "em liquidação" permitirá a identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação patrimonial durante o curso do processo de execução da despesa orçamentária. Exemplo: recebimento provisório de material permanente antes do ateste.
c. Quando o fato gerador do passivo ocorrer simultaneamente à liquidação da despesa orçamentária não é obrigatório o uso da conta Crédito Empenhado em Liquidação.

[14] Lei nº 4.320/1964 art. 63.
[15] Nas referências a Créditos Empenhados a Liquidar incluem-se os Restos a Pagar Não Processados a Liquidar.

Momento da ocorrência do fato gerador da obrigação patrimonial (momento do reconhecimento do passivo)	Lançamentos de natureza orçamentária
Fato gerador ocorre antes do empenho ou no momento do empenho	No momento do empenho: **D Crédito Disponível** **C Crédito Empenhado a Liquidar** **D Crédito Empenhado a Liquidar** **C Crédito Empenhado em Liquidação** No momento da liquidação: D Crédito Empenhado em Liquidação C Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
Fato gerador ocorre depois do empenho e antes da liquidação	No momento do empenho: D Crédito Disponível C Crédito Empenhado a Liquidar No momento da ocorrência do fato gerador (depois do empenho e antes da liquidação): **D Crédito Empenhado a Liquidar** **C Crédito Empenhado em Liquidação** No momento da liquidação: D Crédito Empenhado em Liquidação C Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
Fato gerador ocorre no momento da liquidação	No momento do empenho: D Crédito Disponível C Crédito Empenhado a Liquidar No momento da liquidação[16]: **D Crédito Empenhado a Liquidar** **C Crédito Empenhado Liquidado a Pagar**

3.5. REGRAS DE INTEGRIDADE DO PCASP

A fim de garantir a integridade dos procedimentos contábeis, assim como a qualidade, consistência e transparência das informações geradas, este Manual dispõe sobre algumas regras de integridade relativas ao PCASP:

a. Lançamentos Contábeis
b. Pagamento e Recebimento
c. Desenvolvimento de Equações Contábeis

[16] Apesar de não ser obrigatório, o ente poderá optar por realizar o lançamento na conta Crédito Empenhado em Liquidação.

d. Consistência dos Registros e Saldos de Contas

3.5.1. Lançamentos Contábeis

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.

Assim, os lançamentos estarão fechados dentro das classes 1 a 4 ou das classes 5 e 6 ou das classes 7 e 8:

a. Lançamentos de natureza patrimonial: apenas debitam e creditam contas das classes 1, 2, 3 e 4.
b. Lançamentos de natureza orçamentária: apenas debitam e creditam contas das classes 5 e 6.
c. Lançamentos de natureza de controle: apenas debitam e creditam contas das classes 7 e 8.

Exemplo

Não é permitido um lançamento na conta Clientes (classe 1) em contrapartida à conta Receita Realizada (classe 6). Nessa hipótese, apesar de ser utilizado o método das partidas dobradas e de os valores lançados a débito e a crédito apresentados no balancete contábil não apresentarem diferença, observa-se uma inconsistência.

Dessa forma, os totais lançados a débito e a crédito em contas de mesma natureza de informação devem apresentar valores iguais.

Também é necessário restringir os lançamentos possíveis de modo que fatos iguais ou semelhantes sejam registrados por meio dos mesmos lançamentos e contas contábeis.

Exemplo

A fixação da despesa apenas poderá ser registrada por meio do seguinte lançamento:

Fixação de despesa
Natureza da informação: orçamentária
D 5.2.2.1.1.xx.xx Dotação Inicial
C 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

Sugere-se o uso das tabelas abaixo para conferência dos saldos de algumas contas. Elas apresentam contas de natureza devedora (lado esquerdo) e suas respectivas contas de natureza credora (lado direito), as quais devem sempre apresentar os mesmos saldos contábeis.

Contas de Natureza Orçamentária para Conferência de Saldos	
Conta de Natureza Devedora	Conta de Natureza Credora
5.0.0.0.0.00.00 Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6.0.0.0.0.00.00 Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
5.1.0.0.0.00.00 Planejamento Aprovado	6.1.0.0.0.00.00 Execução do Planejamento
5.1.1.0.0.00.00 PPA - Aprovado	6.1.1.0.0.00.00 Execução do PPA
5.1.2.0.0.00.00 PLOA	6.1.2.0.0.00.00 Execução do PLOA
5.2.0.0.0.00.00 Orçamento Aprovado	6.2.0.0.0.00.00 Execução do Orçamento
5.2.1.0.0.00.00 Previsão da Receita	6.2.1.0.0.00.00 Execução da Receita
5.2.2.0.0.00.00 Fixação da Despesa	6.2.2.0.0.00.00 Execução da Despesa
5.3.1.7.0.00.00 Restos a Pagar Não Processados - Inscrição no Exercício	6.3.1.7.0.00.00 Restos a Pagar Não Processados - Inscrição no Exercício

5.3.2.7.0.00.00 Restos a Pagar Processados - Inscrição no Exercício	6.3.2.7.0.00.00 Restos a Pagar Processados - Inscrição no Exercício

Contas de Natureza de Controle para Conferência de Saldos			
Conta de Natureza Devedora		Conta de Natureza Credora	
7.0.0.0.0.00.00	Controles Devedores	8.0.0.0.0.00.00	Controles Credores
7.1.0.0.0.00.00	Atos Potenciais	8.1.0.0.0.00.00	Execução dos Atos Potenciais
7.1.1.0.0.00.00	Atos Potenciais Ativos	8.1.1.0.0.00.00	Execução dos Atos Potenciais Ativos
7.1.1.1.0.00.00	Garantias e Contragarantias Recebidas	8.1.1.1.0.00.00	Execução de Garantias e Contragarantias Recebidas
7.1.1.2.0.00.00	Direitos Conveniados e Outros Instrumentos Congêneres	8.1.1.2.0.00.00	Execução de Direitos Conveniados e Outros Instrumentos Congêneres
7.1.1.3.0.00.00	Direitos Contratuais	8.1.1.3.0.00.00	Execução de Direitos Contratuais
7.1.1.9.0.00.00	Outros Atos Potenciais Ativos	8.1.1.9.0.00.00	Execução de Outros Atos Potenciais Ativos
7.1.2.0.0.00.00	Atos Potenciais Passivos	8.1.2.0.0.00.00	Execução dos Atos Potenciais Passivos
7.1.2.1.0.00.00	Garantias e Contragarantias Concedidas	8.1.2.1.0.00.00	Execução de Garantias e Contragarantias Concedidas
7.1.2.2.0.00.00	Obrigações Conveniadas e Outros Instrumentos Congêneres	8.1.2.2.0.00.00	Execução de Obrigações Conveniadas e Outros Instrumentos Congêneres
7.1.2.3.0.00.00	Obrigações Contratuais	8.1.2.3.0.00.00	Execução de Obrigações Contratuais
7.1.2.9.0.00.00	Outros Atos Potenciais Passivos	8.1.2.9.0.00.00	Execução de Outros Atos Potenciais Passivos
7.2.0.0.0.00.00	Administração Financeira	8.2.0.0.0.00.00	Execução da Administração Financeira
7.2.1.0.0.00.00	Disponibilidades por Destinação	8.2.1.0.0.00.00	Execução das Disponibilidades por Destinação
7.2.2.0.0.00.00	Programação Financeira	8.2.2.0.0.00.00	Execução da Programação Financeira
7.2.3.0.0.00.00	Inscrição do Limite Orcamentário	8.2.3.0.0.00.00	Execução do Limite Orcamentário
7.2.4.0.0.00.00	Controles da Arrecadação	8.2.4.0.0.00.00	Controles da Arrecadação
7.3.0.0.0.00.00	Dívida Ativa	8.3.0.0.0.00.00	Execução da Dívida Ativa
7.3.1.0.0.00.00	Controle do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa	8.3.1.0.0.00.00	Execução do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa
7.3.2.0.0.00.00	Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa	8.3.2.0.0.00.00	Execução da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa
7.4.0.0.0.00.00	Riscos Fiscais	8.4.0.0.0.00.00	Execução dos Riscos Fiscais
7.4.1.0.0.00.00	Controle de Passivos Contingentes	8.4.1.0.0.00.00	Execução de Passivos Contingentes
7.4.2.0.0.00.00	Controle dos Demais Riscos Fiscais	8.4.2.0.0.00.00	Execução dos Demais Riscos Fiscais
7.8.0.0.0.00.00	Custos	8.8.0.0.0.00.00	Apuração de Custos
7.9.0.0.0.00.00	Outros Controles	8.9.0.0.0.00.00	Outros Controles

As classes 5, 6, 7 e 8 foram concebidas para serem utilizadas da seguinte forma:

a. Quando lançamento representar o início de uma sequência de fatos, a partida dobrada envolverá as duas classes simultaneamente, ou seja, uma conta da classe 5 com uma conta da classe 6 ou uma conta da classe 7 com uma conta da classe 8. Esses são chamados de lançamentos horizontais;
b. Depois do lançamento inicial, todos os lançamentos posteriores serão realizados nas classes pares, ou seja 6 e 8. Esses são chamados de lançamentos verticais.

Exemplo

A primeira fase da receita orçamentária será a previsão. Para realizar esse lançamento, será utilizada uma conta da classe 5 a débito e uma conta da classe 6 a crédito. Quando a receita for realizada, o débito e o crédito envolverão duas contas da classe 6 para registrar o lançamento contábil.

Existem controles que não seguem a metodologia apresentada acima, como os controles de créditos adicionais por tipo de origem dos recursos. Nesse caso e em alguns outros, toda a execução será feita nas classes 5 ou 7, ou seja, utilizando-se somente de lançamentos verticais desde o início.

c. Em regra, os lançamentos de encerramento das contas ao final do exercício ou ao final de todas as fases previstas para um determinado fato também são na horizontal, debitando-se as contas credoras e creditando-se as contas devedoras. Assim, os saldos ficam zerados[17].

Exemplos

i. Ao final do exercício, as contas de execução orçamentária (classes 5 e 6) serão encerradas pelo cancelamento das dotações ou pela inscrição em restos a pagar.
ii. As contas de controle de disponibilidades de recursos (classes 7 e 8), quando comprometidas, seguirão a execução dos restos a pagar até o momento do pagamento, independentemente do exercício em que isso ocorrer.
iii. As contas de obrigações contratuais (classe 8) que foram executadas, deverão ser encerradas ao final do contrato, independentemente do exercício em que isso ocorrer.

Os controles de atos potenciais ativos e passivos são realizados nas classes 7 e 8. Atos potenciais ativos são os atos e fatos que possam vir a aumentar o ativo ou diminuir o passivo da entidade governamental e são registrados nas contas 7.1.1.0.0.00.00 e 8.1.1.0.0.00.00. Os atos potenciais passivos são os atos e fatos que possam vir a aumentar o passivo ou diminuir o ativo da entidade governamental e são registrados nas contas 7.1.2.0.0.00.00 e 8.1.2.0.0.00.00. Dessa forma, os controles de atos potenciais ativos e passivos não são contrapartida um do outro e, pela metodologia do PCASP, em regra, não terão o mesmo saldo. Na classe 8, deve-se observar o que foi executado e o que ainda está por se executar.

3.5.2. Pagamentos e Recebimentos

A natureza de informação patrimonial contempla os registros financeiros e patrimoniais. Assim, uma atenção especial deve ser dada aos fatos financeiros que tenham como contrapartida uma conta que possua o atributo Permanente (P), ou seja, que dependam de autorização legislativa para a sua realização ou liquidação.

Exemplos:

a. Amortização de operação de crédito

O pagamento da dívida é um fato permutativo sob a ótica patrimonial. No entanto, o pagamento só poderá ser efetuado se o passivo estiver marcado com o atributo Financeiro (F). Para tanto, faz-se necessário um lançamento de troca do passivo permanente (P) para passivo financeiro (F), concomitante à execução orçamentária.

[17] Para mais informações sobre o assunto, consultar a IPC 03 – Encerramento de Contas Contábeis no PCASP em http://www.tesouro.fazenda.gov.br/publicacoes-e-orientacoes#instrucoesdeprocedimentoscontabeis.

Lançamentos

i. No empenho:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.2.x.x.xx.xx Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo **(P)**
C 2.1.2.x.x.xx.xx Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo **(F)**

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

ii. Na liquidação:

Natureza da informação: orçamentária
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

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

iii. No pagamento:

Natureza da informação: patrimonial
D 2.1.2.x.x.xx.xx Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo **(F)**
C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional **(F)**

Natureza da informação: orçamentária
D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle
D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

Observação:

Exclusivamente sob a ótica da teoria contábil, seria possível efetuar a baixa do passivo permanente em contrapartida à conta Caixa e Equivalentes de Caixa. Entretanto, a legislação proíbe o pagamento de passivo permanente sem a devida autorização legislativa. Assim, deve-se observar que uma conta do passivo permanente (P) não deve ser movimentada em contrapartida a uma conta do passivo financeiro (F), salvo para a respectiva troca de atributo.

b. Arrecadação de dívida ativa de créditos tributários

Os valores a receber são registrados em uma conta de ativo com atributo Permanente (P). Qualquer recebimento de recursos financeiros relativo a esses créditos só deve ser reconhecido com o concomitante registro orçamentário, ou seja, com o reconhecimento da receita orçamentária. Assim, será garantida a observância dos preceitos legais, inclusive a repartição tributária prevista na Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, como regra de integridade, deve-se observar que as contas com o atributo Permanente (P) apenas poderão ser movimentadas em contrapartida a:

i. Conta de Variação Patrimonial Aumentativa (VPA);
ii. Conta de Variação Patrimonial Diminutiva (VPD);
iii. Outra conta marcada com o atributo Permanente (P), para reclassificação do ativo ou do passivo; e
iv. Conta marcada com o atributo Financeiro (F), para troca do atributo, exclusivamente quando houver a respectiva execução orçamentária da despesa.
v. Conta marcada com o atributo Financeiro (F), exclusivamente quando houver a respectiva execução orçamentária da receita.

3.5.3. Equações Contábeis

Além das regras acima, algumas equações podem ser utilizadas para fins de conferência e validação das informações geradas.

3.5.3.1. Conferência de Saldos das Contas de Natureza Patrimonial

Conferência de Saldos das Contas de Natureza Patrimonial	
Contas de Natureza Devedora	Contas de Natureza Credora
Todas as contas da Classe 1 (Ativo) + Todas as contas da Classe 3 (Variações Patrimoniais Diminutivas)	Todas as contas da Classe 2 (Passivo) + Todas as contas da Classe 4 (Variações Patrimoniais Aumentativas)

Observação:

Ao final do exercício o Balanço Patrimonial (BP) apresentará os valores da Classe 1 (Ativo) iguais aos da Classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido). Os valores registrados ao longo do período na Classe 3 (VPD) e na Classe 4 (VPA) são encerrados ao final do exercício, representando o resultado patrimonial levado para a conta de patrimônio líquido.

