

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

PARTE VI – PERGUNTAS E RESPOSTAS

Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios

Válido a partir do exercício de 2013

Portaria STN nº 437/2012

5ª edição

06.00.00

Perguntas e Respostas

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA
Gilvan da Silva Dantas

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

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

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

EQUIPE TÉCNICA
Antonio Firmino da Silva Neto
Arthur Lucas Gordo de Sousa
Bruno Ramos Mangualde
Henrique Ferreira Souza Carneiro

Informações – STN:
Fone: (61) 3412-3011
Fax: (61) 3412-1459
Correio Eletrônico: cconf.df.stn@fazenda.gov.br
Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

Índice

06.00.00 PARTE VI – PERGUNTAS E RESPOSTAS.....	2
06.01.00 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS.....	4
06.01.01 Classificação Orçamentária da Receita.....	4
06.01.02 Classificação Orçamentária da Despesa	11
06.02.00 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS	27
06.03.00 PLANO DE CONTAS.....	37
06.04.00 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	39

06.01.00 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS

06.01.01 CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA RECEITA

1 – É possível aplicar receita de capital em despesa corrente?

A legislação atual atribui uma série de restrições para aplicação de determinadas origens da receita de capital em despesas correntes, a saber:

A Constituição Federal de 1988, no art. 167, inciso III, estabelece que as realizações de operações de crédito não podem exceder as despesas de capital, ressalvadas as provenientes de créditos adicionais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta. Esse procedimento, conhecido como “*regra de ouro*”, objetiva inibir, em uma análise global, que haja aumento de endividamento para financiar despesa corrente.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) também contempla restrição para a aplicação de receitas provenientes de conversão em espécie de bens e direitos, tendo em vista o disposto em seu art. 44, o qual veda o uso de recursos de alienação de bens e direitos em despesas correntes, exceto se aplicada aos regimes de previdência, mediante autorização legal, conforme transcrito a seguir:

“Art. 44. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.”

Como se observa, a legislação procura restringir a aplicação de receitas de capital no financiamento de despesas correntes. No entanto, essa análise deve ser feita sobre os valores totais. O gestor público ainda encontra espaço para custear seus gastos correntes utilizando receitas de operações de crédito, desde que autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais, com finalidade específica e aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta, assim como a possibilidade de aplicar receitas de alienação de bens e direitos nos regimes de previdência.

Em suma, é possível a aplicação de receita de capital em despesas correntes, desde que observadas as restrições legais.

2 – O cancelamento de restos a pagar não-processados deve ser registrado como receita?

Não. O registro do cancelamento de restos a pagar não-processados trata apenas de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida referente às receitas arrecadadas em exercício anterior.

3 - Na movimentação de recursos orçamentários, mediante a abertura de créditos adicionais, devem ser observadas as fontes de recursos, ou seja, não poderão ser cancelados os recursos de uma fonte para suplementar outra fonte (fontes diferentes)?

O cancelamento do crédito orçamentário, parcial ou total, não muda a classificação da fonte de recurso. A realização do crédito adicional deverá sempre obedecer a vinculação do recurso disponível.

4 - Uma dotação orçamentária da Secretaria de Saúde contém a especificação da fonte de código 02 (saúde). É possível a realização de empenho, em ações de Saúde dessa Secretaria, com a fonte 00 (recursos ordinários)?

Sim. As despesas de áreas governamentais específicas, atendidas por recursos vinculados, como educação e saúde, podem ser custeadas com tais recursos vinculados ou, ainda, com recursos ordinários.

5 - Como classificar a receita proveniente de aplicação dos recursos provenientes do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB) no mercado financeiro?

A classificação da receita proveniente de aplicação de recursos do Fundeb deve subordinar-se ao tipo de aplicação.

Exemplo:

a) Poupança

Classificação da receita: 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários (Ou nos seus desdobramentos).

b) Fundos de investimento com rentabilidade diária (baseado em cotas – Variável) e Fundos de renda fixa

Classificação da receita: 1321.00.00 – Juros de Títulos de Renda.

Alertamos que tais rendimentos são recursos vinculados ao objeto de gasto do Fundeb, não podendo ser utilizado para outros fins.

6 - Com base na Portaria que estabelece as naturezas de receita, em qual nível os Estados e Municípios podem detalhá-las para atender a suas necessidades de controle?

O desdobramento das naturezas de receita para atendimento das peculiaridades dos entes da Federação pode ser feito respeitando os níveis já existentes na Portaria.

2450.00.00: poderá ser desdobrada a partir do 4º dígito, apresentado pelo algarismo 0 (zero). Isto quer dizer que poderá ocorrer detalhamento de x até z (245X.YY.ZZ), observando a lei de formação dos detalhamentos anteriores;

2470.00.00: não poderá ser detalhada em 2476.00.00, pois a portaria já detalhada até a conta 2475.00.00. Observe a atual estrutura:

2470.00.00	Transferências de Convênios
2471.00.00	Transferência de Convênios da União e de suas Entidades
2471.01.00	Transferências de Convênio da União para o Sistema Único de Saúde – SUS
2471.02.00	Transferências de Convênio da União destinadas a Programas de Educação
2471.03.00	Transferências de Convênios da União destinadas a Programas de Saneamento Básico
2471.04.00	Transferências de Convênios da União destinadas a Programas de Meio Ambiente
2471.05.00	Transferências de Convênios da União destinadas a Programas de Infraestrutura em Transporte
2471.99.00	Outras Transferências de Convênios da União
2472.00.00	Transferências de Convênios dos Estados e do Distrito Federal e de suas Entidades
2472.01.00	Transferências de Convênios dos Estados para o Sistema Único de Saúde – SUS
2472.02.00	Transferências de Convênios dos Estados destinadas a Programas de Educação
2472.03.00	Transferências de Convênios dos Estados destinadas a Programas de Saneamento Básico
2472.04.00	Transferências de Convênios dos Estados destinadas a Programas de Meio Ambiente
2472.05.00	Transferências de Convênios dos Estados destinadas a Programas de Infraestrutura em Transporte
2472.99.00	Outras Transferências de Convênio dos Estados
2473.00.00	Transferências de Convênios dos Municípios e de suas Entidades
2473.01.00	Transferências de Convênios dos Municípios destinados a Programas de Saúde
2473.02.00	Transferências de Convênios dos Municípios destinadas a Programas de Educação
2473.99.00	Outras Transferências de Convênios dos Municípios
2474.00.00	Transferências de Convênios de Instituições Privadas
2475.00.00	Transferências de Convênios do Exterior

Em nível vertical, é a Secretaria do Tesouro Nacional que tem a prerrogativa de proceder ao detalhamento a cada ano. Assim, também a 2471.00.00 não poderá ser detalhada em 2471.06.00, pois já há o detalhamento 2471.01.00 a 2471.05.00. No entanto a 2471.01.00 poderá ser detalhada em 2471.01.XX, em que XX poderá ser de 51 a 99.

7 – Em que modalidade de aplicação deverá ser classificada as transferências financeiras efetuadas pelo estado a consórcios públicos municipais, sabendo-se que o estado não faz parte do rol dos entes consorciados?

A modalidade de aplicação 71 – Transferências a Consórcios Públicos, é utilizada em função da participação do ente no respectivo consórcio, já a modalidade 72 - Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos, decorre de delegação ou descentralização a consórcios públicos para execução de ações de responsabilidade exclusiva do delegante.

Ademais, a transferência financeira realizada por ente não consorciado a um consórcio público, que é uma entidade multigovernamental integrada por dois ou mais entes da federação, enquadra-se na situação descrita pela modalidade de aplicação 70 - Transferências a Instituições Multigovernamentais, conforme definição constante neste Manual.

8 – Diante da necessidade de se classificar, no Município, a receita proveniente de royalties e deparando-se com as codificações de receita e seus respectivos desdobramentos: 1340.00.00 – Compensações Financeiras; 1721.22.00 – Transferência da Compensação, pergunta-se: em qual situação os Municípios irão fazer uso das codificações acima? A receita dos royalties é repassada diretamente das empresas para os Municípios ou das empresas para o Estado ou União e estes transferem a respectiva cota para os Municípios? Podem ocorrer as duas situações?

Os royalties incidentes sobre a exploração de recursos hídricos e minerais são recolhidos ao Tesouro Nacional e depois distribuídos aos Estados e Municípios por meio de transferências intergovernamentais. Assim, o grupo 1340.00.00 – Compensações Financeiras – é de uso da União. A União repassa as cotas-parte aos Estados e Municípios, que registram uma receita de transferência 1721.22.00 – Transferência de Compensação Financeira. Quando as transferências se derem dos Estados para os Municípios, estes registram no grupo 1722.22.00 – Transferência da Cota-parte da Compensação Financeira.

9 – Qual a diferença entre as classificações: 1311.00.00 – Aluguéis e 1333.01.00 – Receita de Concessão de Direito Real de Uso de Área Pública?

Concessão de direito real de uso, de acordo com o Decreto-Lei nº 271/1967, é o contrato pelo qual a Administração transfere o uso, remunerado ou gratuito, de terreno público a particular, para fins específicos de urbanização, industrialização, edificação, cultivo ou outra utilização de interesse social, exigindo licitação prévia. Aluguéis, conforme a Lei nº 8.666/1993, são incluídos entre os exemplos de serviços, ou seja, de atividades destinadas a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, sendo formalizados por contrato administrativo.