3.5.3.2. Conferência de Saldos das Contas de Passivo Financeiro e de Execução Orçamentária

Conferência de Saldos das Contas de Passivo Financeiro e de Execução Orçamentária	
Contas da Classe 2 (Passivo) marcadas com o atributo Financeiro (F)	6.2.2.1.3.02.00 Crédito Empenhado em Liquidação + 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Empenhado Liquidado + 6.3.1.7.2.00.00

	Restos a Pagar Não Processados em Liquidação – Inscrição no Exercício + 6.3.2.7.0.00.00 Restos a Pagar Processados – Inscrição no Exercício + 6.3.1.2.0.00.00 Restos a Pagar Não Processados em Liquidação + 6.3.1.3.0.00.00 Restos a Pagar Não Processados Liquidados a Pagar + 6.3.2.1.0.00.00 Restos a Pagar Processados a Pagar + Contas da Classe 2 (Passivo) marcadas com atributo o atributo Financeiro (F) que se refiram a depósitos de terceiros (independentes da execução orçamentária)

3.5.3.3. Conferência de Saldos das Contas de Disponibilidade de Recursos

Conferência de Saldos das Contas de Disponibilidade de Recursos	
Contas da Classe 1 (Ativo) marcadas com o atributo Financeiro (F) (-) Contas da Classe 2 (Passivo) marcadas com o atributo Financeiro (F) (-) 6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar (-) 6.3.1.7.1.00.00 Restos a Pagar Não Processados a Liquidar – Inscrição no Exercício (-) 6.3.1.1.0.00.00 Restos a Pagar Não Processados a Liquidar	8.2.1.1.1.00.00 Disponibilidade por Destinação De Recursos (DDR)

Ressalta-se que a conta 6.2.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar somente será utilizada ao longo do exercício. Ela será encerrada no final do exercício e, nesse momento, o resultado dessas equações será equivalente ao superávit financeiro previsto no parágrafo 2º do art. 43 da Lei 4.320/64.

3.5.3.4. Conferência da Fixação da Despesa Orçamentária

Conferência da Fixação da Despesa Orçamentária	
Contas de Natureza Devedora	Contas de Natureza Credora
5.2.2.1.0.00.00 Dotação Orçamentária + 5.2.2.2.0.00.00 Movimentação de Créditos Recebidos	6.2.2.1.0.00.00 Disponibilidades de Crédito + 6.2.2.2.0.00.00 Movimentação de Créditos Concedidos

3.5.4. 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 realizada, também, por meio do balancete, conforme exemplos a seguir:

a. Análise de saldos invertidos: no caso de contas que tenham saldo apenas devedor ou credor, de acordo com sua natureza, a apresentação de saldo invertido pode representar a execução de uma operação indevida.
b. Classificação inadequada de receitas e despesas, tanto para as contas de natureza orçamentária, nas fases de previsão e execução, quanto para as contas de natureza patrimonial (VPA e VPD).
c. Utilização indevida de contas contábeis, por 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.
d. Saldos irrisórios ou residuais: devem ser analisadas as contas que apresentem saldos com valores irrisórios ou sem movimentação por um longo período.
e. Existência de saldos em contas contábeis descritas como “Outros (as)”: recomenda-se que os registros nessas contas sejam limitados a 10% do total do grupo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

PARTE V
Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios
Válido a partir do exercício de 2019

Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018

1. INTRODUÇÃO

A Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) tem como objetivo padronizar a estrutura e as definições dos elementos que compõem as DCASP. Tais padrões devem ser observados pela União, estados, Distrito Federal e municípios, permitindo a evidenciação, a análise e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). A Parte V do MCASP foi elaborada com base na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa, NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis, além da legislação aplicável, destacando-se a Lei nº 4.320/1964 e a Lei Complementar 101/2000.

A Lei nº 4.320/1964[1] dispõe sobre as demonstrações contábeis em seus artigos 101 a 106 e apresenta a estrutura para tais demonstrativos em seus anexos. Conforme o art. 113 da Lei, dentre outras atribuições, compete ao Conselho Técnico de Economia e Finanças a atualização de tais anexos. Com a extinção deste Conselho, tais funções são exercidas, na atualidade, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), devido a sua competência estabelecida pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) de consolidação das contas públicas, nacionais e por esfera de governo, bem como a competência estabelecida pela Lei nº 10.180/2001 de órgão central do Sistema de Contabilidade e de Administração Financeira Federal.

Além da legislação citada, o tema é abordado na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. A citada norma tem como objetivo estabelecer como as demonstrações contábeis devem ser apresentadas, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as de outras entidades. Para alcançar esse objetivo, estabelece requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para o seu conteúdo.

O item 21 da NBC TSP 11[2] prevê quais as demonstrações que compõem o conjunto completo de demonstrações contábeis e esclarece que tais demonstrações podem ter outras nomenclaturas definidas conforme normas específicas ou de acordo com a legislação aplicável, desde que evidenciem as informações conforme seus dispositivos e das demais NBC TSP. É o caso, por exemplo, da Demonstração do Resultado e da Demonstração de Informações Orçamentárias, as quais, em decorrência da legislação brasileira são denominadas Demonstração das Variações Patrimoniais e Balanço Orçamentário, respectivamente.

Cumpre destacar ainda que a NBC TSP não prevê o Balanço Financeiro, porém sua elaboração e publicação é obrigatória por força do art. 101 da Lei nº 4.320/1964, sendo também objeto deste Manual.

Assim, conjugando as disposições legais e aquelas contidas na NBC TSP 11, compõem o conjunto de Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP):

---

[1] 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, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

[2] NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis

21. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:

(a) balanço patrimonial;

(b) demonstração do resultado;

(c) demonstração das mutações do patrimônio líquido;

(d) demonstração dos fluxos de caixa;

(e) quando a entidade divulga publicamente seu orçamento aprovado, comparação entre o orçamento e os valores realizados, quer seja como demonstração contábil adicional (demonstração de informações orçamentárias) ou como coluna para o orçamento nas demonstrações contábeis;

(f) notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas; e

(g) informação comparativa com o período anterior, conforme especificado nos itens 53 e 53A.

a. Balanço Patrimonial;
b. Demonstração das Variações Patrimoniais;
c. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
d. Demonstração dos Fluxos de Caixa;
e. Balanço Orçamentário;
f. Balanço Financeiro;
g. Notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas; e
h. Informação comparativa com o período anterior.

Ressalta-se que as estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram atualizadas pela Portaria STN nº 438/2012, em consonância com os novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Em função da atualização dos anexos da Lei, somente os demonstrativos enumerados no parágrafo anterior serão exigidos para fins de apresentação das demonstrações contábeis nos termos deste Manual.

As entidades são incentivadas a apresentar informações adicionais para auxiliar os usuários na avaliação do desempenho e na administração dos seus bens, bem como auxiliá-los a tomar e avaliar decisões sobre a alocação de recursos. Essa informação adicional pode incluir detalhes sobre os produtos e os resultados da entidade na forma de (a) indicadores de desempenho, (b) demonstrativos de desempenho dos serviços prestados, (c) revisões de programas e (d) outros relatórios de gestão sobre o cumprimento dos objetivos da entidade durante o período divulgado.

As entidades são incentivadas também a divulgar informação sobre a conformidade com as leis e outras normas. O reconhecimento da inconformidade pode ser relevante para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e pode afetar a avaliação do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações futuras da entidade. Pode também influenciar as decisões sobre os recursos a serem alocados na entidade no futuro.

1.1. ALCANCE

Esta norma deve ser aplicada a todas as demonstrações contábeis das entidades do setor público, incluindo as demonstrações consolidas, conforme alcance definido no item 5 da Parte Geral do presente Manual.

As demonstrações contábeis correspondem às demonstrações contábeis de propósito geral, destinadas a satisfazer às necessidades de informação de usuários que não se encontram em condições de exigir relatórios elaborados para atender às suas necessidades específicas. Os usuários das demonstrações contábeis incluem contribuintes, parlamentares, credores, fornecedores, mídia e empregados, dentre outros.

Demonstrações contábeis podem ser tanto apresentadas em separado quanto incluídas em outro documento público, tal como o relatório anual.

1.2. DEFINIÇÕES

Regime de competência

É o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e os eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. Os elementos reconhecidos, de acordo com o regime de competência,

são ativos, passivos, patrimônio líquido, variações patrimoniais aumentativas e variações patrimoniais diminutivas.

Entidade econômica

É um grupo de entidades que inclui a entidade controladora e suas controladas.

A entidade econômica pode incluir entidades com objetivos direcionados a políticas sociais ou comerciais. Por exemplo, a secretaria de habitação pode ser uma entidade econômica que inclui entidades que fornecem habitações a valor igual ou inferior ao custo, bem como entidades que fornecem habitações com fins comerciais.

Aplicação impraticável de requisito

Ocorre quando a entidade não pode aplicar determinado requisito depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido.

Omissões ou distorções materiais

Uma omissão ou distorção é considerada material quando, individual ou coletivamente, puder influenciar as decisões econômicas que os usuários das demonstrações contábeis tomam com base nessas demonstrações. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou da distorção e deve ser avaliada à luz das circunstâncias a que está sujeita.

Avaliar se uma omissão ou distorção pode influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (*accountability*), bem como as decisões dos usuários requer a consideração das características desses usuários. Pressupõe-se que os usuários tenham conhecimento razoável do setor público, das atividades econômicas e da contabilidade e que tenham propensão para estudar a informação com razoável diligência. A avaliação deve levar em conta como os usuários com tais atributos poderiam ser influenciados em suas avaliações e na tomada de suas decisões.

Notas explicativas

Contêm informação adicional em relação àquela apresentada nas demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou detalhamentos de itens divulgados nessas demonstrações e informação sobre itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

1.3. PROPÓSITO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis são a representação estruturada da situação patrimonial, financeira e do desempenho da entidade. As demonstrações contábeis no setor público devem proporcionar informação útil para subsidiar a tomada de decisão e a prestação de contas e responsabilização (accountability) da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados, fornecendo informações:

a. sobre as fontes, as alocações e os usos de recursos financeiros;
b. sobre como a entidade financiou suas atividades e como supriu suas necessidades de caixa;
c. úteis na avaliação da capacidade de a entidade financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;

d. sobre a condição financeira da entidade e suas alterações; e
e. agregadas e úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência e cumprimento dos seus objetivos.

As demonstrações contábeis também podem ter a função preditiva ou prospectiva, proporcionando informações úteis para prever o nível de recursos necessários para a continuidade de suas operações, os recursos que podem ser gerados pela continuidade dessas operações e os riscos e as incertezas associadas. As demonstrações contábeis também podem proporcionar informação aos usuários indicando:

a. se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado; e
b. se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com os requisitos legais e contratuais, inclusive os limites financeiros estabelecidos por autoridades competentes.

Embora a informação contida nas demonstrações contábeis seja relevante, é improvável que ela satisfaça a todos os objetivos descritos, especificamente, no que diz respeito a entidades cujo objetivo principal não seja gerar lucro. Assim, informação suplementar, incluindo demonstrativos não financeiros, pode ser apresentada junto com as demonstrações contábeis no intuito de proporcionar uma visão mais abrangente das atividades da entidade durante o período.

1.4. RESPONSABILIDADE PELAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

De acordo com a NBC TSP 11, compete à legislação brasileira definir a responsabilidade pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis do governo e das entidades do setor público, bem como pela elaboração das demonstrações contábeis consolidadas nacionais e por esfera de governo. Atualmente, tais responsabilidades são definidas pela Lei nº 4.320/1964 [3] e pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF).

De acordo com o art. 51 da LRF compete ao Poder Executivo da União promover, até o dia 30 de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, bem como a sua divulgação. Atualmente esta competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional. Para viabilizar a elaboração dos demonstrativos consolidados, a lei estabelece a obrigatoriedade de envio das contas dos estados e municípios à União.

Quanto às demonstrações dos entes públicos, cabe à legislação local dispor sobre os responsáveis bem como respectivos prazos de publicação, observada a obrigatoriedade constitucional de envio das contas aos respectivos Tribunais de Contas para emissão de parecer prévio.

Ressalta-se que, em decorrência do disposto na Resolução CFC nº 560/83, a qual disciplina o artigo 25 do Decreto-lei nº 9.295/1946, que trata sobre as prerrogativas profissionais dos contabilistas, os demonstrativos contábeis deverão ser elaborados por contabilista, o qual deverá apor sua assinatura, categoria profissional e número de registro no CRC respectivo.

1.5. CONSIDERAÇÕES GERAIS

1.5.1. Apresentação apropriada e conformidade com as normas contábeis

[3] Art. 111. O Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, além de outras apurações, para fins estatísticos, de interêsse nacional, organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários.

As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. A representação adequada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecidos no Manual, com divulgação adicional, quando necessária.

A entidade cujas demonstrações contábeis estão em conformidade com o Manual deve declarar de forma explícita essa conformidade nas notas explicativas.

A representação apropriada também exige que a entidade:

a. selecione e aplique políticas contábeis de acordo com orientações específicas que tratem de políticas contábeis.
b. apresente informação, incluindo suas políticas contábeis, de forma que proporcione informação relevante, representação fidedigna, compreensível, oportuna, comparável e verificável;
c. forneça divulgações adicionais quando o cumprimento com os requisitos específicos contidos nas normas for insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de determinadas transações sobre a situação patrimonial e o desempenho da entidade.

Políticas contábeis inadequadas não devem ser convalidadas em razão de sua divulgação, seja por meio de notas explicativas ou qualquer outra divulgação explicativa.

Em circunstâncias raras, nas quais a administração conclua que a conformidade com um requisito da norma pode distorcer as demonstrações contábeis, a entidade não deve aplicar esse requisito, exceto se exigido pela legislação. Neste caso, ela deverá divulgar:

a. que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma apropriada a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
b. que aplicou as normas, exceto pela não aplicação de um requisito específico com o propósito de obter representação adequada;
c. o título da norma que a entidade não aplicou; a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que a norma exigiria; a razão pela qual esse tratamento seria tão distorcido e entraria em conflito com o propósito das demonstrações contábeis estabelecido nessa norma; e o tratamento efetivamente adotado; e
d. o impacto financeiro da não aplicação da norma vigente sobre cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado, caso tivesse sido cumprido o requisito não aplicado.

Quando a legislação ou regulamentos vigentes exigem a aplicação do requisito, a entidade deve, na maior extensão possível, reduzir os aspectos distorcidos identificados no cumprimento estrito dessa norma evidenciando:

a. o título da norma em questão, a natureza do requisito e as razões que levaram a administração a concluir que o cumprimento desse requisito tornaria as demonstrações contábeis tão distorcidas que entrariam em conflito com o propósito das demonstrações contábeis estabelecido nesta norma; e
b. para cada período apresentado, os ajustes de cada item nas demonstrações contábeis que a administração concluiu serem necessários para se obter a representação apropriada.

1.5.2. Continuidade

As demonstrações contábeis devem ser elaboradas no pressuposto de que a entidade terá continuidade, permanecerá em operação e atenderá às suas obrigações legais no futuro previsível, a menos que a administração tenha intenção de liquidar a entidade ou cessar as suas operações, ou se não possuir alternativa realista senão a descontinuidade de suas atividades.

Quando da elaboração das demonstrações contábeis, a administração deve fazer a avaliação da capacidade de a entidade continuar em operação. Essa avaliação deve ser feita pelos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis levando em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, observado o período mínimo de doze meses (mas não limitado a esse período) a partir da data de aprovação das demonstrações contábeis.

A determinação se o pressuposto da continuidade é ou não apropriado é mais relevante para entidades individuais do que para o governo como um todo. Para entidades individuais, os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis precisam considerar fatores relacionados (a) ao desempenho atual e esperado, (b) às reestruturações potenciais já anunciadas de unidades organizacionais, (c) às estimativas de receitas ou à probabilidade de financiamento contínuo do governo e (d) a outras fontes potenciais de refinanciamento.

Deverão ser divulgados em notas explicativas:

a. eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade de a entidade continuar em operação; ou
b. quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse o fato deve ser divulgado juntamente com as bases sobre as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.

1.5.3. Consistência de apresentação

A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações contábeis devem ser mantidas de um período para outro, salvo se:

a. for evidente, após a alteração significativa na natureza das operações da entidade ou após a revisão das respectivas demonstrações contábeis, que outra apresentação ou classificação seja mais apropriada tendo em vista os critérios para a seleção e aplicação de políticas contábeis conforme norma específica; ou
b. outra norma requerer alteração na apresentação.

A entidade deve alterar a apresentação das suas demonstrações contábeis apenas se proporcionar informação que seja uma representação fidedigna e mais relevante para seus usuários e se for provável que a estrutura revista continue sendo adotada, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efetuar tais alterações na apresentação, a entidade deve reclassificar a informação comparativa de acordo com o item 1.5.6.

1.5.4. Materialidade e agregação

A entidade deve apresentar separadamente os **itens** de natureza ou função distinta, a menos que sejam imateriais. As **classes de itens** que sejam semelhantes, quando materiais, também devem ser apresentados separadamente.

Se um item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações contábeis, seja nas notas explicativas.

Ressalta-se que um item pode não ser suficientemente material para justificar a sua apresentação individualizada nas demonstrações contábeis, mas pode ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.

1.5.5. Compensação de Valores

Ativos, passivos, receitas e despesas não devem ser compensados, exceto quando exigido ou permitido por norma específica.

A entidade deve informar separadamente os ativos e os passivos, as receitas e as despesas. A compensação desses elementos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado, exceto quando refletir a essência da transação ou outro evento, prejudica a capacidade dos usuários (a) de compreender as transações, outros eventos e condições que tenham ocorrido e (b) de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade.

A mensuração de ativos líquidos de ajustes relacionados, como, por exemplo, o ajuste para liquidação duvidosa de créditos nas contas a receber de clientes, não é considerada compensação.

São exemplos de compensações exigidas ou permitidas pelas normas contábeis:

a. mensuração de receitas pelo valor justo do montante recebido ou a receber, levando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade, de acordo com a NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação (vide capítulo 10);
b. ganhos e perdas na alienação de ativos não circulantes, incluindo investimentos e ativos operacionais, que devem ser apresentados de forma líquida, deduzindo-se seus valores contábeis dos valores recebidos pela alienação e reconhecendo-se as despesas de venda relacionadas; e
c. despesas relacionadas com a provisão reconhecida de acordo com a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (vide capítulo 12) e que tiveram reembolso, segundo acordo contratual com terceiros (por exemplo, acordo de garantia do fornecedor), que podem ser compensadas com o respectivo reembolso;

Adicionalmente, ganhos e perdas provenientes de grupo de transações semelhantes devem ser apresentados em base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros classificados como para negociação. Não obstante, esses ganhos e perdas devem ser apresentados separadamente se forem materiais.

1.5.6. Informação comparativa

A menos que uma norma permita ou exija de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa referente ao período anterior para todos os montantes apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente.

Quando a apresentação ou a classificação de itens nas demonstrações contábeis forem modificadas, os montantes apresentados para fins comparativos devem ser reclassificados, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando os montantes apresentados para fins comparativos são reclassificados, a entidade deve divulgar:

(a) a natureza da reclassificação;
(b) o montante de cada item ou classe de itens que foi reclassificado; e
(c) a razão para a reclassificação.

Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável reclassificar a informação comparativa para o período anterior. Neste caso, a entidade deve divulgar:

(a) a razão para não reclassificar os montantes; e
(b) a natureza dos ajustes que teriam sido feitos se os montantes tivessem sido reclassificados.

1.5.7. Identificação das demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis devem ser identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento divulgado.

Cada componente das demonstrações contábeis também deverá ser identificado claramente. Além disso, as seguintes informações devem ser divulgadas de forma destacada para a devida compreensão da informação apresentada:

a. o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis dizem respeito ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do período anterior;
b. se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a grupo de entidades;
c. a data de encerramento do período a que as demonstrações contábeis remetem ou o período coberto pelo conjunto de demonstrações contábeis ou notas explicativas;
d. a moeda de apresentação;
e. o nível de arredondamento usado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis.

As demonstrações contábeis tornam-se, muitas vezes, mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Esse procedimento é aceitável desde que o nível de arredondamento na apresentação seja divulgado e não seja omitida informação material.

1.5.8. Período contábil para a apresentação das demonstrações

As demonstrações contábeis devem ser apresentadas pelo menos anualmente (inclusive informação comparativa). Quando se altera a data de encerramento das demonstrações contábeis da entidade e as demonstrações contábeis são apresentadas para período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações contábeis:

a. a razão de se usar período mais longo ou mais curto; e
b. o fato de que não são inteiramente comparáveis os valores comparativos apresentados em certas demonstrações.

Em circunstâncias excepcionais, a entidade pode ser solicitada a alterar a data-base de apresentação, por exemplo, para alinhar o período contábil ao ciclo orçamentário. Um exemplo adicional é quando, ao fazer a transição de regime de caixa para o regime de competência, a entidade muda a data-base das demonstrações contábeis das entidades que fazem parte da entidade econômica para permitir a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas.

No Brasil, as demonstrações devem apresentar a situação patrimonial em 31 de dezembro, bem como compreender as alterações ocorridas no ano civil, em observância ao art. 34 da Lei nº 4.320/1964, o qual determina que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

1.5.9. Tempestividade (oportunidade)

A utilidade das demonstrações contábeis é prejudicada quando não forem disponibilizadas aos usuários dentro de período razoável.

A NBC TSP 11 estabelece que a entidade deve estar em posição de divulgar suas demonstrações contábeis em até seis meses a partir da data-base das demonstrações contábeis e ressalta que fatores constantemente presentes, tal como a complexidade das operações da entidade, não são razões suficientes para deixar de se divulgarem as demonstrações contábeis dentro de prazo aceitável. Destaca-se que este prazo se refere a um prazo máximo e não exime o ente de observar os prazos observados pela legislação.

Desta forma, deve-se atentar aos prazos previstos no §1º do art. 51 da LRF quanto ao envio das contas dos Estados e Municípios ao Poder Executivo Federal, para fins de consolidação:

> Art. 51. 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.
>
> § 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:
>
> I - Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;
>
> II - Estados, até trinta e um de maio.

Ressalta-se que os dados enviados para fins de consolidação não se referem às demonstrações contábeis consolidadas do ente público, mas às informações contábeis necessárias a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional, observado o art. 48, §2 da LRF[4].

Além disso, conforme previsão Constitucional, devem ser observados os prazos definidos nas legislações dos entes para envio das contas aos respectivos Tribunais de Contas, com a finalidade de emissão do parecer prévio.

2. BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

2.1. INTRODUÇÃO

A NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis determina que a comparação dos valores orçados com os valores realizados decorrentes da execução do orçamento deve ser incluída nas demonstrações contábeis das entidades que publicam seu orçamento aprovado, obrigatória ou voluntariamente, para fins de cumprimento das obrigações de prestação de contas e responsabilização (accountability) das entidades do setor público.

[4] Art. 48.
§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

A Lei 4.320/1964 prevê a elaboração do Balanço Orçamentário[5] e dispõe que ele demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Desta forma, considerando que os entes públicos estão obrigados à publicação da lei orçamentária anual, por força de dispositivo constitucional e observada as disposições da Lei 4.320/1964, entende-se que o Balanço Orçamentário atende aos objetivos previstos na NBC TSP 13 e, deve, tanto quanto possível, observar o disposto naquela norma. Desta forma, este capítulo tem por objetivo dispor sobre a elaboração do Balanço Orçamentário, compatibilizando as disposições da NBC TSP 11, NBC TSP 13 e a legislação aplicável.

O Balanço Orçamentário é composto por:

a. Quadro Principal;
b. Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados; e
c. Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados.

O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo, que corresponde ao excesso ou insuficiência de arrecadação. 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.

É importante destacar que 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 referência[6].

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 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, em geral, o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada. 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.

[5] Lei nº 4.320/1964
Art. 102. O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.
[6] Constituição Federal de 1988, art. 167, §2º

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 reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário, de forma a possibilitar a correta interpretação das informações.

2.2. ELABORAÇÃO

O Balanço Orçamentário será elaborado utilizando-se as seguintes classes e grupos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP):

a. Classe 5 (Orçamento Aprovado), Grupo 2 (Previsão da Receita e Fixação da Despesa); e
b. Classe 6 (Execução do Orçamento), Grupo 2 (Realização da Receita e Execução da Despesa).

2.2.1. Quadro Principal

O quadro principal apresentará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. As receitas e despesas serão apresentadas conforme a classificação por natureza. No caso da despesa, a classificação funcional também será utilizada complementarmente à classificação por natureza.

As receitas deverão ser informadas pelos valores líquidos das respectivas deduções, tais como restituições, descontos, retificações, deduções para o Fundeb e repartições de receita tributária entre os entes da Federação, quando registradas como dedução, conforme orientação da Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO).

2.2.2. Quadro da Execução de Restos a Pagar Não Processados

Neste quadro, deverão ser informados os restos a pagar não processados inscritos até o exercício anterior e suas respectivas fases de execução. Os restos a pagar inscritos na condição de não processados que tenham sido liquidados em exercício anterior ao de referência deverão compor o Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados.

2.2.3. Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados

Neste quadro, deverão ser informados os restos a pagar processados inscritos até o exercício anterior nas respectivas fases de execução. Deverão ser informados, também, os restos a pagar inscritos na condição de não processados que tenham sido liquidados em exercício anterior. O ente deverá ao final do exercício transferir os saldos de restos a pagar não processados liquidados para restos a pagar processados.

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.

2.3. NOTAS EXPLICATIVAS

O Balanço Orçamentário deverá ser acompanhado de notas explicativas que divulguem, ao menos:

a. o regime orçamentário e o critério de classificação adotados no orçamento aprovado;
b. o período a que se refere o orçamento;
c. as entidades abrangidas;
d. o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias, quando relevante;
e. o detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário);
f. a utilização do superávit financeiro e da reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário;
g. as atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas antes e após a data da publicação da LOA, que compõem a coluna Previsão Inicial da receita orçamentária;
h. o procedimento adotado em relação aos restos a pagar não processados liquidados, ou seja, se o ente transfere o saldo ao final do exercício para restos a pagar processados ou se mantém o controle dos restos a pagar não processados liquidados separadamente;
i. o detalhamento dos "recursos de exercícios anteriores" utilizados para financiar as despesas orçamentárias do exercício corrente, destacando-se os recursos vinculados ao RPPS e outros com destinação vinculada;
j. conciliação com os valores dos fluxos de caixa líquidos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento, apresentados na Demonstração dos Fluxos de Caixa.

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. Esse fato não representa irregularidade, devendo ser evidenciado complementarmente por nota explicativa que demonstre o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionado à execução do orçamento do exercício.

2.4. ESTRUTURA

2.4.1. Quadro Principal

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL

Exercício: 20XX

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	**Previsão Inicial** (a)	**Previsão Atualizada** (b)	**Receitas Realizadas** (c)	**Saldo** (d) =(c-b)
Receitas Correntes (I)				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
Receitas de Capital (II)				
Operações de Crédito				
Alienação de Bens				
Amortizações de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)				

Operações de Crédito / Refinanciamento (IV)						
Operações de Crédito Internas						
Mobiliária						
Contratual						
Operações de Crédito Externas						
Mobiliária						
Contratual						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III+IV)						
Déficit (VI)						
TOTAL (VII) = (V + VI)						
Saldos de Exercícios Anteriores						
Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores						
Superávit Financeiro						
Reabertura de Créditos Adicionais						
DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	**Dotação Inicial** (e)	**Dotação Atualizada** (f)	**Despesas Empenhadas** (g)	**Despesas Liquidadas** (h)	**Despesas Pagas** (i)	**Saldo da Dotação** (j) = (f-g)
Despesas Correntes (VIII)						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
Despesas de Capital (IX)						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
Reserva de Contingência (X)						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (XI) = (VIII + IX + X)						
Amortização da Dívida/ Refinanciamento (XII)						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						

Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XII) = (XI + XII)						
Superávit (XIII)						
TOTAL (XIV) = (XII + XIII)						
Reserva do RPPS						

2.4.2. Quadro da Execução de Restos a Pagar Não Processados

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

Exercício: 20XX

	Inscritos					
	Em Exercícios Anteriores	**Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior**	**Liquidados**	**Pagos**	**Cancelados**	**Saldo a Pagar**
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f) = (a+b-d-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						

2.4.3. Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS

Exercício: 20XX

	Inscritos				
	Em Exercícios Anteriores	**Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior**	**Pagos**	**Cancelados**	**Saldo a Pagar**
	(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	_____	_____	_____	_____	_____

2.5. DEFINIÇÕES

2.5.1. Quadro Principal

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS

Na coluna:

Previsão Inicial

Demonstra os valores da previsão inicial das receitas conforme consta na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Os valores registrados nessa coluna permanecerão inalterados durante todo o exercício, pois refletem a posição inicial do orçamento previsto na LOA.

As atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas antes a data da publicação da LOA, também integrarão os valores apresentados na coluna.

Previsão Atualizada

Demonstra os valores da previsão atualizada das receitas, que refletem a reestimativa da receita decorrente de, por exemplo:

a. registro de excesso de arrecadação ou contratação de operações de crédito, ambas podendo ser utilizadas para abertura de créditos adicionais;
b. criação de novas naturezas de receita não previstas na LOA;
c. remanejamento entre naturezas de receita; ou
d. atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas após a data da publicação da LOA.

Se não ocorrerem eventos que ocasionem a reestimativa da receita, a coluna Previsão Atualizada apresentará os mesmos valores da coluna Previsão Inicial.

Receitas Realizadas

Correspondem às receitas arrecadadas [1] diretamente pelo órgão, ou por meio de outras instituições como, por exemplo, a rede bancária.

Na linha:

Receitas Correntes[2]

Receitas Correntes são as receitas orçamentárias que aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas e que, em geral, provocam efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido.

[1] Lei nº 4.320/1964
Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:
I - as receitas nêle arrecadadas; [...]

[2] Lei nº 4.320/1964
Art. 11 [...]
§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

Receitas de Capital

Receitas de Capital são as receitas orçamentárias que aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas e que, em geral, não provocam efeito sobre o Patrimônio Líquido.

Operações de Crédito / Refinanciamento

Demonstra o valor da receita decorrente da emissão de títulos públicos e da obtenção de empréstimos, inclusive as destinadas ao refinanciamento[3] da dívida pública.

Os valores referentes ao refinanciamento da dívida pública deverão ser segregados em operações de crédito internas e externas, e estas segregadas em dívida mobiliária e dívida contratual. Este nível de agregação também se aplica às despesas com amortização da dívida e refinanciamento.

Déficit

Demonstra a diferença negativa entre as receitas realizadas e as despesas empenhadas, se for o caso.

Equivale à diferença entre a linha Subtotal com Refinanciamento (V) das receitas e a linha Subtotal com Refinanciamento (XII) das despesas.

Se as receitas realizadas forem superiores às despesas empenhadas, essa diferença será lançada na linha Superávit (XIII). Nesse caso, a linha Déficit (VI) deverá ser preenchida com um traço (-), indicando valor inexistente ou nulo.

O déficit é apresentado junto às receitas a fim de demonstrar o equilíbrio do Balanço Orçamentário.