10 – Qual tratamento deve-se dar à arrecadação para Custeio de Iluminação Pública? Seria uma receita com Taxa de Iluminação Pública ou Receita de Contribuição para Custeio de Iluminação Pública?

A arrecadação para custeio da iluminação pública, com a Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 2010, passou a ser classificada na natureza 1230.00.00 – Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, em substituição à natureza 1220.29.00, para se adequar ao disposto na Emenda Constitucional nº 39, de 2002, que institui a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública nos Municípios e no Distrito Federal.

11 – Qual a classificação para recursos oriundos do Programa “Fome Zero” recebidos da União pelos Municípios?

Os Municípios devem registrar a receita com a transferência de recursos da União para o Programa “Fome Zero” na conta 1761.04.00 – Transferência de Convênios da União Destinadas aos Programas de Combate à Fome.

Ressaltamos que os grupos 1770.00.00 e 2480.00.00, constantes no anexo da Portaria, destinam-se ao registro pela União (e somente para esta) das doações recebidas para o combate à fome.

12 – Como contabilizar a apropriação de variação cambial positiva de empréstimos concedidos?

A apropriação da variação cambial positiva de empréstimos concedidos constitui-se em um ingresso extraorçamentário, pois se trata de valores que afetam o patrimônio, mas ainda não foram realizados financeiramente. Assim, o reconhecimento dessa variação cambial positiva constitui uma variação patrimonial aumentativa. Somente quando da realização financeira desse acréscimo ocorre a receita orçamentária (receita de capital). Abaixo, o tratamento contábil adequado:

Reconhecimento da variação cambial positiva

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.3.3.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos concedidos
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação patrimonial aumentativa

Recebimento do Empréstimo

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional
C 1.1.3.3.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos concedidos

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

13 - Qual o código de receita indicado para registrar a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), instituída pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003?

Para a correta classificação da receita com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE deve-se observar as naturezas de receita:

Para uso da União:

1220.25.00 – Contribuição pela Licença de Uso, Aquisição ou Transferência de Tecnologia – Registra o valor da arrecadação de receita de contribuições econômicas de intervenção no domínio econômico de empresa detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

1220.28.00 – Contribuição Relativa às Atividades de Importação e Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante – Registra o valor da contribuição relativa às atividades de importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e álcool carburante. Os recursos arrecadados serão destinados ao pagamento de subsídio a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e, financiamento de programas de infraestrutura de transportes (Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001).

1220.28.01 – Contribuição Relativa às Atividades de Importação de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante – Registra o valor da arrecadação da contribuição relativa às atividades de importação de petróleo e seus derivados, gás natural e álcool carburante. Os recursos arrecadados serão destinados ao pagamento de subsídio a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e financiamento de programas de infraestrutura de transportes (Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001).

1220.28.02 – Contribuição Relativa às Atividades de Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante – Registra o valor da arrecadação da contribuição relativa às atividades de comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e álcool carburante. Os recursos arrecadados serão destinados ao pagamento de subsídio a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e financiamento de programas de infraestrutura de transportes (Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001).

Para uso dos Estados:

1721.01.13 – Cota-parte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Registra o valor total das receitas recebidas pelos estados por meio de transferências constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003).

Para uso dos Municípios:

1722.01.13 – Cota-parte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Registra o valor total das receitas recebidas pelos municípios por meio de transferências constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003).

14 – Como classificar as receitas orçamentárias decorrentes da exploração econômica da folha de pagamento?

O ingresso de recursos em questão advém de um ato de gestão discricionário da administração pública, por meio do qual esta celebra um contrato, em geral junto a uma instituição financeira, para que a sua folha de pagamento seja cedida para exploração econômica por um período de tempo bem definido.

Para classificar orçamentariamente este ingresso de recursos, faz-se necessário inicialmente separar a folha de pagamento propriamente dita da cessão do direito de explorá-la economicamente. A folha encontra-se sob o controle do ente público por período indeterminado, ao contrário do direito de sua exploração, que pode ser cedido a um terceiro mediante disposições contratuais e legais para usufruto por um período determinado.

Este mesmo Manual informa que um ativo é reconhecido como intangível quando *“o custo ou valor justo do ativo possa ser mensurado com segurança”*. Ao contrário do direito de sua exploração, que pode ter seu valor mensurado com base em suporte documental representado pelo contrato, a folha propriamente dita não pode ser mensurada e, conseqüentemente, não pode ser reconhecida como ativo intangível do ente público. Deste modo, o ativo representado pela folha não pode ser evidenciado no patrimônio público. Reafirmando este entendimento, a IPSAS 31, *“Ativos Intangíveis”* apresenta em seu item 61 entendimento segundo o qual *“marcas geradas internamente, títulos de publicação, listas de usuários de um serviço, e itens de substância similar não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis”*. O próprio MCASP cita tal entendimento, quando em sua Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais – afirma: *“marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço, direitos sobre folha de pagamento e outros itens de natureza similar, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis”*.

Analisada assim a essência patrimonial da folha, faz-se necessário agora classificar os ingressos de recursos decorrentes da cessão do direito de explorá-la por tempo determinado. Consultando a Lei nº 4.320/1964, apresenta-se como definição para as Receitas de Capital:

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

A cessão do direito não advém de operações de crédito. Também não corresponde à conversão, em espécie, de bens e direitos, pois se encontra limitada temporalmente, ou seja, somente pode ser cedido a um terceiro mediante disposições contratuais e legais para usufruto por um período determinado. Também não advém de superávit corrente ou mesmo de recursos advindos de terceiros para aplicação em despesas de capital. Assim, não possui categoria econômica de Receita de Capital, caracterizando-se, portanto, como uma Receita Corrente.

Como Receita Corrente, sua origem não guarda relação com aspectos tributários, de contribuições, agropecuários, industriais ou de transferências correntes. Caracteriza-se como patrimonial por guardar relação direta com um item que, conforme visto anteriormente, diz respeito à exploração de patrimônio do ente público, ainda que não reconhecido no balanço patrimonial. Não representa receita de serviços por não guardar relação com um serviço prestado pelo ente público a uma contraparte. Deste modo, sua origem é classificada como “3 – Receita Patrimonial”.

Complementando o entendimento, o Volume de Anexos do Manual apresenta a especificação 1361.00.00, que classifica tais ingressos como “Receita de Cessão do Direito de Operacionalização de Pagamentos”, sendo subdividida em Pessoal (“1361.01.00 – Receita de Cessão do Direito de Operacionalização da Folha de Pagamento de Pessoal”), Benefícios (“1361.02.00 – Receita de Cessão do Direito de Operacionalização da Folha de Pagamento de Benefícios”) e Fornecedores (“1361.03.00 – Receita de Cessão do Direito de Operacionalização de Pagamento a Fornecedores”).

06.01.02 CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA

1 – A Lei nº 4.320/64, em seu art. 15, determina que, na Lei de Orçamento, a discriminação da despesa far-se-á no mínimo por elementos. Já a Portaria STN/SOF nº 163/2001, determina que, na Lei de Orçamento, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação. Como a esfera federal trata a elaboração do orçamento, quanto ao nível de desdobramento da despesa?

A Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, em seu artigo 6º determina que “Na lei orçamentária, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação”.

Por conta disso, passou a ser opcional o detalhamento por elemento de despesa. Assim, o detalhamento por elemento de despesa deverá então ser realizado no momento da execução. Desta forma, em âmbito do Governo Federal o orçamento é aprovado por grupo de natureza da despesa, acrescida da informação gerencial modalidade de aplicação, sendo o elemento indicado no momento da execução da despesa.

A Lei nº 4.320/1964 introduziu em seus dispositivos a necessidade de o orçamento evidenciar os programas de governo.

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

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

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

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

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

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

É importante destacar que, a interpretação da Lei 4.320/64, no que se refere a elemento, não é a mesma do elemento da despesa da Portaria STN/SOF nº 163/2001. O conceito trazido na lei indica a necessidade de desdobramento das categorias econômicas correntes e de capital. Destacamos abaixo o disposto no artigo 15 da Lei 4.320/64:

§ 1º Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução dos seus fins.

A Lei de Diretrizes Orçamentária da União aprova exatamente conforme a Portaria STN/SOF nº 163/2001, de maneira que a Lei Orçamentária Anual detalha até o grupo de natureza da despesa, acrescentando a modalidade de aplicação como informação gerencial.

2 – No caso de contrato continuado de serviço de manutenção de aparelhos com o fornecimento de peças incluso no mesmo contrato, sem distinção dos objetos de gasto, o empenho deve ser feito no elemento de despesa 3.3.90.39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica, pelo valor total ou devem ser feitos dois empenhos, um na natureza de despesa 3.3.90.39 e outro na 3.3.90.30 – Material de Consumo, para atender eventuais despesas com o fornecimento de peças?

Conforme definição constante deste Manual, o elemento de despesa tem por **finalidade identificar os objetos de gasto**, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

Portanto, para emissão do empenho deve-se identificar o objeto do gasto que, no caso, é a prestação de serviços com base no contrato de manutenção de aparelhos, já que não é possível no contrato fazer a distinção entre os objetos de gasto. Assim, torna-se desnecessária a emissão de dois empenhos, sendo emitido apenas um na natureza de despesa - ND 3.3.90.39, pois o fornecimento de peças está incluso e não altera o valor do contrato.

3 – Em uma licitação para execução de serviços de reparo de instalações hidrossanitárias com fornecimento de peças, a proposta vencedora apresentou uma planilha com preços para peças e materiais (R\$ 2.000,00) e mão de obra (R\$ 1.000,00). Como proceder à classificação contábil nesse caso? Só em material, em razão de sua predominância ou registrar a despesa em razão da planilha apresentada?

Sempre que for possível, a administração pública deve registrar a despesa no elemento de despesa adequado, nesse caso há a possibilidade da *identificação correta do objeto do gasto conforme contrato*. No caso em questão, existem dois objetos de gastos distintos: a entidade deverá registrar uma parte da despesa em material de consumo ((R\$ 2.000,00) e outra parte como serviço (R\$ 1.000,00)).

4 – Como proceder para identificar se a despesa de material de consumo ou serviços de terceiros, deve ser classificada em despesas CORRENTES ou de CAPITAL? Ex: 3.3.90.30.16 e 4.4.90.30.16 (considerando-se o sub-elemento 16 - material de expediente).

A estrutura da natureza da despesa é flexível, quanto aos relacionamentos entre elementos e grupos de despesa, podendo ser combinados e estruturados em razão do objeto do gasto a ser registrado.

Conforme definições constantes neste Manual são classificadas como despesas correntes aquelas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital e

classificam-se como despesas de capital aquelas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Por exemplo, a aquisição de materiais de construção por uma Prefeitura, se for utilizada para a manutenção do seu prédio (bem de capital já existente), será considerada como despesa corrente, pois o gasto não estará formando e nem participando na aquisição de um bem de capital, e sim mantendo um bem de capital já existente. Entretanto, caso este gasto seja utilizado como parte do material empregado na construção de uma nova escola (futuro bem de capital), ele será considerado como despesa de capital. Para tanto, deverá estar inserido no orçamento da obra, desde o seu planejamento até a execução.

Assim, a classificação das despesas em material de consumo e em outros serviços de terceiros – pessoa física, na categoria corrente ou de capital dependerá se o gasto destina-se ou não para a formação ou aquisição de bem de capital.

Portanto, por exemplo, se o ente decide executar uma obra pública (prédio) diretamente, o cimento adquirido (e outros materiais) terá a classificação 4.4.90.30 - Material de Consumo, quando a despesa ocasionar ampliação ou constituição do imóvel ou 3.3.90-30, quando não consistir em ampliação do imóvel.

Quanto à classificação da despesa como 3.3.90-39 ou 4.4.90-51 deve ser observado o seguinte, conforme descrição deste Manual:

"Serão considerados serviços de terceiros as despesas com:

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

Quando a despesa ocasionar a ampliação do imóvel, tal despesa deverá ser considerada como obras e instalações, portanto, despesas com investimento."

5 - Como proceder para identificar o elemento de despesa com contratação de serviços (36 - Outros Serviços de Terceiros Pessoa Física; 37 - Locação de mão de obra; 39 - Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica)?

Quando um órgão contrata o serviço de uma pessoa física (autônomo) deve registrar a despesa no elemento 36 - Outros Serviços de Terceiros Pessoa Física, mas se a contratação da prestação de serviço for com uma pessoa jurídica, pode ser classificada, via de regra, em um dos elementos abaixo:

37 - Locação de Mão de obra - despesas com prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como limpeza e higiene, vigilância ostensiva e outros, nos casos em que o contrato especifique o quantitativo físico do pessoal a ser utilizado; ou

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

Portanto, se um determinado órgão contratar uma empresa para prestar serviço de limpeza, o elemento a ser utilizado será o 39 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica, mas se esse órgão contratar uma empresa para prestar o serviço de limpeza e no contrato estiver estipulado o quantitativo de dez funcionários na limpeza, por exemplo, o elemento será o 37 – Locação de Mão de obra.

6 – A compra de peças de informática incorporáveis tais como: placas, processadores, entre outras, deve ser registrada como despesa corrente ou de capital?

Conforme definições deste Manual, o objeto da compra guarda relação com o elemento de despesa. Neste caso específico, as peças classificam-se como material de consumo – elemento 30. Para, contudo, identificar-se qual a categoria econômica a ser utilizada, deve-se observar se a despesa orçamentária agrega ou não benefício econômico ao bem.

Deste modo, normalmente as peças de informática devem ser contabilizadas como despesa de capital, na natureza de despesa – 4.4.90.30 – por agregarem valor ao bem ao qual vierem a ser incorporadas. Contudo, na classificação de peças de reposição, imediata ou para estoque, deve ser considerada a natureza 3.3.90.30, dado que foi simplesmente restabelecido um estado de funcionamento anterior, já contabilmente registrado.

Assim, quando a aquisição for para substituir partes do computador e implicar relevantes alterações nas características funcionais como, por exemplo, substituição de processador com aumento de velocidade da máquina, a despesa deve ser classificada como de capital, na natureza de despesa 4.4.90.30. Em casos contrários, deverá ser classificada como 3.3.90.30.

7 – Como classificar a despesa com material adquirido por encomenda?

De acordo com a Parte I do MCASP – Procedimentos Contábeis Orçamentários, o único critério usado para classificar a despesa de material adquirido por encomenda, do ponto de vista contábil, é o fornecimento ou não da mercadoria. Dessa forma, no caso citado, se não houver fornecimento do material por parte do órgão, a despesa será de material e não de serviços. Quanto à classificação do material, depende do fim a que ele se destina, podendo ser nos seguintes elementos:

30 – Material de Consumo

32 – Material de Distribuição Gratuita

52 – Equipamentos e Material Permanente

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

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

8 – A natureza de despesa 3.3.90.33 destina-se a registrar passagens e despesas com locomoção de servidores em razão de mudança de domicílio no interesse da administração? E passagens que se fizerem necessárias ao deslocamento do servidor em decorrência do serviço administrativo? E quanto às passagens que são compradas para pessoas carentes?

Conforme definição constante deste Manual, o elemento de despesa 33 – Passagens e Despesas com Locomoção – tem como natureza de gasto a aquisição de passagens, podendo ser viagem de servidor público ou outra pessoa indicada em ato oficial. Portanto, é correta a utilização da natureza de despesa 3.3.90.33 para a aquisição de passagens, em decorrência do serviço administrativo, ou devido à mudança de domicílio de servidor ou pessoa, do quadro do órgão ou não.

Quando a despesa com a aquisição de passagens for para pessoas carentes, o elemento de despesa a ser utilizado é o 32 – Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita.

9 – Como classificar a despesa com vale combustível?

O vale-combustível, quando representativo de benefício ao colaborador/funcionário, segue a forma de classificação do auxílio-transporte, correspondendo à codificação 3.3.90.49.

Se o vale combustível for adquirido com o intuito de abastecer a frota de veículos do órgão, apesar da despesa ocorrer por meio de uma contratação de serviços, em sua essência essa despesa refere-se a uma aquisição de material de consumo. Sendo assim, tanto para a contratação do fornecimento de vale combustível, quanto para o fornecimento de água, por exemplo, a classificação adequada será 339030 (material de consumo), o qual poderá ser detalhado, conforme critérios e necessidade do órgão.

10 – Como classificar a despesa com transporte de servidores executada por empresa contratada?

A despesa será classificada no elemento de despesa 33 - Passagens e Despesas com Locomoção, pois, na essência, corresponde a despesa com transporte de servidores por interesse da Administração. Para a classificação no elemento de despesa 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica, é necessário observar se a despesa não corresponde a nenhum outro elemento específico.

11 – No caso da Administração efetuar o pagamento de multa de trânsito de veículo de sua propriedade, que tenha dado causa agente prestador de serviço (motorista de empresa contratada), pergunta-se sobre qual o tratamento contábil quando do ressarcimento da multa ao erário pelo agente causador?

Se o ingresso do recurso ocorrer no mesmo exercício financeiro ou em exercício diverso do pagamento tem-se uma restituição, classificação 1922.99.00 - Outras Restituições, conforme a Parte I deste Manual, que trata dos Procedimentos Contábeis Orçamentários:

“Restituições - Registra o valor total das receitas recebidas por meio de restituições, por devoluções em decorrência de pagamentos indevidos e reembolso ou retorno de pagamentos efetuados a título de antecipação.

Outras Restituições - Registra a arrecadação de outras restituições não classificadas nos itens anteriores.”

12 – Como classificar a despesa com a devolução, por parte do órgão, do pagamento de táxi efetuado por seu servidor. Como classificar a devolução, por parte do órgão, do pagamento de pós-graduação efetuado por seu servidor?

Em ambos os casos, a classificação da despesa é 93 - Indenizações e Restituições, pois a transação consiste no ressarcimento ao servidor. Não se poderia classificar o ressarcimento ao servidor como serviços de terceiros porque ele não prestou nenhum serviço ao órgão. Da mesma forma, não poderia classificar o pagamento ao prestador de serviço (táxi ou empresa) como indenização ou restituição porque não houve danos a indenizar ou a ressarcir.

13 - Algumas leis municipais permitem a doação de bens a pessoas carentes, como cadeiras de roda, aparelhos de surdez, fogões, etc. Esses bens devem ser classificados como despesas correntes ou de capital?

De acordo com o § 2º do art. 15 da Lei 4.320/64 considera-se material permanente o de duração superior a dois anos. Porém, quando adquirimos um bem para doação, este não é incorporado no cadastro próprio de bens patrimoniais do ente, mas apenas ao estoque de produtos para doação.