Saldos de Exercícios Anteriores

Demonstra o valor dos recursos provenientes de exercícios anteriores que serão utilizados para custear despesas do exercício corrente. Estão compreendidos nessa rubrica:

a. Recursos arrecadados em exercícios anteriores
b. Superávit financeiro de exercícios anteriores
c. Créditos adicionais autorizados nos últimos quatro meses do exercício anterior ao de referência e reabertos no exercício de referência

Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores

Demonstra os valores arrecadados em exercícios anteriores que serão utilizados para custear despesas de benefícios previdenciários do RPPS do exercício corrente, permitindo o equilíbrio na aprovação da Lei Orçamentária.

A classificação orçamentária criada para essa finalidade é a "9990.00.00 – Recursos arrecadados em exercícios anteriores - RPPS", que se encontra disponível na relação de naturezas de receitas, conforme estabelecido na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001.

No caso do RPPS, inicialmente há mais receitas do que pagamentos de benefícios (fase de capitalização). Para que haja equilíbrio orçamentário, a diferença de valores é lançada como reserva do RPPS do lado da despesa orçamentária.

Entretanto, a partir de determinado momento, é provável que haja mais despesas do que receitas, fazendo-se necessário utilizar os recursos que foram anteriormente capitalizados. Deste modo, a

[3] O refinanciamento da dívida pública constitui a quitação de uma dívida anterior por meio de uma nova operação de crédito.

parcela de recursos de exercícios anteriores que será utilizada para complementar os pagamentos de aposentadorias e pensões poderá ser incluída na previsão da receita para fins de equilíbrio orçamentário.

Ressalta-se que, quando da elaboração do projeto de lei orçamentária, estes recursos arrecadados em exercícios anteriores ainda não podem ser classificados como superávit financeiro[4], já que este só pode ser obtido ao final do exercício.

Assim, tais recursos poderão ser incluídos na coluna de previsão inicial, para fins de demonstração do equilíbrio na aprovação do orçamento. Todavia, não são passíveis de execução, por já terem sido arrecadados em exercícios anteriores. Na execução do orçamento, estes recursos serão lançados como superávit financeiro no Balanço Orçamentário na coluna de receita realizada (c).

Superávit Financeiro de exercícios anteriores

Conforme previsto no art. 43 da Lei nº 4.320/1964, o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior constitui fonte para abertura de crédito adicional. Tais valores não são considerados na receita orçamentária do exercício de referência nem serão considerados no cálculo do déficit ou superávit orçamentário já que foram arrecadados em exercícios anteriores.

Apresenta valores somente nas colunas Previsão Atualizada e Receita Realizada e deverá corresponder ao valor utilizado para a abertura de créditos adicionais e valor efetivamente utilizado para o empenho de despesas, respectivamente.

Reabertura de Créditos Adicionais

Corresponde aos créditos adicionais autorizados nos últimos quatro meses do exercício anterior que forem reabertos no exercício de referência, observado o saldo remanescente[5]. Somente deverão ser levados ao balanço os valores efetivamente reabertos.

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS

- **Na coluna:**

Dotação Inicial

Demonstra os valores dos créditos iniciais conforme consta na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Os valores registrados nessa coluna permanecerão inalterados durante todo o exercício, pois refletem a posição inicial do orçamento previsto na LOA.

Dotação Atualizada

Demonstra a dotação inicial somada aos créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício de referência e às atualizações monetárias efetuadas após a data da publicação da LOA, deduzidos das respectivas anulações e cancelamentos.

Se não ocorrerem eventos que ocasionem a atualização da despesa, a coluna Dotação Atualizada apresentará os mesmos valores da coluna Dotação Inicial.

[4] Lei nº 4.320/1964, art.43

[5] Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente (CF/88, art. 167, §2º).

Despesas Empenhadas

Demonstra os valores das despesas empenhadas no exercício, inclusive das despesas em liquidação, liquidadas ou pagas.

Considera-se despesa orçamentária executada[6] a despesa empenhada.

Despesas Liquidadas

Demonstra os valores das despesas liquidadas no exercício de referência, inclusive das despesas pagas. Não inclui os valores referentes à liquidação de restos a pagar não processados.

Despesas Pagas

Demonstra os valores das despesas pagas no exercício de referência. Não inclui os valores referentes ao pagamento de restos a pagar, processados ou não processados.

- **Na linha:**

Despesas Correntes

Despesas Correntes são as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Despesas de Capital

Despesas de Capital são as despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Reserva de Contingência

Reserva de Contingência é a destinação de parte das receitas orçamentárias para o atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, inclusive para a abertura de créditos adicionais.

Reserva do RPPS

Reserva do RPPS é a destinação de parte das receitas orçamentárias do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) para o pagamento de aposentadorias e pensões futuras.

Ressalta-se que a diferença entre a reserva do RPPS e a reserva de contingência está na subfunção, identificadas pelos códigos 997 e 999, respectivamente, conforme a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001. Ressalta-se ainda que esta rubrica se destina a evidenciar a reserva/guarda de um recurso que será utilizado para custear despesas futuras, não havendo execução de fato (empenho, liquidação ou pagamento) nesta rubrica.

Amortização da Dívida/ Refinanciamento

[6] Lei nº 4.320/1964
Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: [...]
II - as despesas nêle legalmente empenhadas.

Demonstra o valor da despesa orçamentária decorrente do pagamento ou da transferência de outros ativos para a quitação do valor principal da dívida[7], inclusive de seu refinanciamento[8].

Os valores referentes à amortização da dívida pública deverão ser segregados em operações de crédito internas e externas, e estas segregadas em dívida mobiliária e dívida contratual. Este nível de agregação também se aplica às receitas com operações de crédito e refinanciamento.

Superávit

Demonstra a diferença positiva entre as receitas realizadas e as despesas empenhadas, se for o caso. Equivale à diferença entre a linha Subtotal com Refinanciamento (V) das receitas e a linha Subtotal com Refinanciamento (XII) das despesas.

Se as despesas empenhadas forem superiores às receitas realizadas, essa diferença será lançada na linha Déficit (VI). Nesse caso, a linha Superávit (XIII) deverá ser preenchida com um traço (-), indicando valor inexistente ou nulo.

O superávit é apresentado junto às despesas a fim de demonstrar o equilíbrio do Balanço Orçamentário.

2.5.2. Quadro da Execução de Restos a Pagar Não Processados

Inscritos em Exercícios Anteriores

Compreende o valor de restos a pagar não processados relativos aos exercícios anteriores, exceto os relativos ao exercício imediatamente anterior, que não foram cancelados porque tiveram seu prazo de validade prorrogado.

Inscritos em 31 de Dezembro do Exercício Anterior

Compreende o valor de restos a pagar não processados relativos ao exercício imediatamente anterior que não foram cancelados porque tiveram seu prazo de validade prorrogado.

Liquidados

Compreende o valor dos restos a pagar não processados, liquidados após sua inscrição e ainda não pagos.

Pagos

Compreende o valor dos restos a pagar não processados, liquidados após sua inscrição e pagos.

Cancelados

Compreende o cancelamento de restos a pagar não processados por insuficiência de recursos, pela inscrição indevida ou para atender dispositivo legal.

[7] Para fins de aplicação deste Manual, considera-se amortização o pagamento do principal da dívida, que é classificado como despesa de capital. O termo não abrange o pagamento dos juros e demais encargos, que são classificados como despesas correntes.

[8] Entende-se como despesa de refinanciamento da dívida o pagamento das operações de crédito anteriormente contratadas para o refinanciamento da dívida.

Saldo a Pagar

Compreende o saldo, em 31 de dezembro, dos valores inscritos e ainda não pagos. Corresponde aos valores inscritos nos exercícios anteriores deduzidos dos valor pagos ou cancelados ao longo do exercício de referência. Ressalta-se que a parcela do saldo que tiver sido liquidada ao longo do exercício de referência será transferida para restos a pagar processados no início do exercício seguinte.

2.5.3. Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados

Inscritos em Exercícios Anteriores

Compreende o valor de restos a pagar processados relativos aos exercícios anteriores, exceto os relativos ao exercício imediatamente anterior, que não foram cancelados porque tiveram seu prazo de validade prorrogado.

Inscritos em 31 de dezembro do Exercício Anterior

Compreende o valor de restos a pagar processados relativos ao exercício imediatamente anterior que não foram cancelados porque tiveram seu prazo de validade prorrogado.

Pagos

Compreende o valor dos restos a pagar processados pagos.

Cancelados

Compreende o cancelamento de restos a pagar processados por insuficiência de recursos, pela inscrição indevida ou para atender dispositivo legal.

Saldo a Pagar

Compreende o saldo, em 31 de dezembro, dos valores inscritos e ainda não pagos. Corresponde aos valores inscritos nos exercícios anteriores deduzidos dos valor pagos ou cancelados ao longo do exercício de referência.

3. BALANÇO FINANCEIRO

3.1. INTRODUÇÃO

O Balanço Financeiro (BF) [9] evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.

O Balanço Financeiro é composto por um único quadro que evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público, demonstrando:

a. a receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária executada, por fonte / destinação de recurso, discriminando as ordinárias e as vinculadas;
b. os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
c. as transferências financeiras recebidas e concedidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária, destacando os aportes de recursos para o RPPS; e
d. o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte.

O Balanço Financeiro possibilita a apuração do resultado financeiro do exercício. Esse cálculo pode ser efetuado de dois modos:

MODO 1
Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte
(-) Saldo em Espécie do Exercício Anterior.
= **Resultado Financeiro do Exercício**

MODO 2
Receitas Orçamentárias
(+) Transferências Financeiras Recebidas (+) Recebimentos Extraorçamentários (-) Despesa Orçamentária (-) Transferências Financeiras Concedidas (-) Pagamentos Extraorçamentários
= **Resultado Financeiro do Exercício**

O resultado financeiro do exercício não deve ser confundido com o superávit ou déficit financeiro do exercício apurado no Balanço Patrimonial.

Em geral, um resultado financeiro positivo é um indicador de equilíbrio financeiro. No entanto, uma variação positiva na disponibilidade do período não é sinônimo, necessariamente, de bom desempenho da gestão financeira, pois pode decorrer, por exemplo, da elevação do endividamento público. Da mesma forma, a variação negativa não significa, necessariamente, um mau desempenho, pois pode decorrer de uma redução no endividamento. Portanto, a análise deve ser feita conjuntamente com o Balanço Patrimonial, considerando os fatores mencionados e as demais variáveis orçamentárias e extraorçamentárias.

A discriminação por fonte / destinação de recurso permite evidenciar a origem e a aplicação dos recursos financeiros referentes à receita e despesa orçamentárias.

[9] Lei nº 4.320/1964

Art. 103. O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

3.2. ELABORAÇÃO

O Balanço Financeiro será elaborado utilizando-se as seguintes classes do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP):

a. Classes 1 (Ativo) e 2 (Passivo) para os Recebimentos e Pagamentos Extraorçamentários de Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados, Saldo em Espécie do Exercício Anterior e Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte;
b. Classe 3 (Variações Patrimoniais Diminutivas) para as Transferências Financeiras Concedidas;
c. Classe 4 (Variações Patrimoniais Aumentativas) para as Transferências Financeiras Recebidas;
d. Classe 5 (Orçamento Aprovado) para a Inscrição de Restos a Pagar[10]; e
e. Classe 6 (Execução do Orçamento) para a Receita Orçamentária, Despesa Orçamentária e Pagamento de Restos a Pagar.

Os Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extraorçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extraorçamentários) se equilibram por meio da inclusão do Saldo em Espécie do Exercício Anterior na coluna dos Ingressos e do Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte na coluna dos Dispêndios.

As receitas e despesas orçamentárias deverão ser segregadas quanto à destinação em ordinárias e vinculadas. Deverão ser detalhadas, no mínimo, as vinculações à educação, saúde, previdência social (RPPS e RGPS) e assistência social. Como a classificação por fonte/ destinação de recursos não é padronizada para a Federação, cabe a cada ente adaptá-la à classificação por ele adotada, criando uma linha para cada fonte/ destinação de recursos existente.

Recomenda-se que as vinculações agrupadas nas linhas Outras Destinações de Recursos não ultrapassem 10% do total da receita ou despesa orçamentária.

3.3. NOTAS EXPLICATIVAS

Algumas operações podem interferir na elaboração do Balanço Financeiro. Sempre que a utilização de um procedimento afetar o resultado financeiro apurado neste demonstrativo, tal procedimento deverá ser evidenciado em notas explicativas.

É o caso, por exemplo, da forma de contabilização de retenções. A depender da forma como as retenções são contabilizadas, os saldos em espécie podem ser afetados. Se o ente considerar a retenção como paga no momento da liquidação, então deverá promover um ajuste no saldo em espécie a fim de demonstrar que há um saldo vinculado a ser deduzido. Entretanto, se o ente considerar a retenção como paga apenas na baixa da obrigação, nenhum ajuste será promovido. Dessa forma, eventuais ajustes relacionados às retenções, bem como outras operações que impactem significativamente o Balanço Financeiro, deverão ser evidenciados em notas explicativas.

As receitas orçamentárias serão apresentadas líquidas de deduções. O detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos pode ser apresentado em quadros anexos ao Balanço Financeiro e em Notas Explicativas.

[10] Lei nº 4.320/1964
Art. 103 [...]
Parágrafo único. Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

3.4. ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

BALANÇO FINANCEIRO

EXERCÍCIO: 20XX

INGRESSOS

	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I)			
Ordinária			
Vinculada			
Recursos Vinculados à Educação			
Recursos Vinculados à Saúde			
Recursos Vinculados à Previdência Social – RPPS			
Recursos Vinculados à Previdência Social – RGPS			
Recursos Vinculados à Assistência Social			
(...)			
Outras Destinações de Recursos			
Transferências Financeiras Recebidas (II)			
Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária			
Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária			
Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RPPS			
Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RGPS			
Recebimentos Extraorçamentários (III)			
Inscrição de Restos a Pagar Não Processados			
Inscrição de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Recebimentos Extraorçamentários			
Saldo do Exercício Anterior (IV)			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
TOTAL (V) = (I + II + III + IV)			

EXERCÍCIO: 20XX

DISPÊNDIOS

	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Despesa Orçamentária (VI)			
Ordinária			
Vinculada			
Recursos Destinados à Educação			
Recursos Destinados à Saúde			
Recursos Destinados à Previdência Social – RPPS			
Recursos Destinados à Previdência Social – RGPS			
Recursos Destinados à Assistência Social			
(...)			
Outras Destinações de Recursos			
Transferências Financeiras Concedidas (VII)			
Transferências Concedidas para a Execução Orçamentária			
Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária			
Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RPPS			
Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RGPS			
Pagamentos Extraorçamentários (VIII)			
Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados			
Pagamentos de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Pagamentos Extraorçamentários			
Saldo para o Exercício Seguinte (IX)			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
TOTAL (X) = (VI + VII + VIII + IX)			

3.5. DEFINIÇÕES

Receitas e Despesas Orçamentárias Ordinárias

Compreendem as receitas orçamentárias, líquidas das deduções, e despesas orçamentárias de livre alocação entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.

Receitas e Despesas Orçamentárias Vinculadas

Compreendem as receitas orçamentárias, líquidas das deduções, e despesas orçamentárias cuja aplicação dos recursos é definida em lei, de acordo com sua origem.