Para a distinção entre Despesas de Capital e Despesas Correntes deve-se verificar se contribuem ou não, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

A descrição do elemento 32 – Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita, constante deste Manual, assim diz: “despesas orçamentárias com aquisição de materiais, bens ou serviços para distribuição gratuita, tais como livros didáticos, medicamentos, gêneros alimentícios e outros materiais, bens ou serviços que possam ser distribuídos gratuitamente, exceto se destinados a premiações culturais, artísticas, científicas, desportivas e outras.” (grifo nosso). Pela referida descrição do elemento de despesa, todo e qualquer produto adquirido para doação deverá ser classificado neste elemento.

Logo, a classificação da despesa a ser utilizada deverá ser 3.3.90.32 – material de distribuição gratuita.

Simultaneamente ao registro da despesa de aquisição, deverá ser efetuado registro no Ativo Circulante, em “Estoques para Doações” e, à medida que ocorrer a doação, deverá ser procedida a baixa de estoque.

A explicação anterior é para quando o ente compra bens já com a destinação para doação. Outra possibilidade é a doação de bens que já tinham sido incorporados pelo ente. Neste caso não ocorrerá despesa orçamentária, mas uma variação patrimonial diminutiva, no momento em que for dada a baixa do bem do ativo do ente.

14 - Como distinguir a descentralização de créditos orçamentários das despesas intraorçamentárias?

As despesas intraorçamentárias ocorrem quando órgão, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social efetuam aquisições de materiais, bens e serviços, realizam pagamento de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o recebedor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desse orçamento, no âmbito da mesma esfera de governo.

Ocorre despesa intraorçamentária, por exemplo, quando o Ministério da Saúde – órgão integrante do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União, apropria uma obrigação com a Imprensa Nacional, que também pertence ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União.

Observa-se que no momento da apropriação da obrigação ocorre uma despesa intraorçamentária no Ministério da Saúde e no momento do recebimento, pela Imprensa Oficial, ocorre uma receita intraorçamentária. Portanto, ocorrendo uma despesa intraorçamentária, obrigatoriamente ocorrerá uma receita intraorçamentária em órgão integrante do Orçamento Fiscal e Seguridade Social, mas em virtude da despesa ser reconhecida no momento da apropriação e a receita no momento da arrecadação, os registros não ocorrerão no mesmo momento.

As despesas intraorçamentárias não se aplicam às descentralizações de créditos para execução de ações de responsabilidade do órgão, fundo ou entidade descentralizadora, efetuadas no âmbito do respectivo ente da Federação, assim como não implicam no restabelecimento das extintas transferências intragovernamentais.

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

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

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

Na União a descentralização externa de crédito entre órgãos e entidades da administração pública federal, direta e indireta, para executar programa de governo, envolvendo projeto, atividade, aquisição de bens ou evento está disciplinada pelo Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, e pela Portaria Interministerial MPOG/MF/CGU nº 127, de 29 de maio de 2008, e deve ocorrer por meio de Termo de Cooperação, mediante portaria ministerial, sem a necessidade de exigência de contrapartida.

Assim, supondo que na União exista um programa sob a responsabilidade do Ministério do Meio-Ambiente e este não disponha de nenhuma unidade em um determinado município para executar o programa, mas que o Ministério da Educação tenha uma Escola Agrotécnica nesta localidade, o Ministério do Meio-Ambiente poderá descentralizar o crédito orçamentário para que o Ministério da Educação execute este programa por ele.

Os lançamentos contábeis serão:

Descentralização Interna de Créditos Orçamentários (Transferidor – Ministério do Meio Ambiente)

Código da Conta	Título da Conta
D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível
C 6.2.2.2.1.xx.xx	Descentralização interna de créditos – provisão

Descentralização Interna de Créditos Orçamentários (Recebedor – Ministério da Educação)

Código da Conta	Título da Conta
D 5.2.2.2.1.xx.xx	Descentralização interna de créditos – provisão
C 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível

Em relação aos recursos recebidos pelas câmaras municipais para execução financeira, ressalta-se que não se tratam de descentralização orçamentária, pois a Lei Orçamentária Anual consigna dotações próprias para as mesmas, ocorrendo, portanto, apenas repasses financeiros. O registro contábil desses repasses deverá ser efetuado da seguinte maneira:

Na Prefeitura

Código da Conta	Título da Conta
D 3.5.1.x.x.xx.xx	Transferências intragovernamentais (concedida)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional

Na Câmara

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional
C 4.5.1.x.x.xx.xx	Transferências intragovernamentais (recebida)

15 – Como registrar a despesa com pessoal cedido com ônus, quando o servidor pertencer à outra esfera de governo e o pagamento forem efetuados antecipadamente pelo cedente?

No órgão cedente (órgão de origem do servidor cedido).

O órgão cedente deverá empenhar, liquidar e pagar a despesa relativa à remuneração do servidor cedido normalmente na natureza de despesa 319011 – vencimentos e vantagens fixas – e registrar simultaneamente o direito a receber relativo ao ressarcimento.

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.x.x.x.xx.xx	Ativo circulante (créditos por cessão de pessoal)
C 2.1.1.1.x.xx.xx	Pessoal a pagar

No momento do pagamento

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.1.x.xx.xx	Pessoal a pagar
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional

No recebimento do ressarcimento pelo órgão cessionário, deve ocorrer a baixa do ativo

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional
C 1.1.x.x.x.xx.xx	Ativo circulante (créditos por cessão de pessoal)

No órgão cessionário (órgão no qual o servidor passa a exercer suas atividades).

O órgão cessionário deverá registrar a obrigação de ressarcir o cedente toda vez que verificado que o servidor faz jus ao salário do mês, em contrapartida com o empenho da despesa relativa ao ressarcimento do salário do servidor recebido ao órgão de origem, na natureza 3.1.90.96.

Código da Conta	Título da Conta
D 3.1.1.x.x.xx.xx	Remuneração a pessoal
C 2.1.1.1.x.xx.xx	Pessoal a pagar

No momento do pagamento, deverá efetuar os seguintes registros

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.1.1.x.xx.xx	Pessoal a pagar
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional

Ressalta-se que se o ressarcimento ocorrer em outro exercício deverá ser registrada no órgão cedente a receita referente à restituição do valor pago na natureza 1922.07.00 – Recuperação de Despesas de Exercícios Anteriores, em conformidade com o art. 38 da Lei nº 4.320/1964.

16 – Como registrar o rateio das despesas orçamentárias comuns (água, energia elétrica e outras) de dois órgãos ou mais que funcionam em um mesmo prédio?

Caso haja necessidade de rateio do pagamento da despesa, existem duas possibilidades para proceder ao registro das despesas orçamentárias:

Quando o rateio da despesa ocorrer entre órgãos da mesma esfera de governo que pertençam ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social – o órgão responsável pelo pagamento deverá receber dos demais órgãos descentralização orçamentária e financeira.

Quando o rateio da despesa ocorrer entre órgãos que não pertençam ao mesmo Orçamento Fiscal e Seguridade Social – Os demais órgãos deverão emitir empenho, registrar a despesa orçamentária e pagar sua parcela ao órgão responsável pelo pagamento direto ao credor da despesa.

17 - Como registrar despesas referentes a um estudo prévio, como por exemplo, o pagamento de um relatório de impacto ambiental?

Se a elaboração de um relatório de impacto ambiental constitui uma despesa necessária para a realização de uma obra, guardando relação direta com sua realização, deve compor o custo do projeto ou obra, ou seja, ser classificada no elemento de despesa "51 – Obras e Instalações", e efetuado o seguinte registro contábil:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.3.2.x.xx.xx	Bens imóveis
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional

Verifica-se que, dependendo da conclusão do relatório, a obra poderá ou não ser executada. Caso não seja executada, a contabilidade deverá proceder à baixa da incorporação do ativo imobilizado com o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta
D 3.x.x.x.x.xx.xx	Variação patrimonial diminutiva
C 1.2.3.2.x.xx.xx	Bens imóveis

Ressalta-se que se o estudo for realizado, sem vinculação direta com a execução de um determinado projeto ou obra, mas por razão de um levantamento sistemático ou situação semelhante que alguma unidade faça, deve ser classificada no elemento "35 – Serviços de Consultoria" ou, conforme o caso, no elemento "39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica".

18 - Em que modalidade de aplicação deve-se registrar a despesa com encargos patronais pagos pelos Estados, Municípios e pelo Distrito Federal ao INSS?

O encargo patronal é uma contribuição destinada a financiar a seguridade social. O pagamento desses encargos por um ente, mesmo sendo vinculados a uma atividade estatal específica, não se confunde com a descentralização de ações governamentais.

Da definição da modalidade de aplicação, são extraídas as seguintes finalidades:

- eliminar a duplicidade do registro de recursos transferidos ou descentralizados; e
- demonstrar se o executante de determinada ação governamental ocorrerá diretamente pelo detentor do crédito orçamentário ou se essa foi transferida a terceiros.

Observa-se que a classificação da modalidade de aplicação de transferências não é decorrente do mero fluxo de recursos entre as entidades ou entes da Federação, mas sim da descentralização da aplicação de recursos, o que não ocorre nesse caso.

Portanto, a classificação da despesa com encargos patronais pagos pelos estados, municípios e pelo Distrito Federal ao INSS, segundo a natureza, deverá ser 3.1.90.13 (modalidade de aplicação direta).

19 – Como classificar as despesas com pagamentos de proventos de aposentadorias, reformas e pensões de responsabilidade do empregador (pessoas jurídicas de direito público interno), bem como aquelas custeadas pelos regimes próprios de previdência?

As despesas com pagamentos de proventos de aposentadorias, reformas e pensões de responsabilidade do empregador (pessoas jurídicas de direito público interno), para os entes federativos que adotem o regime próprio de previdência social e que possuam **sob sua responsabilidade** aposentadorias, reformas e pensões pagas diretamente por meio do caixa do ente, serão enquadradas **no grupo de natureza de despesa 1 (pessoal e encargos sociais)**, considerando a natureza remuneratória do pagamento, conforme a seguir:

Categoria econômica	3 - Despesa corrente
Grupo de despesa	1 - Pessoal e Encargos Sociais
Modalidade de aplicação	90 - Aplicação Direta
Elemento de despesa	XX - Objeto do Gasto do benefício previdenciário
Desdobramento	YY - Detalhamento do elemento de despesa (facultativo)

Estrutura da natureza de despesa: 3.1.90.XX.YY

Para os entes federativos **que instituíram regime próprio de previdência social** a natureza de despesa com benefícios previdenciários (aposentadorias, reformas e pensões), decorrente de plano de custeio e benefício, a despesa também será classificada **no grupo de natureza de despesa 1 (pessoal e encargos sociais)**.

20 – Como classificar a despesa com a contribuição patronal relativa aos próprios servidores de um Instituto de Previdência integrante do Orçamento Fiscal e Seguridade Social?

Quando um instituto de previdência integrante do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social apropria a despesa com a contribuição patronal relativa aos próprios servidores, está realizando uma despesa intraorçamentária (3.1.91.13). Por outro lado, a receita oriunda desses pagamentos, arrecadada pelo próprio Instituto, será classificada como intraorçamentária.

21 - Como se classifica a despesa referente à desapropriação de terrenos para abertura de rua por uma Prefeitura? Eles precisam indenizar os proprietários, utilizando o elemento 93 – Indenizações e Restituições, mas será despesa de capital ou corrente?

A indenização por desapropriação de terreno, na essência, é uma aquisição de um bem de capital, ensejando um registro no ativo não circulante. Logo, é uma despesa de capital. Quanto ao grupo de natureza da despesa, pode ser investimento ou inversão financeira.

Dessa forma, analisando a Lei 4.320, temos que:

“Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

[...]

§ 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

§ 5º Classificam-se como Inversões financeiras as dotações destinadas a:
I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;”

Assim, conclui-se que no caso de terrenos, quando eles forem necessários à realização de uma obra, mesmo que já estiverem em utilização, serão classificados como investimento. Isso se deve ao fato de que a lei foi específica ao tratar de imóveis necessários a realização de obras.

Se a desapropriação do terreno não for necessária para realização de obra, será inversão financeira.

22 - As modalidades de aplicação da despesa 22 - Execução Orçamentária Delegada à União, 32 - Execução Orçamentária Delegada a Estados e ao Distrito Federal e 42 - Execução Orçamentária Delegada a Municípios, são decorrentes de delegação ou descentralização para execução de ações exclusivas do ente transferidor. Assim, no caso de um convênio celebrado pelo governo do Estado com um Município, para construção de uma quadra, qual será a classificação? Pode ser classificado na modalidade 40 - Transferências a Municípios?

As modalidades de aplicação da despesa 22, 32 e 42 são decorrentes de delegação ou descentralização para ação exclusiva do ente transferidor. No caso do convênio citado entre o Estado com o Município, para construção de uma quadra, a modalidade poderá ser 40 ou 42. Para classificar a quadra na modalidade 40, ela deverá pertencer ao município como, por exemplo, ser integrante de uma escola municipal. Caso esta quadra pertença a uma escola estadual, então deverá classificá-la na modalidade 42.

As competências exclusivas do ente transferidor não são exaustivas, conforme listados na Constituição Federal de 1988. Portanto, deve-se observar a essência da transferência do recurso.

23 – Como classificar o parcelamento do INSS, quando do pagamento por atraso cujo fato gerador ocorreu em exercícios anteriores. O elemento de despesa adequado seria o elemento 13 – Obrigações Patronais ou 92 – Despesas de Exercícios Anteriores?

Os elementos citados são conceituados da seguinte forma:

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

92 – Despesas de Exercícios Anteriores: “As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os restos a pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica”.

Logo, para ser caso de despesas de exercícios anteriores, deve ser enquadrado em um dos casos:

- I. Orçamento respectivo consignava crédito próprio.
- II. Restos a pagar com prescrição interrompida.
- III. Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente.

Caso a despesa enquadre-se em algum dos itens acima, deve-se classificá-la como despesa de exercícios anteriores (elemento 92 e, opcionalmente, subelemento referente à parte previdenciária) em todos os exercícios em que seja executado o pagamento.

24 – Qual a classificação contábil para férias indenizatórias e férias proporcionais?

A classificação orçamentária referente aos valores pagos de férias vencidas ou proporcionais, por ocasião de demissão, caso em que serão efetuadas com a finalidade de indenizar o trabalhador pelos períodos não gozados, deverão ser classificados como 3.1.90.94.

25 – Qual a classificação para o serviço de contratação de empresa especializada em locação de veículos (viaturas) e/ou motocicletas para atender às necessidades de uma entidade?

Essa despesa deve ser classificada como 3.3.90.39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica, cuja descrição segue:

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

26 – Como registrar contabilmente os aspectos orçamentários relacionados à devolução de saldos de convênios?

No caso de devolução de saldos de convênios, contratos e congêneres, devem ser adotados os seguintes procedimentos:

- I. Se a restituição ocorrer no mesmo exercício em que foram recebidas transferências do convênio, contrato ou congêneres deve-se contabilizar como dedução de receita até o limite de valor das transferências recebidas no exercício;
- II. 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;
- III. Se a restituição for feita em exercício em que não houve transferência do respectivo convênio/contrato, deve ser contabilizada como despesa orçamentária.

Ademais, observa-se que a devolução do saldo de convênio caracteriza uma simples despesa de devolução de recursos, enquadrando-se como aplicação direta (modalidade de aplicação 90). Para o elemento da despesa, faz-se uso do elemento “93 – Indenizações e Restituições”.

06.02.00 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

1 – Quais as normas (resolução, decreto ou lei) que disciplinam a avaliação dos bens patrimoniais?

Os procedimentos quanto à avaliação dos bens das entidades públicas constam do art. 106 da Lei nº 4.320/64, além de serem detalhados na Parte II deste Manual, que trata dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, nos tópicos: Mensuração de Ativos e Passivos, Ativo Imobilizado, Intangível, Reavaliação, Redução ao valor recuperável, Depreciação.

2 – No caso de transferência de um bem do ativo imobilizado que foi depreciado, para outro órgão, qual será o valor a transferir?

Quando da transferência, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido. Esse entendimento é destacado na Parte I, Procedimentos Contábeis Orçamentários, deste Manual:

Transferência de ativos - No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante dos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o mesmo deve ser evidenciado em notas explicativas.

Ademais, a baixa do valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ocorrer por sua alienação ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação. Quando o item é baixado, os ganhos ou perdas decorrentes desta baixa devem ser reconhecidos no resultado patrimonial.

3 – Qual a classificação do ativo e da despesa com a aquisição de softwares?

Os *softwares* devem ser tratados como ativos imobilizados ou intangíveis. Conforme este Manual, para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado ou como ativo intangível, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse *software* específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. Isso se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.

Dessa maneira, considerando que, com a aquisição de *softwares* ocorre a incorporação de ativo imobilizado ou intangível, a natureza de despesa correta a ser utilizada nesse tipo de aquisição é a 4.4.90.39. ou 4.4.90.37.

Assim, todo o software adquirido, independentemente se é de base ou de aplicação, deverá ser classificado como 4.4.90.39 ou 4.4.90.37, amortizando-se de acordo com a licença de uso. A única diferença será com relação à classificação no patrimônio, sendo classificado como imobilizado,

caso seja inerente e essencial para o funcionamento do computador (como o sistema operacional), ou intangível, no caso dos demais (antivírus, aplicativos diversos, etc.).

Alertamos para o fato de que, quando o computador é adquirido com *softwares* tipo OEM inclusos, o computador como um todo deve ser classificado como 4.4.90.52.

4 – Como contabilizar a operação de crédito em bens, sem ter havido o fluxo financeiro no caixa do ente público?

Caso a operação de crédito (financiamento) esteja considerada no orçamento-geral do ente, haverá registro de receita orçamentária de capital – operação de crédito, mesmo não havendo ingresso de financeiro no caixa do ente. Esta receita financiará uma despesa orçamentária – a aquisição do bem.

Assim, os registros são os seguintes:

a) IMOBILIZAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS

Código da Conta	Título da Conta
D 1.2.3.1.x.xx.xx	Bens móveis
C 2.2.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e financiamentos a longo prazo

b) RECONHECIMENTO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA E DA DESPESA DECORRENTE DA IMOBILIZAÇÃO

Neste mesmo momento, caso haja consignação específica no orçamento-geral do ente, haverá o reconhecimento de receita orçamentária e despesa orçamentária, com os registros de execução da receita (receita realizada) e da despesa orçamentária (empenho, liquidação e pagamento).

5 – Existe algum impedimento legal em contabilizar os créditos de ICMS pelo lançamento?

Não existe impedimento legal para realizar o registro contábil das variações patrimoniais aumentativas. A resolução CFC n. 1.111/2007 que trata sobre os princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público, define que:

“Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. (Princípio da Competência)

A verificação desse princípio é fundamental para o cumprimento do art. 85 da lei nº 4.320/64:

*“Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o **conhecimento da composição patrimonial**, a determinação dos custos dos serviços industriais, o*

levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.” (grifo nosso)

Dessa maneira, segundo o MCASP – PCP, para fins de registro do crédito, a entidade deve observar o lançamento, especialmente para as modalidades de ofício e por declaração.