A identificação das vinculações pode ser feita por meio do mecanismo fonte / destinação de recursos [11] . As fontes / destinações de recursos indicam como são financiadas as despesas orçamentárias, atendendo sua destinação legal.

Transferências Financeiras Recebidas e Concedidas

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.

Recebimentos Extraorçamentários

Compreendem os ingressos não previstos no orçamento, por exemplo:

a. ingressos de recursos relativos a consignações em folha de pagamento, fianças, cauções, dentre outros; e
b. inscrição de restos a pagar[12].

Pagamentos Extraorçamentários

Compreendem os pagamentos que não precisam se submeter ao processo de execução orçamentária, por exemplo:

a. relativos a obrigações que representaram ingressos extraorçamentárias (ex. devolução de depósitos); e
b. restos a pagar inscritos em exercícios anteriores e pagos no exercício.

Saldo do Exercício Anterior e Saldo para o Exercício Seguinte

Compreende os recursos financeiros, e o valor das entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros[13], que serão demonstradas na linha Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados.

---

[11] O mecanismo de fonte / destinação de recursos é descrito na Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) deste Manual.

[12] Lei nº 4.320/1964 art. 103 parágrafo único.

[13] Lei nº 4.320/1964

Art. 3º [...]

4. BALANÇO PATRIMONIAL

4.1. INTRODUÇÃO

O Balanço Patrimonial [14] é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação (natureza de informação de controle).

A Lei nº 4.320/1964 confere viés orçamentário ao Balanço Patrimonial ao separar o ativo e o passivo em dois grupos, Financeiro e Permanente, em função da dependência ou não de autorização legislativa ou orçamentária para realização dos itens que o compõem.

A fim de atender aos novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), as estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram alteradas pela Portaria STN nº 438/2012.

Assim, de modo a atender às determinações legais e às normas contábeis vigentes, atualmente o Balanço Patrimonial é composto por:

a. Quadro Principal;
b. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes;
c. Quadro das Contas de Compensação (controle); e
d. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro.

4.2. ELABORAÇÃO

4.2.1. Quadro Principal

No quadro principal tem-se a visão patrimonial como base para análise e registro dos fatos contábeis.

O Quadro Principal do Balanço Patrimonial será elaborado utilizando-se a classe 1 (Ativo) e a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Os ativos e passivos serão apresentados em níveis sintéticos (3º nível - Subgrupo ou 4º nível - Título).

Os saldos das contas intragovernamentais deverão ser excluídos para viabilizar a consolidação das contas no ente.

A NBC TSP 11 prevê a adoção das seguintes formas de apresentação dos ativos e passivos:

a. Segregação em ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes, sendo este o modelo que deve ser adotado preferencialmente;
b. Apresentação baseada na liquidez, aplicável apenas quando proporcionar informação que seja mais relevante. Tal situação pode ocorrer, por exemplo, em instituições financeiras, pelo fato de que tais instituições não fornecem bens ou serviços dentro de ciclo operacional claramente identificável.

A norma dispõe ainda sobre a possibilidade de adoção de uma base mista, quando a entidade tem diversos tipos de operações. Para fins de consolidação e consistência das informações, as entidades do setor público deverão utilizar a forma de apresentação indicada no item (a), sendo a apresentação

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de credito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

[14] Lei nº 4.320/1964 art. 105.

baseada na liquidez utilizada de forma subsidiária. Ressalta-se que o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), de uso obrigatório pelos entes federados, já observa esta forma de apresentação em sua estrutura.

4.2.1.1. Ativo Circulante e Não Circulante

O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:

a. espera-se que esse ativo seja realizado, ou pretende-se que seja mantido com o propósito de ser vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
b. o ativo está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
c. espera-se que o ativo seja realizado até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
d. o ativo seja caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para pagamento de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

Os ativos circulantes incluem ativos que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis, tais como impostos a receber, multas e tarifas regulatórias a receber e estoques. Os ativos circulantes também incluem ativos essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados (exemplos incluem alguns ativos monetários classificados como “mantidos para negociação”) e a parcela circulante de ativos monetários não circulantes.

O ciclo operacional da entidade é o tempo levado para converter entradas (inputs) ou recursos em saídas (outputs). Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que sua duração seja de doze meses.

4.2.1.2. Passivo Circulante e Não circulante

O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:

a. espera-se que o passivo seja pago durante o ciclo operacional normal da entidade;
b. o passivo está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
c. o passivo deve ser pago no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
d. a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não circulantes.

Outros passivos circulantes não são pagos como parte do ciclo operacional normal, mas têm sua liquidação prevista para o período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis ou estão essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados. Exemplos disso são os passivos financeiros classificados como “mantidos para negociação”, saldos bancários negativos de cheques especiais e a parte circulante de passivos financeiros não circulantes, dividendos a pagar, imposto de renda e outras dívidas a pagar não comerciais.

Se a entidade espera – e tiver a possibilidade de refinanciar ou rolar a dívida durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis, segundo as condições de flexibilidade do empréstimo existente –, deve classificar a obrigação como não circulante. Contudo, quando o refinanciamento ou substituição da obrigação não depender somente da entidade (por exemplo, se não houver acordo de refinanciamento), o simples potencial de refinanciamento não é considerado suficiente para a classificação como não circulante e, portanto, a obrigação deve ser classificada como circulante.

Quando a entidade não cumprir compromisso, segundo acordo de empréstimo em longo prazo até a data das demonstrações contábeis, tendo como consequência a condição de o passivo se tornar vencido e pagável à ordem do credor, o passivo deve ser classificado como circulante. Entretanto, se o credor tiver concordado, até a data das demonstrações contábeis, em proporcionar um período de carência a terminar pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis, o passivo deve ser classificado como não circulante.

4.2.1.3. Informação a ser apresentada no balanço patrimonial

A NBC TSP 11 apresenta uma lista de itens que devem ser apresentados de forma individualizada no balanço patrimonial devido à sua natureza ou função, sem, entretanto, determinar a ordem ou formato de apresentação. Tal dispositivo deverá ser observado pelo PCASP, sempre que possível. Além disto, a norma traz alguns dispositivos a serem observados para criação de outras contas, os quais são replicados abaixo e deverão ser observados pelos entes no detalhamento de seus planos de contas, bem como na apresentação de seu balanço:

- Contas adicionais, cabeçalhos e subtotais devem ser apresentados no balanço patrimonial sempre que tais apresentações sejam relevantes para o entendimento da posição financeira e patrimonial da entidade;
- contas do balanço patrimonial devem ser incluídas sempre que o tamanho, natureza ou função de item ou agregação de itens similares apresentados separadamente seja relevante na compreensão da posição financeira da entidade; e
- a nomenclatura de contas utilizada e sua ordem de apresentação dos itens e das agregações de itens semelhantes podem ser modificadas de acordo com a natureza da entidade e de suas transações, no sentido de fornecer informação que seja relevante para a compreensão da situação patrimonial da entidade.
- A entidade deve julgar a adequação da apresentação de contas adicionais separadamente com base na avaliação:
  i. da natureza e liquidez dos ativos;
  ii. da função dos ativos na entidade; e
  iii. dos montantes, natureza e prazo dos passivos.
- a utilização de distintos critérios de mensuração de classes diferentes de ativos sugere que suas naturezas ou funções são distintas e, portanto, devam ser apresentadas em contas separadas. É o caso, por exemplo, de diferentes classes de imobilizado, que podem ser reconhecidas ao custo ou pelo valor de reavaliação.

4.2.2. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes

Este quadro apresenta os ativos e passivos financeiros e permanentes, de acordo com o disposto no art. 105 da Lei nº 4.320/1964.

Será elaborado utilizando-se a classe 1 (Ativo), a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) do PCASP, bem como as contas que representem passivos financeiros, mas que não apresentam passivos

patrimoniais associados, como as contas da classe 6 "Crédito Empenhado a Liquidar" e "Restos a Pagar Não Processados a Liquidar".

Os ativos e passivos financeiros e permanentes e o saldo patrimonial serão apresentados pelos seus valores totais. É facultativo o detalhamento dos saldos em notas explicativas.

4.2.3. Quadro das Contas de Compensação

Este quadro apresenta os atos potenciais do ativo e do passivo a executar, que potencialmente podem afetar o patrimônio do ente. Os valores dos atos potenciais já executados não devem ser considerados.

Será elaborado utilizando-se a classe 8 (Controles Credores) do PCASP.

O PCASP não padroniza o desdobramento dos atos potenciais ativos e passivos em nível que permita segregar os atos executados daqueles a executar. Tal desdobramento deverá ser feito por cada ente, a nível de item e subitem (6º nível e 7º nível).

4.2.4. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro

Este quadro apresenta o superávit / déficit financeiro, apurado conforme o § 2º do art. 43 da Lei nº 4.320/1964.

Será elaborado utilizando-se o saldo da conta 8.2.1.1.1.00.00 – Disponibilidade por Destinação de Recurso (DDR), segregado por fonte / destinação de recursos[15]. Como a classificação por fonte / destinação de recursos não é padronizada, cabe a cada ente adaptá-lo à classificação por ele adotada.

Poderão ser apresentadas algumas fontes com déficit e outras com superávit financeiro, de modo que o total seja igual ao superávit / déficit financeiro apurado pela diferença entre o Ativo Financeiro e o Passivo Financeiro conforme o quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes.

4.3. NOTAS EXPLICATIVAS

O Balanço Patrimonial deverá ser acompanhado de notas explicativas em função da dimensão, da natureza e função dos valores envolvidos nos ativos e passivos. A entidade deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, rubricas adicionais às contas apresentadas (subclassificações), classificadas de forma adequada às operações da entidade.

Recomenda-se o detalhamento das seguintes contas:

a. Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo;
b. Imobilizado;
c. Intangível;
d. Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo;
e. Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo, segregando as provisões para benefícios a empregados dos demais itens;
f. Componentes do patrimônio líquido, segregando o capital integralizado, resultados acumulados e quaisquer reservas;

[15] O mecanismo de Fonte / Destinação de Recursos é tratado no Capítulo 01.05 da Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) deste Manual.

g. Demais elementos patrimoniais, quando relevantes.

Também é recomendado que as políticas contábeis relevantes que tenham reflexos no patrimônio sejam evidenciadas, como as políticas de depreciação, amortização e exaustão.

Muitas entidades do setor público não possuem capital representado por ações, sendo controlada exclusivamente por outra entidade do setor público. A natureza da participação do governo no patrimônio líquido da entidade é, provavelmente, a combinação de capital integralizado e do valor resultante dos resultados acumulados e reservas.

Quando a entidade não possui nenhuma parcela de capital representado por ações, ela deve demonstrar separadamente:

a. o capital integralizado, consistindo do valor total acumulado, na data das demonstrações contábeis, das contribuições dos proprietários menos as distribuições aos proprietários;
b. resultados acumulados;
c. reservas, incluindo descrição da natureza e propósito de cada reserva dentro do patrimônio líquido; e
d. participação dos não controladores.

Quando a entidade possui seu capital representado por ações, ela deve divulgar também as seguintes informações:

a. para cada classe de ações do capital:
    i. a quantidade de ações autorizadas;
    ii. a quantidade de ações subscritas e inteiramente integralizadas, e subscritas mas não integralizadas;
    iii. o valor nominal por ação, ou informar que as ações não têm valor nominal;
    iv. a conciliação entre as quantidades de ações em circulação no início e no fim do período;
    v. os direitos, preferências e restrições associados a essa classe de ações, incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;
    vi. ações ou quotas da entidade mantidas pela própria entidade (ações ou quotas em tesouraria) ou por controladas ou coligadas; e
    vii. ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os prazos e respectivos montantes; e
b. a descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.

4.4. ESTRUTURA

4.4.1. Quadro Principal

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

BALANÇO PATRIMONIAL

Exercício: 20XX

ATIVO	**Nota**	**Exercício Atual**	**Exercício Anterior**
Ativo Circulante			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Créditos a Curto Prazo			
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo			
Estoques			
Ativo Não Circulante Mantido para Venda			
VPD Pagas Antecipadamente		_____	_____
Total do Ativo Circulante			
Ativo Não Circulante			
Realizável a Longo Prazo			
Investimentos			
Imobilizado			
Intangível		_____	_____
Total do Ativo Não Circulante			
		_____	_____
TOTAL DO ATIVO			
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
Passivo Circulante			
Obrigações Trab., Prev. 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			
Obrigações de Repartições a Outros Entes			
Provisões a Curto Prazo			
Demais Obrigações a Curto Prazo		_____	_____
Total do Passivo Circulante			
Passivo Não Circulante			
Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo			
Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo			
Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo			
Obrigações Fiscais a Longo Prazo			
Provisões a Longo Prazo			
Demais Obrigações a Longo Prazo			
Resultado Diferido		_____	_____
Total do Passivo Não Circulante			

Patrimônio Líquido		
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 DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		

4.4.2. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES

(Lei nº 4.320/1964)

Exercício: 20XX

	Exercício Atual	**Exercício Anterior**
Ativo (I)		
Ativo Financeiro		
Ativo Permanente	_____	_____
Total do Ativo		
Passivo (II)		
Passivo Financeiro		
Passivo Permanente	_____	_____
Total do Passivo	_____	_____
Saldo Patrimonial (III) = (I – II)		

4.4.3. Quadro das Contas de Compensação

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO

(Lei nº 4.320/1964)

Exercício: 20XX

	Exercício Atual	**Exercício Anterior**
Atos Potenciais Ativos		
Garantias e Contragarantias recebidas		
Direitos Conveniados e outros instrumentos congêneres		
Direitos Contratuais		
Outros atos potenciais ativos	_____	_____
Total dos Atos Potenciais Ativos		
Atos Potenciais Passivos		
Garantias e Contragarantias concedidas		
Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres		
Obrigações contratuais		
Outros atos potenciais passivos	_____	_____

Total dos Atos Potenciais Passivos

4.4.4. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

QUADRO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO

(Lei nº 4.320/1964)

Exercício: 20XX

		Exercício Atual	**Exercício Anterior**
FONTES DE RECURSOS			
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
(...)	(...)		
Total das Fontes de Recursos		_____	_____

4.5. DEFINIÇÕES

4.5.1. Quadro Principal

Ativo Circulante

Compreende os ativos que satisfazem algum dos seguintes critérios enumerados no item 4.2.1.1.

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.

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 até doze meses da data das demonstrações contábeis.

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 no curto prazo, além das aplicações temporárias em metais preciosos.

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.

Ativo Não Circulante Mantido para Venda

Compreende os ativos não circulantes cuja recuperação esperada do seu valor contábil venha a ocorrer por meio de uma transação de venda em vez do uso contínuo, segundo um plano de venda com prazo inferior a 12 meses.

Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) Pagas Antecipadamente

Compreende pagamentos de variações patrimoniais diminutivas (VPD) de forma antecipada, cujos benefícios ou prestação de serviço à entidade ocorrerão no futuro.

Ativo Não Circulante

Compreende os ativos que atendem a definição de ativo não circulante, conforme item 4.2.1.1.

Integram o ativo não circulante: o ativo realizável a longo prazo, os investimentos, o imobilizado, o intangível e eventual saldo a amortizar do ativo diferido.

Realizável a Longo Prazo

Compreende os bens, direitos e despesas (VPD) antecipadas realizáveis no longo prazo.

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.

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.

Intangível

Compreende os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados a manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade.

Passivo Circulante

Compreende os passivos que atendem aos critérios estabelecidos no item 4.2.1.2.

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 no curto prazo; sejam valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

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, benefícios assistenciais, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no curto prazo.

Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo

Compreende as obrigações financeiras externas e internas da entidade a título de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos no curto prazo.

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, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no curto prazo.

Obrigações Fiscais a Curto Prazo

Compreende as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento no curto prazo.

Obrigações de Repartições a Outros Entes

Compreende os valores arrecadados de impostos e outras receitas a serem repartidos aos estados, Distrito Federal e municípios.

Provisões a Curto Prazo

Compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, com probabilidade de ocorrerem no curto prazo.

Demais Obrigações a Curto Prazo

Compreende as obrigações da entidade junto a terceiros não inclusas nos subgrupos anteriores, com vencimento no curto prazo, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no curto prazo.

Passivo Não Circulante

Compreende os passivos assim definidos no item 4.2.1.2.

Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que não atendam a nenhum dos critérios para serem classificadas no passivo circulante.

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, benefícios assistenciais, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no longo prazo.

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 no longo prazo.

Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo

Compreende as obrigações junto a fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais da entidade, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no longo prazo.

Obrigações Fiscais a Longo Prazo

Compreende as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento no longo prazo.

Provisões a Longo Prazo

Compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, com probabilidade de ocorrerem no longo prazo.

Demais Obrigações a Longo Prazo

Compreende as obrigações da entidade junto a terceiros não inclusas nos subgrupos anteriores, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no longo prazo.

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.

Patrimônio Líquido

Compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos.

Patrimônio Social e Capital Social

Compreende o patrimônio social das autarquias, fundações e fundos e o capital social das demais entidades da administração indireta.

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.

Reservas de Capital

Compreende os valores acrescidos ao patrimônio que não transitaram pelo resultado como variações patrimoniais aumentativas (VPA).

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.

Reservas de Lucros

Compreende as reservas constituídas com parcelas do lucro líquido das entidades para finalidades especificas.

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.

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.

Ações / Cotas em Tesouraria

Compreende o valor das ações ou cotas da entidade que foram adquiridas pela própria entidade.

4.5.2. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes

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. Considera-se nesse conceito apenas a parcela da dívida fundada que tenha tido execução orçamentária iniciada e esteja pendente de pagamento.

Caso o Balanço Patrimonial seja elaborado no decorrer do exercício, serão incluídos no passivo financeiro os créditos empenhados a liquidar.

Passivo Permanente

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

4.5.3. Quadro das Contas de Compensação

Contas de Compensação

Compreende as contas representativas dos atos potenciais ativos e passivos.

Atos Potenciais

Compreende os atos a executar que podem vir a afetar o patrimônio, imediata ou indiretamente, por exemplo: direitos e obrigações conveniadas ou contratadas; responsabilidade por valores, títulos e bens de terceiros; garantias e contragarantias recebidas e concedidas. A definição é orientada pelo fluxo de caixa a ser envolvido na execução futura do ato potencial.

Atos Potenciais Ativos

Compreende os atos a executar que podem vir a afetar positivamente o patrimônio, imediata ou indiretamente.

Atos Potenciais Passivos

Compreende os atos a executar que podem vir a afetar negativamente o patrimônio, imediata ou indiretamente.

4.5.4. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro

Superávit Financeiro

Corresponde à diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro.
O superávit financeiro do exercício anterior é fonte de recursos para abertura de créditos suplementares e especiais, devendo-se conjugar, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas, de acordo com o artigo 43 da Lei nº 4.320/1964, caput, § 1º, inciso I e § 2º.

Déficit Financeiro

Corresponde à diferença negativa entre o ativo financeiro e o passivo financeiro.

Fonte de Recursos

Mecanismo[16] que permite a identificação da origem e destinação dos recursos legalmente vinculados a órgão, fundo ou despesa.

[16] O mecanismo de fonte / destinação de recursos é tratado na Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) deste Manual.

5. DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

5.1. INTRODUÇÃO

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)[17] evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

O resultado patrimonial do período é apurado na DVP pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas. O valor apurado passa a compor o saldo patrimonial do Balanço Patrimonial (BP) do exercício.

Este Demonstrativo tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado. Contudo, é importante ressaltar que a DRE apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da entidade. 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.

A DVP permite a análise de como as políticas adotadas provocaram alterações no patrimônio público, considerando-se a finalidade de atender às demandas da sociedade.

5.2. ELABORAÇÃO

A DVP será elaborada utilizando-se as classes 3 (variações patrimoniais diminutivas) e 4 (variações patrimoniais aumentativas) do PCASP.

Os itens de VPA e VPD não devem ser compensados, exceto quando exigido ou permitido por norma específica.

Caso haja contas intraorçamentárias (nível de consolidação 2), estas devem ser excluídas para fins de consolidação das demonstrações contábeis no âmbito de cada ente. Entretanto, se a DVP se referir apenas às contas de um órgão, uma entidade ou uma empresa pública, então não há exclusão das contas intraorçamentárias.

De acordo a NBC TSP, a demonstração do resultado (aqui denominada demonstração das variações patrimoniais – DVP) deve incluir itens que apresentam os seguintes valores do período contábil:

a. receita, correspondente às variações patrimoniais aumentativas;
b. despesa, correspondente às variações patrimoniais diminutivas;
c. parcela do resultado de coligadas e empreendimento controlado em conjunto mensurada pelo método da equivalência patrimonial;
d. ganhos ou perdas antes dos tributos reconhecidos na alienação de ativos ou pagamento de passivos relativos a operações em descontinuidade; e
e. resultado do período.

Devem ser divulgados ainda, como alocações do resultado do período:

a. resultado atribuível aos acionistas não controladores; e

[17] Lei nº 4.320/1964 Art. 104.

b. resultado atribuível aos acionistas controladores da entidade.

Outros itens e contas, títulos e subtotais devem ser apresentados na demonstração do resultado quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho financeiro da entidade. Os fatores a serem considerados incluem a materialidade, a natureza e a função dos componentes das VPA e VPD.

5.3. NOTAS EXPLICATIVAS

A DVP deverá ser acompanhada de notas explicativas, divulgando separadamente a natureza e valores dos itens relevantes que compõem as VPA e as VPD.

Algumas circunstâncias poderão ser apresentadas em notas explicativas, ainda que seus valores não sejam relevantes, por exemplo:

a. Redução ao valor recuperável no ativo imobilizado, bem como as reversões de tais reduções;
b. Baixas de itens do ativo imobilizado;
c. Baixas de investimento;
d. Reestruturações das atividades da entidade e reversões de quaisquer provisões para gastos de reestruturação;
e. Unidades operacionais descontinuadas;
f. Constituição ou reversão de provisões;

Quando a entidade distribui dividendos ou outro item similar para os seus proprietários e possui capital representado por ações, ela deve divulgar, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, o valor de dividendos ou outro item similar distribuídos e reconhecidos como distribuições aos proprietários durante o período e o respectivo valor por ação.

A NBC TSP 11 incentiva a apresentação de análise das variações patrimoniais diminutivas utilizando a classificação baseada em dois métodos alternativos: quanto à natureza ou quanto à sua função dentro da entidade. Segundo a norma, deve-se selecionar o critério que proporcionar informação que seja representação fidedigna e seja mais relevante. Ressalta-se que, para tal finalidade, os termos "natureza da despesa" e "classificação funcional" não se confundem com os termos correspondentes utilizados na execução orçamentária. **Como a estrutura do PCASP detalha as VPD conforme a abordagem da natureza, a utilização do método da natureza é obrigatória para todos os entes, sendo facultado publicar, adicionalmente, análise segundo o método da função.**

De acordo com o método da natureza, as VPD são agregadas na demonstração do resultado de acordo com a sua natureza, como, por exemplo: depreciações, consumo de materiais, despesas com transporte, benefícios a empregados e despesas de publicidade. Segue abaixo um exemplo de classificação que usa o método da natureza do gasto:

Receitas	X		
Despesas com benefícios a empregados			X
Despesas com depreciações e amortizações		X	
Outras despesas		X	
Total das despesas	(X)		
Resultado	X		

Segundo o método da função, as VPD são classificadas de acordo com o programa ou o propósito para o qual elas foram incorridas. Esse método pode proporcionar informação mais relevante aos

usuários, mas a alocação de despesas às funções pode exigir alocações arbitrárias e envolver considerável capacidade de julgamento. As despesas associadas às principais funções empreendidas pela entidade são apresentadas separadamente. Abaixo, exemplo de apresentação conforme este método para uma entidade que tem funções relacionadas ao fornecimento de serviços de saúde e educação.

Receitas	X
Despesas:	
Despesas com saúde	(X)
Despesas com educação	(X)
Outras despesas	(X)
Resultado	X

5.4. ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

Exercício: 20XX

	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Variações Patrimoniais Aumentativas			
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria			
Contribuições			
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos			
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras			
Transferências e Delegações Recebidas			
Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos			
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		_____	_____
Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)			
Variações Patrimoniais Diminutivas			
Pessoal e Encargos			
Benefícios Previdenciários e Assistenciais			
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo			
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras			
Transferências e Delegações Concedidas			
Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos			
Tributárias			
Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados			
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		_____	_____
Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)		_____	_____
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I – II)			

5.5. DEFINIÇÕES

5.5.1. Variações Patrimoniais Aumentativas

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 e Delegações Recebidas

Compreende o somatório das variações patrimoniais aumentativas com transferências intergovernamentais, transferências intragovernamentais, transferências de instituições multigovernamentais, transferências de instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências de convênios e transferências do exterior.

Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos

Compreende a variação patrimonial aumentativa com reavaliação e ganhos de ativos ou com a desincorporação de passivos.

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.

5.5.2. Variações Patrimoniais Diminutivas

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 às mercadorias e produtos vendidos e serviços prestados.

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).

Compreendem, também, 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 e Delegações Concedidas

Compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas com transferências intergovernamentais, 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 e Incorporação de Passivos

Compreende a variação patrimonial diminutiva com desvalorização e perdas de ativos, com redução a valor recuperável, perdas com alienação e perdas involuntárias ou com a incorporação de passivos.

Tributárias

Compreendem as variações patrimoniais diminutivas relativas aos impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições econômicas e contribuições especiais.

Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados

Compreende as variações patrimoniais diminutivas relativas aos custos das mercadorias vendidas, dos produtos vendidos e dos serviços prestados.

O Custo dos produtos vendidos ou dos serviços prestados devem ser computados no exercício corresponde às respectivas receitas de vendas. A apuração do custo dos produtos vendidos está diretamente relacionada aos estoques, pois representa a baixa efetuadas nas contas dos estoques por vendas realizadas no período.

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.

6. DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

6.1. INTRODUÇÃO

Este capítulo tem por objetivo dispor sobre o objetivo, definições e estrutura da Demonstração dos Fluxos de caixa e foi elaborado com base na NBC TSP 12.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos operacional, de investimento e de financiamento.

A DFC identificará:

a. as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa;
b. os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e
c. o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

A informação dos fluxos de caixa permite aos usuários avaliar como a entidade do setor público obteve recursos para financiar suas atividades e a maneira como os recursos de caixa foram utilizados. Tais informações são úteis para fornecer aos usuários das demonstrações contábeis informações para prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.

6.1.1. Definições

Caixa compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.

Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em valor conhecido de caixa e que estão sujeitas a insignificante risco de mudança de valor.

Os equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e, não, para investimento ou outros fins. Para que o investimento seja qualificado como equivalente de caixa, ele deve ser prontamente conversível em quantia conhecida de caixa e estar sujeito a risco insignificante de mudanças de valor. Portanto, o investimento normalmente se qualifica como equivalente de caixa somente quando tiver vencimento de curto prazo de, por exemplo, três meses ou menos a partir da data de aquisição. Em regra, os investimentos em ações de outras entidades são excluídos dos equivalentes de caixa.

Fluxos de caixa são as entradas e as saídas de caixa e de equivalentes de caixa.

Os fluxos de caixa excluem movimentos entre itens que constituem caixa ou equivalentes de caixa porque esses componentes são parte da gestão de caixa da entidade e não parte de suas atividades operacionais, de investimento e de financiamento. A gestão de caixa inclui o investimento do excesso de caixa em equivalentes de caixa

Atividades de financiamento são aquelas que resultam em mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no endividamento da entidade.

Atividades de investimento são as referentes à aquisição e à venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Atividades operacionais são as atividades da entidade que não as de investimento e de financiamento.

6.2. ELABORAÇÃO

A DFC deve ser elaborada pelo método direto e deve evidenciar as alterações de caixa e equivalentes de caixa verificadas no exercício de referência, classificadas nos seguintes fluxos, de acordo com as atividades da entidade:

a. operacionais;
b. de investimento; e
c. de financiamento.

A soma dos três fluxos deverá corresponder à diferença entre os saldos iniciais e finais de Caixa e Equivalentes de Caixa do exercício de referência.

Para a elaboração da DFC são utilizadas as contas da classe 6 (Controles da Execução do Planejamento e Orçamento) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), com filtros pelas naturezas orçamentárias de receitas e despesas, bem como funções e subfunções, assim como outros filtros e contas necessários para marcar a movimentação extraorçamentária que eventualmente transita pela conta Caixa e Equivalentes de Caixa.

A DFC é composta por:

a. Quadro Principal
b. Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas
c. Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função
d. Quadro de Juros e Encargos da Dívida

6.2.1. Atividades Operacionais

O montante dos fluxos de caixa líquidos decorrentes das atividades operacionais é um indicador-chave da extensão na qual as operações da entidade são financiadas:

a. por meio de tributos (direta e indiretamente);
b. (pelos destinatários dos bens e serviços oferecidos pela entidade.

O montante dos fluxos de caixa das atividades operacionais também auxilia ao demonstrar a condição da entidade de manter sua capacidade operacional, amortizar empréstimos, pagar dividendos ou distribuições similares e fazer novos investimentos sem recorrer a fontes externas de financiamento. Os fluxos de caixa operacionais consolidados do setor público proporcionam uma indicação da proporção em que o governo vem financiando suas atividades correntes por meio da tributação e outras cobranças.

São exemplos de fluxos de caixa relacionados às atividades operacionais:

a. recebimentos de caixa decorrentes de impostos, taxas, contribuições e multas;
b. recebimentos de caixa pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços;
c. recebimentos de caixa de concessões ou transferências e outras dotações ou autorizações orçamentárias realizadas por outros entes ou entidades do setor público;
d. recebimentos de caixa decorrentes de royalties, honorários, comissões e outras receitas;
e. pagamentos em caixa a outras entidades do setor público para financiar suas operações (não inclui empréstimo);
f. pagamentos em caixa a fornecedores de mercadorias e serviços;
g. pagamentos em caixa a empregados ou em nome de empregados;
h. recebimentos de caixa de sinistros e outros benefícios da apólice; e pagamentos em caixa de prêmios, anuidades, em transações com seguradora;
i. pagamentos em caixa de tributos sobre o patrimônio ou a renda (quando aplicável) em relação a atividades operacionais;
j. recebimentos e pagamentos em caixa de contratos mantidos para negociação imediata ou disponíveis para venda;
k. recebimentos ou pagamentos em caixa decorrentes de operações descontinuadas; e
l. recebimentos ou pagamentos em caixa decorrentes da solução de litígios.

6.2.2. Atividades de Investimento

Os fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimento representam a extensão em que as saídas de caixa são realizadas com a finalidade de contribuir para a futura prestação de serviços pela entidade.

Somente saídas de caixa que resultam em ativo reconhecido nas demonstrações contábeis são passíveis de classificação como atividades de investimento.