Já para os lançamentos por homologação, para os casos em que o Estado não tem a informação do momento da ocorrência do fato gerador, o registro da variação patrimonial aumentativa ocorrerá na arrecadação, sendo, adicionalmente, realizados ajustes periódicos nos créditos tributários a receber e no passivo de provisão relativo à parcela a transferir a outro ente, se for o caso. Caso o sistema contábil seja capaz de captar a ocorrência do fato gerador do tributo no lançamento por homologação, ocorrerá o registro do crédito e do passivo, se for o caso, tal como nos lançamentos de ofício e por declaração.

6 – Qual a conta contábil para registro da apropriação de receita proveniente de recebimento de juros das ações de companhias abertas em poder de uma prefeitura?

De acordo com este Manual, a natureza de receita indicada para contabilização dessa receita é a 1322.00.00 – Dividendos, que tem como função: “registrar as receitas de lucros líquidos pela participação em sociedades mercantis, correspondentes a cada uma das ações formadoras do seu capital. Receitas atribuídas às esferas de governo provenientes de resultados nas empresas, públicas ou não, regidas pela regulamentação observada pelas sociedades anônimas. Incluem-se nesta rubrica o valor recebido a título de juros sobre o capital próprio”.

Se a empresa pública for dependente, ou seja, se pertencer aos orçamentos fiscal e da seguridade social, no caso de pagamento para ente pertencente a esses orçamentos, na mesma esfera de governo, dever-se-á utilizar a natureza 7322.00.00 – Receita Intraorçamentária com Dividendos.

Assim, a natureza 1322.00.00 ou 7322.00.00 (Dividendos) poderão ser utilizadas para registro da apropriação da receita em questão, dependendo da inclusão ou não da empresa nos orçamentos fiscal e da seguridade social.

7 – Determinado Município recebeu recursos de cota-parte de um Estado no dia 05/1/2011, referente ao último decêndio do ano anterior. Pergunta-se. Como efetuar a contabilização?

O procedimento adequado para registro será reconhecer em 2010 o crédito a receber, que não é ativo financeiro sob a ótica do art. 105 da Lei nº 4.320/64, em contrapartida a uma variação patrimonial aumentativa independente da execução orçamentária, pois em 2010 não ocorre receita orçamentária:

Na natureza da informação patrimonial:

D – Créditos a Receber (P)

C – Variação patrimonial aumentativa

Quando ocorrer o recebimento do recurso, em 2011, o ente deverá realizar os seguintes lançamentos:

Pelo reconhecimento da receita orçamentária e baixa do crédito a receber

Na natureza da informação patrimonial:

D – Caixa e Equivalente de Caixa

C – Créditos a Receber (P)

Na natureza de informação orçamentária:

D – Receita a Realizar

C – Receita Realizada

Os demais procedimentos relativos à receita se encontram no item Tratamento Contábil Aplicável aos Impostos e Contribuições, da Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, deste Manual.

8 – As contas redutoras dos ativos podem ser utilizadas para regularizar os créditos com probabilidade de perda?

Segundo o MCASP – PCP:

“Deverá ser constituído ajuste de perdas de créditos relativos a impostos e contribuições, cuja responsabilidade pelo cálculo, registro contábil e acompanhamento é do órgão competente pela gestão em cada esfera de governo.”

Sobre a constituição ajuste para dívida ativa, o MCASP – PCE descreve:

“Para que a contabilidade possa evidenciar com precisão e clareza o patrimônio do ente público faz-se necessário que os valores a receber que apresentem significativa probabilidade de não realização, bem como os ativos que não geram os benefícios econômicos esperados, sejam ajustados a valor realizável. O ajuste deve ser feito por intermédio da utilização de uma conta redutora do ativo que esteja mensurado acima do valor provável de realização.”

Esse procedimento deverá ser adotado para os créditos a receber de modo geral, mesmo que não inscritos em dívida ativa. Apesar do MCASP apresentar metodologia para ajuste de perdas prováveis para o caso da dívida ativa, os demais créditos deverão ser ajustados, podendo ser utilizada a metodologia apresentada no MCASP, ou outra que espelhe a realidade do ente.

9 – Observando os critérios de depreciação, amortização e exaustão, qual o prazo de vida útil e taxa de depreciação de bens permanentes?

Este Manual, Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais define que a vida útil é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. Todos os fatores considerados para a

determinação do tempo de vida útil do bem devem estar documentados, indicando os parâmetros e índices que tenham sido utilizados, bem como as normas ou laudos técnicos.

A estimativa da vida útil do ativo deve ser feita com base na experiência da entidade com ativos semelhantes. Assim, as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas pelos entes deverão ser estabelecidas pelo próprio, de acordo com as características particulares da utilização desses bens pelo ente. Assim, um veículo, por exemplo, poderá ser depreciado em período menor ou maior, devido às características do uso desse bem. Ao final do período de vida útil, o veículo ainda pode ter condições de ser utilizado, devendo ser feita uma reavaliação do bem, caso o valor residual não reflita o valor justo, atribuindo a ele um novo valor, baseado em dados técnicos. A partir daí, pode-se iniciar um novo período de depreciação.

Dessa forma, em tese, a entidade deve utilizar o prazo de vida útil e as taxas anuais de depreciação conforme as peculiaridades de sua gestão. Por exemplo, um veículo utilizado que se destina apenas a serviços burocráticos (levar correspondências, transportar servidores para um determinado lugar) pode não ter a mesma vida útil daquele utilizado pela ronda policial, pois a quilometragem entre os dois veículos será muito diferente, o que pode ocasionar vida útil diferenciada.

No entanto, para efeito de simplificação, o ente poderá possuir uma tabela única de depreciação, conforme foi estabelecido para a esfera federal.

10 - Em relação aos semoventes, qual é a classificação contábil da aquisição de uma cadela para detecção de narcóticos, para fazer a incorporação patrimonial, uma vez que o elemento de despesa no empenho foi 52 - Equipamentos e Material Permanente?

A classificação contábil para a aquisição de animais de trabalho deve ser em conta específica no grupo do ativo imobilizado. Esses animais são também objetos de depreciação.

O registro contábil da quota de depreciação desses ativos será a débito de uma conta de VPD (grupo de desvalorização e perdas com ativos) e a crédito da conta de depreciação acumulada (retificadora do ativo).

11 - Um determinado Estado detém ações em diversas empresas públicas e sociedades de economia mista, sendo algumas com capital aberto outras de capital fechado. As empresas apresentam na composição do Patrimônio Líquido a conta "Adiantamento para futuro aumento de Capital". Pergunta-se qual tratamento deve ser dado à conta, ou seja, deve ser excluída ou mantida do cálculo do ajuste patrimonial por Equivalência Patrimonial - MEP?

A conta Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC, está prevista na Resolução CFC n.º 1.159/2009. O texto traz a seguinte redação:

“Esse grupo não foi tratado especificamente pelas alterações trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08; todavia, devem ser à luz do princípio da essência sobre a forma classificados no Patrimônio Líquido das entidades. Os adiantamentos para futuros aumentos de capital realizados, sem que haja a possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Patrimônio Líquido, após a conta de capital social. Caso haja qualquer possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Passivo Não Circulante.”

Com base no texto acima, entende-se que para fins de análise da permanência ou exclusão da referida conta nos cálculos da equivalência patrimonial, o órgão público (como entidade investidora) primeiro deve se resguardar de qualquer incerteza na realização da futura integralização do capital por essas entidades, para que assim a conta possa permanecer registrada no patrimônio líquido das mesmas.

Para tanto, um procedimento que pode ser adotado pelas entidades investidoras, é a solicitação do contrato ou estatuto da empresa com o intuito de verificar se consta registrado nesses documentos uma cláusula que preveja a obrigatoriedade do sócio ou acionista, em honrar o compromisso assumido de aumentar o capital ora adiantado. Caso não haja tal cláusula no contrato ou estatuto dessas entidades, pode ser solicitado ainda a Ata de Assembleia das respectivas empresas. Caso também não haja tal garantia registrada em ata há possibilidade de devolução do montante registrado em conta de AFAC, nesse caso sugere-se que seja realizada uma reclassificação da conta para o grupo do Passivo não circulante, como recomendado no texto da Resolução CFC n.º 1.159/2009, excluindo nesse caso, a mesma do Patrimônio Líquido da investida.

A Lei n.º 6.404/76, por sua vez, afirma que “Art. 6º O capital social somente poderá ser modificado com observância dos preceitos desta Lei e do estatuto social”. Assim, elenca em seu art. 166, os casos em que o capital social pode ser aumentado,

“ I - por deliberação da assembléia-geral ordinária, para correção da expressão monetária do seu valor (artigo 167);

II - por deliberação da assembléia-geral ou do conselho de administração, observado o que a respeito dispuser o estatuto, nos casos de emissão de ações dentro do limite autorizado no estatuto (artigo 168);

III - por conversão, em ações, de debêntures ou parte beneficiárias e pelo exercício de direitos conferidos por bônus de subscrição, ou de opção de compra de ações;

IV - por deliberação da assembléia-geral extraordinária convocada para decidir sobre reforma do estatuto social, no caso de inexistir autorização de aumento, ou de estar a mesma esgotada.

§ 1º Dentro dos 30 (trinta) dias subseqüentes à efetivação do aumento, a companhia requererá ao registro do comércio a sua averbação, nos casos dos números I a III, ou o arquivamento da ata da assembléia de reforma do estatuto, no caso do número IV.

§ 2º O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá, salvo nos casos do número III, ser obrigatoriamente ouvido antes da deliberação sobre o aumento de capital.”

Recomenda-se que cada caso seja analisado individualmente (à luz do princípio da essência sobre a forma, como consta na Resolução do CFC) de acordo com as especificações descritas acima.

Entende-se que o caso da conta de AFAC é um caso omissivo aos citados no artigo acima, e não existe a obrigatoriedade de se considerar que tais valores adiantados serão necessariamente realizados, a não ser que tenha o respaldo do estatuto ou ata da assembleia geral, com previsão expressa de que tais valores entregues pelos sócios ou acionistas para fins de aumento do capital social são de caráter irrevogável. Assim, uma vez comprovada a provável realização do montante de conta no patrimônio líquido, a mesma deve integrar o cálculo do MEP.

12 - Como registrar contabilmente os depósitos judiciais?

A Lei nº 9.703/1998 estabelece que os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, serão efetuados na Caixa Econômica Federal (CEF) e repassados para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais. Após o encerramento da lide ou do processo litigioso, o valor do depósito será devolvido ao depositante ou transformado em pagamento definitivo do tributo ou contribuição.

De forma análoga, as Leis nº 10.819, de 16 de dezembro de 2003, e nº 11.429, de 26 de dezembro de 2006, estabelecem, no âmbito dos municípios, dos estados e do Distrito Federal, respectivamente, que os depósitos judiciais, em dinheiro, referentes a tributos e seus acessórios, de competência desses entes, inclusive os inscritos em dívida ativa, serão efetuados, a partir da data da publicação dessas leis, em instituição financeira oficial da União ou do estado (no caso dos municípios ao estado a que pertença), mediante a utilização de instrumento que identifique sua natureza tributária.

A legislação citada também dispõe que os entes poderão instituir fundo de reserva, destinado a garantir a restituição da parcela dos depósitos que lhes seja repassada. Aos estados, Distrito Federal e municípios que instituírem o fundo de reserva, será repassada pela instituição financeira a parcela correspondente a setenta por cento do valor dos depósitos de natureza tributária nela realizados a partir da vigência da lei.

Em virtude das leis acima citadas, a parte dos depósitos judiciais transferidos ao Tesouro do ente será registrada como receita orçamentária, visto que podem ser utilizados para cobertura das despesas orçamentárias. Porém, ao classificar a receita orçamentária deverá haver um registro de uma obrigação patrimonial correspondente, o que manterá a adequação do resultado contábil.

Com a conversão do depósito judicial em receita orçamentária, ele deixa de se caracterizar como ingresso extraorçamentário. Os registros contábeis para os depósitos judiciais são apresentados a seguir:

No recebimento pelo ente do recurso do depósito judicial:

Em observância ao conceito orçamentário de receita, deverá ser registrada como receita orçamentária a parcela repassada ao Tesouro Nacional/Estadual/Distrital/Municipal. Contudo, motivado pelo princípio da oportunidade e conservadorismo, também será lançado o valor da obrigação no passivo, até decisão final da ação. No exemplo a seguir, houve depósito judicial no valor de 100%, sendo que 70% foram convertidos em caixa e 30% passaram a compor o fundo de reserva para restituição dos depósitos:

Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 1.1.3.5.1.xx.xx	AC – Dep. restituíveis e valores vinculados (F)	30%
C 2.1.8.8.x.xx.xx	PC – Valores restituíveis (F)	
Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Disponibilidade de Recursos	30%
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos	
Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos	30%
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR – comprometida por liquidação e entradas compensatória.	
Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes de Caixa (F)	70%
C 2.1.8.8.x.xx.xx	PC – Valores restituíveis (P)	
Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 7.2.1.1.x.xx.xx	Disponibilidade de Recursos	70%
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos	
Código da Conta	Título da Conta	Valor
D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	70%
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	

A classificação da receita orçamentária dependerá da natureza do depósito judicial. Dessa forma, é sugerida uma pesquisa nos anexos de classificações da receita do MCASP. Seguem abaixo algumas classificações possíveis:

1210.13.01	Receita do Principal da Contribuição sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira Registra o valor da arrecadação de receita de contribuições sociais sobre o lançamento a débito por instituição financeira em contas correntes de depósitos, em contas correntes de empréstimos, em contas de depósitos de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento.
-------------------	---

1210.30.09	Contribuição Previdenciária sobre Reclamatória Trabalhista Registra o valor da arrecadação de receita de contribuições previdenciárias de valores correspondentes a parcelas integrantes do salário-de-contribuição, à vista ou parcelado, resultante de sentença condenatória ou de conciliação homologada, efetivado diretamente ao credor ou mediante depósito da condenação para extinção do processo ou liberação de depósito judicial ao credor ou a seu representante legal.
1210.30.21	Contribuição Previdenciária na Forma de Depósito Judicial, Recursal e Custas Judiciais Registra o valor da arrecadação de receita de contribuição previdenciária na forma de depósito judicial, recursal e custas judiciais.
1912.30.21	Multas e Juros de Mora da Contribuição Previdenciária na Forma de Depósito Judicial, Recursal e Custas Judiciais Registra o valor da receita com a aplicação de penas pecuniárias impostas aos contribuintes, referentes à Contribuição Previdenciária na Forma de Depósito Judicial, Recursal e Custas Judiciais.
1914.04.21	Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa da Contribuição Previdenciária na Forma de Depósito Judicial, Recursal e Custas Judiciais Registra o valor da receita resultante de penas pecuniárias impostas aos contribuintes pelo não cumprimento de obrigações para com a Fazenda Pública no transcurso do prazo exigível, incidentes sobre a dívida ativa da Contribuição Previdenciária na Forma de Depósito Judicial, Recursal e Custas Judiciais.
1932.01.21	Receita da Dívida Ativa da Contribuição Previdenciária na Forma de Depósito Judicial, Recursal e Custas Judiciais Registra o valor da receita advinda de crédito da Fazenda Pública, pelo não pagamento dos contribuintes, no curso do prazo exigível, da Contribuição Previdenciária na Forma de Depósito Judicial, Recursal e Custas Judiciais.

Na devolução do depósito judicial mediante sentença desfavorável ao ente público, deverá haver o registro da saída dos recursos do fundo de reserva. Neste exemplo, houve devolução do depósito judicial ao depositante:

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.8.8.x.xx.xx	PC – Valores restituíveis (F)
C 1.1.3.5.1.xx.xx	AC – Depósito restituível e valores vinculados (F)
Código da Conta	Título da Conta
D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR – comprometida por liquidação e entradas compensatória.
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR – utilizada

Nesta situação, em geral, faz-se uso dos valores depositados no fundo de reserva como base para a restituição dos depósitos.

Na confirmação da sentença judicial favorável ao ente público, será registrado o fim da obrigação de restituição dos valores em contrapartida a uma VPA.

Código da Conta	Título da Conta
D 2.1.8.8.x.xx.xx	PC – Valores restituíveis (P)
C 4.x.x.x.x.xx.xx	VPA

Neste modo, o ponto a ser observado junto aos depósitos judiciais é que todo o fluxo de restituição decorre dos recursos disponíveis no fundo de reserva, caso constituído, e que a parcela convertida como receita orçamentária não é deduzida quando desta restituição.

06.03.00 PLANO DE CONTAS

1 – No Plano de Contas, onde se devem registrar as variações decorrentes de doações de bens móveis ou imóveis recebidas de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado?

As Variações Patrimoniais Aumentativas decorrentes do recebimento de doações de bens podem ser registradas nas contas do subgrupo 4.5.8.0.0.00.00 – Transferências de pessoas físicas, ou no subgrupo 4.5.3.0.0.00.00 – Transferências das instituições privadas.

2 – Onde registrar, no plano de contas, as variações decorrentes da incorporação de uma obrigação, de um direito ou de um bem que não seja proveniente de doação, aquisição ou transferência? Exemplo: reconhecimento de uma obrigação ou direito até então desconhecidos pela entidade.

Para a incorporação de ativos ou passivos, a conta a ser utilizada dependerá da natureza do fenômeno contábil. No caso de incorporação de ativos, por exemplo, poderão ser usadas as subcontas da conta **4.6.3.0.0.00.00 – Ganho com incorporação de ativos**, em que podem ser registrados *ganhos com incorporação de ativos por descobertas; ganhos com incorporação de ativos por nascimentos; ganhos com incorporação de valores apreendidos e outros ganhos com incorporação de ativos*. No exemplo citado, o fato de uma obrigação ter sido desconhecida até então pela entidade não altera a sua característica inicial, devendo, portanto, ser classificada de acordo com sua natureza. No entanto, podem ocorrer diminuições decorrentes de perdas no patrimônio, por exemplo. Nesse caso, deverão ser registradas nas subcontas da conta **3.6.0.0.0.00.00 - Desvalorização e perda de ativos**.

3 – Conforme a nova classificação, as contas do grupo 6.1.3.0.0.00.00 - Mutações ativas - não existem mais. No entanto, o Estado tem a discricionariedade de adotar a contabilização utilizando a figura das mutações?