São exemplos de fluxos de caixa relacionados às atividades de investimento:

a. pagamentos em caixa para aquisição de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo. Esses pagamentos incluem os custos de desenvolvimento ativados e ativos imobilizados de construção própria;
b. recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo;
c. pagamentos para aquisição de instrumentos patrimoniais ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações em empreendimentos controlados em conjunto (exceto aqueles mantidos como equivalentes de caixa, mantidos para negociação imediata ou disponível para venda);
d. recebimentos de caixa provenientes da venda de instrumentos patrimoniais ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações em empreendimentos controlados em conjunto (exceto aqueles mantidos como equivalentes de caixa, mantidos para negociação imediata ou disponível para venda);
e. adiantamentos em caixa e empréstimos concedidos a terceiros (exceto aqueles adiantamentos e empréstimos feitos por instituição financeira pública);
f. recebimentos de caixa por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos a terceiros (exceto adiantamentos e empréstimos concedidos por instituição financeira pública);
g. pagamentos em caixa por contratos futuros, a termo, de opção e swap, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação imediata ou disponível para venda ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento; e
h. recebimentos de caixa por contratos futuros, a termo, de opção e swap, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação imediata ou disponível para venda ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

Quando o contrato for contabilizado como hedge de posição identificável, os fluxos de caixa do contrato devem ser classificados do mesmo modo como foram classificados os fluxos de caixa da posição que estiver sendo protegida.

A NCT TSP 12 faculta a utilização alternativa do método direto ou indireto para a elaboração do fluxo de caixa das atividades operacionais, incentivando a utilização do primeiro. Para fins de padronização optou-se pela utilização no método direto como obrigatório para todos os entes da Federação. No método direto são informadas as principais classes de recebimentos e pagamentos brutos.

6.2.3. Atividades de financiamento

A divulgação dos fluxos de caixa decorrentes das atividades de financiamento é importante para a previsão de exigências de fluxos futuros por parte dos provedores de capital. São exemplos de fluxos de caixa relacionados às atividades de financiamento:

a. caixa recebido proveniente da emissão de debêntures, empréstimos contraídos, notas promissórias, títulos e valores, hipotecas e outros empréstimos contraídos de curto e de longo prazos;
b. amortização de empréstimos e financiamentos que foram contraídos; e
c. pagamentos em caixa por arrendatário, para redução do passivo relativo a arrendamento mercantil financeiro.

6.2.4. Aspectos relevantes

Fluxos de caixa em moeda estrangeira

Os fluxos de caixa decorrentes de transações em moeda estrangeira devem ser registrados na moeda funcional da entidade, convertendo-se o valor em moeda estrangeira à taxa cambial na data da ocorrência do fluxo de caixa.

Ganhos e perdas não realizados resultantes de mudanças nas taxas de câmbio de moedas estrangeiras não são fluxos de caixa. Todavia, o efeito das mudanças nas taxas cambiais sobre o caixa e equivalentes de caixa, mantidos ou devidos em moeda estrangeira, deve ser apresentado na demonstração dos fluxos de caixa, a fim de conciliar o caixa e equivalentes de caixa no começo e no fim do período. Esse valor deve ser apresentado separadamente dos fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento e inclui as diferenças, se existirem, caso tais fluxos de caixa tenham sido convertidos e registrados com base nas taxas de câmbio do fim do período.

Juros e dividendos ou distribuições similares

Os juros pagos e recebidos e os dividendos ou distribuições similares recebidos são comumente classificados como fluxos de caixa operacionais em instituições financeiras públicas. Todavia, não há consenso sobre a classificação desses fluxos de caixa para os outros tipos de entidades.

Assim, a NBC TSP 12, faculta a classificação destes fluxos como como atividades operacionais, de investimento ou de financiamento, desde que a classificação seja adotada de forma consistente.

Para fins de padronização e consolidação das contas públicas e, considerando que os juros pagos e recebidos compõem o cálculo do resultado do exercício, recomenda-se sua classificação como fluxo

das atividades operacionais. Os dividendos ou distribuições similares recebidas devem ser classificados como fluxo de atividades de investimento, enquanto os dividendos e distribuições similares pagos devem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento, porque são custos da obtenção de recursos financeiros.

Transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa

Muitas atividades de investimento e de financiamento não impactam diretamente os fluxos de caixa correntes, embora afetem a estrutura de capital e de ativos da entidade.

São exemplos de transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa:

a. a aquisição de ativos por meio da troca de ativos, por meio da assunção direta do respectivo passivo ou ainda por meio de arrendamento financeiro; e
b. a conversão de dívida com terceiros em patrimônio líquido.

Transações de investimento e de financiamento que não envolvam o uso de caixa ou equivalentes de caixa não devem ser incluídas na demonstração dos fluxos de caixa. Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas às demonstrações contábeis, quando relevantes.

Aquisição e venda de controlada e outras unidades operacionais

Os fluxos de caixa agregados decorrentes da aquisição e da alienação de entidades controladas ou outras unidades operacionais devem ser apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento.

A entidade deve divulgar, de modo agregado, com relação tanto à aquisição quanto à venda das entidades controladas ou outras unidades operacionais durante o período, cada um dos seguintes itens:

a. o valor total pago para aquisição ou o valor total recebido na venda;
b. a parcela do valor total da compra ou da venda que foi paga ou recebida exclusivamente por meio de caixa e equivalentes de caixa;
c. o montante de caixa e equivalentes de caixa de entidade controlada ou de outra unidade operacional adquirida ou vendida; e
d. o montante dos ativos e passivos, exceto caixa e equivalentes de caixa, reconhecidos pela entidade controlada ou por outra unidade operacional adquirida ou vendida, resumido pelas principais classificações.

Componente de caixa e equivalentes de caixa

A entidade deve divulgar os componentes de caixa e equivalentes de caixa e deve apresentar a conciliação dos valores em sua demonstração dos fluxos de caixa com os respectivos itens apresentados no balanço patrimonial.

Em função da variedade de práticas de gestão de caixa e de produtos bancários, a entidade deve divulgar a política que adota na determinação da composição do caixa e equivalentes de caixa.

Tal divulgação inclui a forma de tratamento dos depósitos restituíveis e valores vinculados. Quando a entidade incluir tais valores na composição de caixa e equivalentes de caixa, deverá destaca-los em notas explicativas, ressaltando o fato de que tais recursos, embora em poder do ente público, não podem ser por ele utilizados.

6.3. NOTAS EXPLICATIVAS

A DFC deverá ser acompanhada de notas explicativas quando os itens que compõem os fluxos de caixa forem relevantes.

A entidade deve divulgar, juntamente com comentário da administração em nota explicativa, os valores significativos de saldos de caixa e equivalentes de caixa que não estejam disponíveis para uso pela entidade econômica. Entre os exemplos estão saldos de caixa e equivalentes de caixa em poder de entidade controlada no qual se apliquem restrições legais que impeçam o uso geral dos saldos pela entidade controladora ou outras entidades controladas, além dos depósitos de terceiros, quando classificados como caixa e equivalente de caixa.

Informações adicionais podem ser importantes para que os usuários entendam a posição financeira e a liquidez da entidade. A divulgação de tais informações, juntamente com as respectivas descrições contidas em notas explicativas, é recomendada e pode incluir:

a. o montante de linhas de crédito obtidas, mas não utilizadas, que podem estar disponíveis para futuras atividades operacionais e para satisfazer a compromissos de capital, indicando restrições, se houver, sobre o uso de tais linhas de crédito; e
b. o montante e a natureza de saldos de caixa não disponíveis;
c. descrição dos itens incluídos no conceito de caixa e equivalente de caixas;
d. conciliação do saldo de caixa e equivalente de caixas apresentado na DFC com o valor apresentado no Balanço Patrimonial, justificando eventuais diferenças.

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.

Algumas operações podem interferir na elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, como, por exemplo, as retenções. Dependendo da forma como as retenções são contabilizadas, os saldos de caixa e equivalente de caixa podem ser afetados. Basicamente a diferença será sob o aspecto temporal. Se o ente considerar a retenção como paga no momento da liquidação, então deverá promover um ajuste no saldo da conta caixa e equivalentes de caixa a fim de demonstrar que há um saldo vinculado a ser deduzido. Entretanto, se o ente considerar a retenção como paga apenas na baixa da obrigação, nenhum ajuste será promovido. Dessa forma, eventuais ajustes relacionados às retenções deverão ser evidenciados em notas explicativas.

6.4. ESTRUTURA

6.4.1. Quadro Principal

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

Exercício: 20XX

	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS			
Ingressos			
Receita Tributária			
Receita de Contribuições			
Receita Patrimonial			
Receita Agropecuária			
Receita Industrial			
Receita de Serviços			
Remuneração das Disponibilidades			
Outras Receitas Derivadas e Originárias			
Transferências recebidas			
Desembolsos			
Pessoal e demais despesas			
Juros e encargos da dívida			
Transferências concedidas			
Outros desembolsos operacionais			
Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (I)		_____	_____
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO			
Ingressos			
Alienação de bens			
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos			
Outros ingressos de investimentos			
Desembolsos			
Aquisição de ativo não circulante			
Concessão de empréstimos e financiamentos			
Outros desembolsos de investimentos			
Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento (II)		_____	_____
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO			
Ingressos			
Operações de crédito			
Integralização do capital social de empresas dependentes			

Outros ingressos de financiamento		
Desembolsos		
Amortização /Refinanciamento da dívida		
Outros desembolsos de financiamentos		
Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)		
Caixa e Equivalentes de caixa inicial		
Caixa e Equivalente de caixa final		

6.4.2. Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

QUADRO DE TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS E CONCEDIDAS

Exercício: 20XX

	Exercício Atual	**Exercício Anterior**
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES RECEBIDAS		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
Outras transferências correntes recebidas		
Total das Transferências Correntes Recebidas		
TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS		
Intergovernamentais		
a União		
a Estados e Distrito Federal		
a Municípios		
Intragovernamentais		
Outras transferências concedidas		
Total das Transferências Concedidas		

6.4.3. Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

QUADRO DE DESEMBOLSOS DE PESSOAL E DEMAIS DESPESAS POR FUNÇÃO

Exercício: 20XX

	Exercício Atual	**Exercício Anterior**
Legislativa		
Judiciária		
Essencial à Justiça		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Previdência Social		
Saúde		
Trabalho		
Educação		
Cultura		
Direitos da Cidadania		
Urbanismo		
Habitação		
Saneamento		
Gestão Ambiental		
Ciência e Tecnologia		
Agricultura		
Organização Agrária		
Indústria		
Comércio e Serviços		
Comunicações		
Energia		
Transporte		
Desporto e Lazer		
Encargos Especiais		
Total dos Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função	_____	_____

6.4.4. Quadro de Juros e Encargos da Dívida

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

QUADRO DE JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA

Exercício: 20XX

	Exercício Atual	**Exercício Anterior**
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
Total dos Juros e Encargos da Dívida	_____	_____

6.5. DEFINIÇÕES

6.5.1. Quadro Principal

FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS

Ingressos das Operações

Compreendem as receitas relativas às atividades operacionais líquidas das respectivas deduções e as transferências correntes recebidas.

Desembolsos das Operações

Compreendem as despesas relativas às atividades operacionais, demonstrando-se os desembolsos de pessoal, os juros e encargos sobre a dívida, as transferências concedidas e demais desembolsos das operações.

FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO

Ingressos de Investimento

Compreendem as receitas referentes à alienação de ativos não circulantes e de amortização de empréstimos e financiamentos concedidos.

Desembolsos de Investimento

Compreendem as despesas referentes à aquisição de ativos não circulantes e as concessões de empréstimos e financiamentos.

FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO

Ingressos de Financiamento

Compreendem as obtenções de empréstimos, financiamentos e demais operações de crédito, inclusive o refinanciamento da dívida. Compreendem também a integralização do capital social de empresas dependentes.

Desembolsos de Financiamento

Compreendem as despesas com amortização e refinanciamento da dívida.

CAIXA E EQUIVALENTES DE 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.

6.5.2. Quadro das Transferências Recebidas e Concedidas

Transferências Intergovernamentais

Compreendem as transferências de recursos entre entes da Federação distintos.

Transferências Intragovernamentais

Compreendem as transferências de recursos no âmbito de um mesmo ente da Federação.

7. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

7.1. INTRODUÇÃO

A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) demonstrará a evolução (aumento ou redução) do patrimônio líquido da entidade durante um período.

A alteração total no patrimônio líquido durante um período representa o valor total do resultado desse período, adicionado a outras receitas e despesas reconhecidas diretamente como alterações no patrimônio líquido (sem passar pelo resultado do período), junto com qualquer contribuição dos proprietários e deduzindo-se as distribuições para os proprietários agindo na sua capacidade de detentores do capital próprio da entidade.

Assim, dentre os itens demonstrados, podemos citar:

a. o resultado do período;
b. cada item de receita e de despesa do período que seja reconhecido diretamente no patrimônio líquido em virtude de norma específica (Ex.: aumento ou redução por reavaliação e ganhos, quando utilizada a reserva de reavaliação, ou perdas decorrentes de ajustes específicos de conversão para moeda estrangeira);
c. os ajustes de exercícios anteriores;
d. a destinação do resultado, como por exemplo, constituição de reservas e a distribuição de
e. dividendos;
f. as transações de capital com os proprietários como, por exemplo: o aumento de capital, a aquisição ou venda de ações em tesouraria. os juros sobre capital próprio e as distribuições aos proprietários;
g. para cada item do patrimônio líquido divulgado, os efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros

A DMPL é obrigatória para as empresas estatais dependentes constituídas sob a forma de sociedades anônimas e facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação.

Ressalta-se ainda que a DMPL complementa o Anexo de Metas Fiscais (AMF), integrante do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)[18].

7.2. ELABORAÇÃO

[18] Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) art. 4º § 1º e § 2º.

A DMPL será elaborada utilizando-se o grupo 3 (patrimônio líquido) da classe 2 (passivo) do PCASP.

O preenchimento de cada célula do quadro deverá conjugar os critérios informados nas colunas (C) com os critérios informados nas linhas (L). Os dados dos pares de lançamentos desses critérios poderão ser extraídos através de contas de controle, atributos de contas, informações complementares ou outra forma definida pelo ente.

Nas colunas, são apresentadas as contas contábeis das quais os dados devem ser extraídos, enquanto as linhas delimitam o par de lançamento de tais contas. Por exemplo, supondo um aumento de capital em dinheiro, o preenchimento da coluna "Patrimônio Social / Capital Social" e da linha "Aumento de Capital" deverá extrair os dados do respectivo par de lançamentos com as contas “1.1.1.0.0.00.00 – Caixa e Equivalentes de Caixa” e “2.3.1.0.0.00.00 – Patrimônio Social e Capital Social”.

7.3. NOTAS EXPLICATIVAS

Qualquer alteração relevante no patrimônio líquido, seja pelo valor ou pela natureza da informação, deve ser divulgada em notas explicativas.

Podem ser citadas como exemplo de alteração relevante:

a. Efeito no resultado acumulado em decorrência da adoção inicial das disposições contidas neste manual ou nas normas brasileiras de contabilidade;
b. efeitos das alterações nas políticas contábeis ou correção de erros.

7.4. ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Exercício: 20XX

ESPECIFICAÇÃO	Pat. Social / Capital social	Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC)	Reserva de Capital	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Reservas de Lucros	Demais Reservas	Resultados Acumulados	Ações / Cotas em Tesouraria	TOTAL
Saldos iniciais									
Ajustes de exercícios anteriores									
Aumento de capital									
Resgate / Reemissão de Ações e Cotas									
Juros sobre capital próprio									
Resultado do exercício									
Ajustes de avaliação patrimonial									
Constituição / Reversão de reservas									
Dividendos a distribuir (R$ ... por ação)									
Saldos finais									

7.5. DEFINIÇÕES

Patrimônio Social / Capital Social

Compreende o patrimônio social das autarquias, fundações e fundos e o capital social das demais entidades da administração indireta.

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.

Reservas de Capital

Compreende os valores acrescidos ao patrimônio que não transitaram pelo resultado como variações patrimoniais aumentativas (VPA).

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 nº 6.404/1976 ou em normas expedidas pela comissão de valores mobiliários, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.

Reservas de Lucros

Compreende as reservas constituídas com parcelas do lucro líquido das entidades para finalidades especificas.

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.

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.

A conta Ajustes de Exercícios Anteriores, que registra os efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a exercício anterior que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes, integra a conta Resultados Acumulados.

Ações / Cotas em Tesouraria

Compreende o valor das ações ou cotas da entidade que foram adquiridas pela própria entidade.

8. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DCASP

8.1. DEFINIÇÃO

Notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP e são consideradas parte integrante das demonstrações.

Seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários. Portanto, devem ser claras, sintéticas e objetivas.

Englobam informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações.

8.2. ESTRUTURA

As notas explicativas devem ser apresentadas de forma sistemática. Cada quadro ou item a que uma nota explicativa se aplique deverá ter referência cruzada com a respectiva nota explicativa.

A fim de facilitar a compreensão e a comparação das DCASP com as de outras entidades, sugere-se que as notas explicativas sejam apresentadas na seguinte ordem:

a. Informações gerais:

   i. Natureza jurídica da entidade.
   ii. Domicílio da entidade.
   iii. Natureza das operações e principais atividades da entidade.
   iv. Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.

b. Resumo das políticas contábeis significativas, por exemplo:

   i. Bases de mensuração utilizadas, por exemplo: custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável.
   ii. Novas normas e políticas contábeis alteradas.
   iii. Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis.

c. Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas.

d. Outras informações relevantes, por exemplo:

   i. Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;
   ii. Divulgações não financeiras, tais como: os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas;
   iii. Reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro;
   iv. Ajustes decorrentes de omissões e erros de registro.

8.2.1. Divulgação de Políticas Contábeis

A entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis significativas, incluindo:

a. a base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis;
b. o grau em que a entidade tem aplicado qualquer disposição transitória de outra norma; e

c. outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

Políticas contábeis são os princípios, bases, convenções, regras e procedimentos específicos aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

Ao decidir se determinada política contábil específica será ou não 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 na posição patrimonial relatados.

Cada entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários de suas demonstrações contábeis esperam que sejam divulgadas. Por exemplo, espera-se que entidades do setor público evidenciem suas políticas contábeis para reconhecimento das receitas de impostos, doações e outras formas de receitas de transações sem contraprestação em bens e serviços. Quando a entidade possui entidades com operações no exterior significativas ou possui transações significativas em moeda estrangeira, espera-se que ela evidencie as políticas contábeis para o reconhecimento de ganhos e perdas cambiais. Ressalta-se que uma política contábil pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade, mesmo que os valores associados a períodos anteriores e ao atual não sejam materiais.

8.2.1.1. Bases de Mensuração

É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizadas nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável), porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários. A divulgação da base de mensuração é especialmente útil para os usuários quando ela for selecionada entre opções permitidas nas normas. Um exemplo é a divulgação, pela entidade, da base de mensuração de suas propriedades para investimento, se pelo valor justo ou pelo modelo de custo.

Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas, é suficiente divulgar uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

Um caso especial são os ativos obtidos a título gratuito que 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 o valor patrimonial definido nos termos da doação. A eventual impossibilidade de sua valoração também deve ser evidenciada em notas explicativas.

8.2.1.2. Alteração de Políticas Contábeis

A entidade deve alterar uma política contábil e divulgá-la em nota explicativa apenas se a mudança:

a. for exigida pelas normas de contabilidade aplicáveis; ou
b. resultar em informação confiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial, do resultado patrimonial ou dos fluxos de caixa da entidade.

8.2.1.3. Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis

Os julgamentos exercidos pela aplicação das políticas contábeis que afetem significativamente os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis devem ser divulgados em notas explicativas, por exemplo:

a. classificação de ativos;

b. constituição de provisões;
c. reconhecimento de variações patrimoniais; e
d. transferência de riscos e benefícios significativos sobre a propriedade de ativos para outras entidades.

8.2.2. Divulgação de Estimativas

Definir os montantes de alguns ativos e passivos exige a estimativa dos efeitos de eventos futuros incertos sobre esses ativos e passivos ao término do período de reporte. Por exemplo, na ausência de preços de mercado, passam a ser necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar o valor recuperável de ativos do imobilizado, o efeito da obsolescência tecnológica nos estoques, provisões sujeitas ao futuro resultado de litígio em curso e passivos em longo prazo de benefícios a empregados. Essas estimativas envolvem pressupostos sobre esses assuntos, como o risco associado aos fluxos de caixa ou taxas de desconto, futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afetam outros custos.

O uso de estimativas adequadas é parte da ciência contábil e não reduz a confiabilidade das demonstrações contábeis.

As notas explicativas devem divulgar os pressupostos das estimativas dos riscos significativos que podem vir a causar um ajuste material nos valores contábeis dos ativos e passivos ao longo dos próximos doze meses. Devem ser detalhadas a natureza e o valor contábil desses ativos e passivos na data das demonstrações. São exemplos dessas divulgações:

a. a natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas;
b. a sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;
c. a solução esperada de incerteza e a variedade de desfechos possíveis ao longo do próximo exercício social em relação aos valores contábeis dos ativos e passivos impactados; e
d. a explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado, caso a incerteza permaneça sem solução.

Uma mudança de método de avaliação é uma mudança na política contábil e não na estimativa contábil e também deve ser evidenciada nas notas explicativas.

Se o montante não for evidenciado porque sua estimativa é impraticável, a entidade também deve evidenciar tal fato.

8.2.3. Gestão de Capital

A entidade deve divulgar informação que possibilite aos usuários das suas demonstrações contábeis avaliarem os objetivos, políticas e processos de gestão do capital dessa entidade. Tais informações incluem:

(a) descrição dos elementos abrangidos pela gestão do capital;
(b) se a entidade estiver sujeita a requisitos de capital impostos externamente, a natureza desses requisitos e a forma como são integrados na gestão de capital; e
(c) como está cumprindo os seus objetivos em matéria de gestão de capital;

Essas informações devem se basear nas informações prestadas internamente pelo pessoal-chave da gestão da entidade.

8.2.4. Outras divulgações

A entidade deve divulgar, caso não sejam divulgadas em outro lugar nas demonstrações contábeis, as seguintes informações:

(a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, e a jurisdição onde ela opera;
(b) a descrição da natureza das operações da entidade e de suas principais atividades;
(c) a referência à legislação relevante que rege as operações da entidade;
(d) o nome da entidade; e
(e) se é entidade com prazo de duração limitado, a informação sobre o tempo da sua duração.
(f) o montante de dividendos, ou outras distribuições similares, propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações contábeis foram autorizadas para serem publicadas e não reconhecido como distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente; e
(g) a quantia de quaisquer dividendos preferenciais cumulativos, ou outras distribuições similares, não reconhecidos.

A entidade deverá observar ainda as exigências de divulgação prevista nos demais capítulos deste manual, especialmente no tocante aos demais capítulos de DCASP. Deverá divulgar ainda qualquer informação considerada relevante para a adequada compreensão dos demonstrativos.

9. CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Consolidação das demonstrações contábeis é o processo de agregação dos saldos das contas de mais de uma entidade, excluindo-se as transações recíprocas, de modo a disponibilizar os macro agregados do setor público, proporcionando uma visão global do resultado.

No setor público brasileiro, a consolidação pode ser feita no âmbito intragovernamental (em cada ente da Federação) ou em âmbito intergovernamental (consolidação nacional).

A consolidação nacional é de competência da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)[1] e abrange todas as entidades incluídas no orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS), a saber[2]:

a. as esferas de governo (União, estados, Distrito Federal e municípios);
b. os Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário); e
c. a administração pública, direta e indireta, incluindo fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes.

A fim de possibilitar a consolidação das contas públicas nos diversos níveis de governo, foi criado no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) um mecanismo para a segregação dos valores das transações que serão incluídas ou excluídas na consolidação. Este mecanismo consiste na utilização do 5º nível (Subtítulo) das classes 1, 2, 3 e 4 do PCASP para identificar os saldos recíprocos **nas contas de natureza patrimonial**.

Ressalta-se que, para a elaboração de alguns quadros anexos do Balanço Patrimonial, também são utilizadas as classes de contas 5, 6, 7 e 8 do PCASP.

[1] Lei Complementar nº 101/2000 art. 50 § 2º.
[2] Lei Complementar nº 101/2000 art. 15º § 3º.

O PCASP indica as contas obrigatórias e o nível de detalhamento mínimo a ser utilizado pelos entes da Federação, a fim garantir a consolidação das contas nacionais.

Para fins de elaboração das demonstrações contábeis consolidadas, devem ser excluídos os seguintes itens, por exemplo:

a. as participações nas empresas estatais dependentes;
b. as transações e saldos recíprocos entre as entidades; e
c. as parcelas dos resultados do exercício, do lucro / prejuízo acumulado e do custo dos ativos que corresponderem a resultados ainda não realizados.

Exemplo de consolidação no ente (intragovernamental):

Considere a situação hipotética em que duas entidades – Prefeitura e Autarquia – de um mesmo município iniciam o exercício com todos os saldos zerados. Considere também as seguintes operações ocorridas no exercício X1:

a. Recebimento do FPM pela Prefeitura (R$ 10.000).
b. Compra de veículo de uma empresa privada pela Prefeitura (R$ 3.000), a prazo
c. Prestação de serviço de limpeza urbana pela autarquia à Prefeitura (R$ 1.000), a prazo.
d. Publicação no Diário Oficial da União de edital de licitação da Autarquia (R$ 1.500), a prazo.
e. Consolidação no município (intragovernamental).

Segue a demonstração dos impactos das operações no Balanço Patrimonial das entidades:

a. Recebimento do FPM pela Prefeitura (R$ 10.000).

BALANÇO PATRIMONIAL		
	BP da Prefeitura	**BP da Autarquia**
Ativo Circulante		
Caixa e Equivalentes de Caixa	10.000	
Clientes – Intra OFSS	-	
Clientes – Inter OFSS	-	
Ativo Não Circulante		
Veículos	-	
Total do Ativo	**10.000**	
Passivo Circulante		
Fornecedores – Consolidação	-	
Fornecedores – Intra OFSS	-	
Fornecedores – Inter OFSS	-	
Patrimônio Líquido		
Resultados do Exercício X1	10.000	
Total do Passivo e do Patrimônio Líquido	**10.000**	

Ativo Financeiro	10.000	
Ativo Permanente	-	
Passivo Financeiro	-	
Passivo Permanente	-	
Saldo Patrimonial	**10.000**	

b. Compra de veículo de uma empresa privada pela Prefeitura (R$ 3.000), a prazo.

BALANÇO PATRIMONIAL		
	BP da Prefeitura	**BP da Autarquia**
Ativo Circulante		
Caixa e Equivalentes de Caixa	10.000	
Clientes – Intra OFSS	-	
Clientes – Inter OFSS	-	
Ativo Não Circulante		
Veículos	3.000	
Total do Ativo	**13.000**	
Passivo Circulante		
Fornecedores – Consolidação	3.000	
Fornecedores – Intra OFSS	-	
Fornecedores – Inter OFSS	-	
Patrimônio Líquido		
Resultados do Exercício X1	10.000	
Total do Passivo e do Patrimônio Líquido	**13.000**	

Ativo Financeiro	10.000	
Ativo Permanente	3.000	
Passivo Financeiro	3.000	
Passivo Permanente	-	
Saldo Patrimonial	**10.000**	

c. Prestação de serviço de limpeza urbana pela autarquia à Prefeitura (R$ 1.000), a prazo.

BALANÇO PATRIMONIAL		
	BP da Prefeitura	**BP da Autarquia**
Ativo Circulante		
Caixa e Equivalentes de Caixa	10.000	-
Clientes – Intra OFSS	-	1.000
Clientes – Inter OFSS	-	-
Ativo Não Circulante		
Veículos	3.000	-
Total do Ativo	**13.000**	**1.000**
Passivo Circulante		
Fornecedores – Consolidação	3.000	-
Fornecedores – Intra OFSS	1.000	-
Fornecedores – Inter OFSS	-	-
Patrimônio Líquido		
Resultados do Exercício X1	9.000	1.000
Total do Passivo e do Patrimônio Líquido	**13.000**	**1.000**

Ativo Financeiro	10.000	1.000
Ativo Permanente	3.000	-
Passivo Financeiro	4.000	-
Passivo Permanente	-	-
Saldo Patrimonial	**9.000**	**1.000**

d. Autarquia contrata o Diário Oficial da União para publicação de edital (R$ 1.500), a prazo.

BALANÇO PATRIMONIAL		
	BP da Prefeitura	**BP da Autarquia**
Ativo Circulante		

Caixa e Equivalentes de Caixa	10.000	-
Clientes – Intra OFSS	-	1.000
Clientes – Inter OFSS	-	-
Ativo Não Circulante		
Veículos	3.000	-
Total do Ativo	**13.000**	**1.000**
Passivo Circulante		
Fornecedores – Consolidação	3.000	-
Fornecedores – Intra OFSS	1.000	-
Fornecedores – Inter OFSS	-	1.500
Patrimônio Líquido		
Resultados do Exercício X1	9.000	(500)
Total do Passivo e do Patrimônio Líquido	**13.000**	**1.000**

Ativo Financeiro	10.000	1.000
Ativo Permanente	3.000	-
Passivo Financeiro	4.000	1.500
Passivo Permanente	-	-
Saldo Patrimonial	**9.000**	**(500)**

e. Consolidação no município (intragovernamental).

BALANÇO PATRIMONIAL				
	BP da Prefeitura	**BP da Autarquia**	**Ajustes de consolidação**	**Consolidado**
Ativo Circulante				
Caixa e Equivalentes de Caixa	10.000	-		10.000
~~Clientes – Intra OFSS~~	-	~~1.000~~	(1.000)	-
Clientes – Inter OFSS	-	-		-
Ativo Não Circulante				
Veículos	3.000	-		3.000
Total do Ativo	**13.000**	**1.000**		**13.000**
Passivo Circulante				
Fornecedores – Consolidação	3.000	-		3.000
~~Fornecedores – Intra OFSS~~	~~1.000~~	-	(1.000)	-
Fornecedores – Inter OFSS	-	1.500		1.500
Patrimônio Líquido				
Resultados do Exercício X1	9.000	(500)		8.500
Total do Passivo e do Patrimônio Líquido	**13.000**	**1.000**		**13.000**

Ativo Financeiro	10.000	1.000	(1.000)	10.000
Ativo Permanente	3.000	-		3.000
Passivo Financeiro	4.000	1.500	(1.000)	4.500
Passivo Permanente	-	-		
Saldo Patrimonial	**9.000**	**(500)**		**8.500**