Não existe a previsão de grupo de contas relativo a mutações ativas na estrutura do PCASP. Conforme a Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, a ideia de subsistema é essencialmente teórica. Assim, a contabilização não será feita mais por sistema e sim observando o disposto neste Manual: *“O registro contábil deve ser feito pelo método das partidas dobradas e os lançamentos devem debitar e creditar contas que apresentem a mesma natureza de informação, seja patrimonial, orçamentária ou de controle.”*

Portanto, a discricionariedade do ente está apenas relacionada a detalhar as contas nos níveis inferiores do PCASP, podendo ser utilizados os desdobramentos das contas 7.9.0.0.0.00.00 e 8.9.0.0.0.00.00 (Outros Controles).

4 – É possível adotar o atributo de superávit financeiro sem duplicar as contas contábeis?

Conforme o artigo 105, parágrafo 1º, da Lei Federal nº 4.320/64, *in verbis*:

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

A conceituação de ativo financeiro não está restrita aos valores, mas estende-se também aos créditos. Dessa forma, algumas contas podem ter tanto o atributo “P” quanto “F”, como é o caso de um reconhecimento de precatórios, que inicialmente são registrados como permanentes, mas que ao passar pelo empenho têm seu atributo mudado para o financeiro, de acordo com a conceituação do art. 105 da Lei nº 4.320/64. Esses atributos, caso representados em contas, fariam com que as mesmas tivessem que ser duplicadas. Assim, a União, para evitar a duplicação das contas, fará uso do atributo no “conta corrente” (detalhamento da conta contábil), o que, contudo, corresponde a uma decisão de negócio de cada ente, que observará a adequação necessária ao sistema contábil em uso localmente.

5 – No caso das contas com indicador de superávit financeiro indicado por “X”, como distinguir se houve execução orçamentária em relação ao saldo dessa conta?

No caso da União, que controlará o atributo pela conta corrente, haverá uma simples separação do saldo da conta conforme o atributo. Por exemplo:

I) Registro de obrigação para a qual não há empenho prévio:

Contas a Pagar	(P)– R\$ 100.000,00
	(F) – R\$ 0,00

II) Empenho de 40% da obrigação registrada anteriormente:

Contas a Pagar	(P)– R\$ 60.000,00
	(F) – R\$ 40.000,00

Assim, conforme registro em II, sabemos que temos R\$ 100.000,00 de contas a pagar, dos quais R\$ 40.000,00 já passaram pelo empenho.

A União não optou pelo uso do atributo na conta contábil, mas sim no conta-corrente. O que se encontra apresentando no PCASP é apenas um indicador que informa se a conta só pode ser permanente (P), só financeira (F) ou ambos (X).

06.04.00 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

1 – Qual o prazo para a publicação dos novos modelos das demonstrações contábeis e de outros procedimentos contábeis, quando estabelecidos pelas NBCT SP, do CFC e pelo MCASP?

De acordo com o art. 6º da Resolução CFC nº 1.268/2009:

*Art. 6º. As entidades, que estejam sujeitas a legislação que estabeleça prazo distinto para início da adoção das NBC T 16.1 a 16.10, aprovadas pelas Resoluções CFC nºs. 1.128 a 1.137/08, respectivamente, que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público, **podem adotar essas normas a partir do prazo estabelecido por aquela legislação.***

Assim, devem-se observar os prazos estabelecidos pelas Portarias de publicação do MCASP.

2 – O art. 50, § 1º, da LRF, define que "No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais". Nas demonstrações contábeis consolidadas, os valores das receitas e despesas intraorçamentárias devem ser excluídos?

As receitas e despesas intraorçamentárias, quando da consolidação das contas, anulam-se no que diz respeito à Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) e ao Balanço Patrimonial (BP), além do Balanço Financeiro (BF) e Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC). Em particular, o Balanço Orçamentário reflete as autorizações legislativas para execução de dispêndios, além da previsão das receitas necessárias ao seu financiamento, e estas autorizações devem constar pelos seus valores brutos. Assim, nos aspectos orçamentários: não há exclusões "intra" para fins de consolidação dos Balanços Orçamentários. No caso do BP, DVP, BF e DFC, o procedimento de consolidação e exclusão das contas Intra não irá alterar o resultado final ou patrimônio líquido dos demonstrativos. A única diferença é que os fluxos e saldos serão menores.

Para maiores informações, recomenda-se consulta à Parte V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, mais especificamente sobre a parte de CONSOLIDAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.

3 – O Balanço Orçamentário apresentava, na coluna "Saldo" a diferença "a-b". Na nova estrutura, a coluna da diferença passou a ser "b (-) a". Nesse contexto, como calcular o fechamento do balanço com a coluna da despesa que permanece "e (-) f"?

A mudança tem por motivo ressaltar ao usuário da informação os aspectos negativos e positivos decorrentes, respectivamente, da insuficiência e do excesso de arrecadação. Os resultados, naturalmente, mudam – o sinal passa a ser invertido no lado da receita – conforme apresentado abaixo, mas a essência não. Apenas deve ser adequada a forma de interpretação da informação. Como exemplo, tem-se (situação hipotética e demonstrações simplificadas):

Previsão Inicial das Receitas = R\$ 100,00

Receitas Realizadas = R\$ 80,00

Despesas Fixadas = R\$ 100,00

Despesas Empenhadas = R\$ 75,00

Neste caso, há insuficiência de arrecadação (viés negativo) e economia de despesa (viés “positivo”). O B.O., na estrutura “antiga” e “nova”, fica então da seguinte forma:

(Portaria STN nº 664/2010)				ANTIGO (Portaria STN nº 749/2009)			
RECEITAS				RECEITAS			
RECEITAS	PREVISAO (A)	REALIZAÇÃO (B)	SALDO (B-A)	RECEITAS	PREVISAO (A)	REALIZAÇÃO (B)	SALDO (A-B)
...	R\$ 100,00	R\$ 80,00	-R\$ 20,00	...	R\$ 100,00	R\$ 80,00	R\$ 20,00
SUBTOTAL	R\$ 100,00	R\$ 80,00	-R\$ 20,00	SUBTOTAL	R\$ 100,00	R\$ 80,00	R\$ 20,00
DÉFICIT				DÉFICIT			
TOTAL	R\$ 100,00	R\$ 80,00	R\$ (20,00)	TOTAL	R\$ 100,00	R\$ 80,00	R\$ 20,00
DESPESAS				DESPESAS			
DESPESAS	DOTAÇÃO (E)	EMPENHADA (F)	SALDO (E - F)	DESPESAS	DOTAÇÃO (E)	EMPENHADA (F)	SALDO (E - F)
...	R\$ 100,00	R\$ 75,00	R\$ 25,00	...	R\$ 100,00	R\$ 75,00	R\$ 25,00
SUBTOTAL	R\$ 100,00	R\$ 75,00	R\$ 25,00	SUBTOTAL	R\$ 100,00	R\$ 75,00	R\$ 25,00
SUPERÁVIT		R\$ 5,00	R\$ (5,00)	SUPERÁVIT		R\$ 5,00	R\$ (5,00)
TOTAL	R\$ 100,00	R\$ 80,00	R\$ 20,00	TOTAL	R\$ 100,00	R\$ 80,00	R\$ 20,00

4 - Quanto ao preenchimento da Demonstração dos Fluxos de Caixa existe uma linha específica para se lançar restos a pagar, repasse financeiro (no caso, para o Instituto de previdência) e depósitos (ingressos de terceiros em nosso poder, como consignações)? Podem-se criar essas opções no fluxo de caixa, ou deve-se lançar nas opções existentes? Como enquadrá-las corretamente?

A resposta será analisada separadamente, de acordo com cada assunto levantado na questão.

I - Restos a pagar

Sobre restos a pagar (RP) é importante esclarecer que a DFC abrange o pagamento dos restos a pagar e não sua inscrição. Para classificar o desembolso com o seu pagamento, é necessário primeiro identificar a qual atividade pertence (operacional, investimento ou financiamento). Quanto à classificação para restos a pagar na referida demonstração, é necessário verificar a função da despesa referente ao RP. Caso a função não esteja na estrutura mostrada no MCASP, a mesma poderá ser incluída, já que a lista de funções demonstrada na estrutura do demonstrativo não é exaustiva.

II - Repasse financeiro (no caso, para o Instituto de previdência)

Os repasses financeiros são classificados como transferências intra ou intergovernamental, como no caso o repasse é para o instituto de previdência, o desembolso será classificado provavelmente como transferências intragovernamentais.

Segundo o MCASP – DCASP:

“TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS - Reflete as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta. Aquelas efetuadas em cumprimento à execução do orçamento são as cotas, repasses e sub-repasses. Aquelas que não se relacionam com o Orçamento, em geral, decorrem da transferência de recursos relativos aos restos a pagar. Esses valores, quando observados os demonstrativos consolidados, são compensados.”

III - Depósitos (ingressos de terceiros em nosso poder, como consignações)

Os valores restituíveis não estão abrangidos pela DFC. Isso acontece porque nesse caso o poder público é apenas um fiel depositário desse valor, que mais tarde será devolvido a terceiros. Porém, é importante ressaltar que esses valores estão abrangidos pelo Balanço Financeiro.

Segundo o MCASP – DCASP:

“O Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, e discrimina: [...] (c) os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários.”

“RECEBIMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS - Nesse grupo são evidenciados os ingressos não previstos no orçamento, que serão restituídos em época própria, por decisão administrativa ou sentença judicial. Consistem, por exemplo, em: ingresso de recursos que se constituem obrigações relativas a consignações em folha, fianças, cauções, etc.; e inscrição de restos a pagar, com a função de compensar o valor da despesa orçamentária imputada como realizada, porém não paga no exercício da emissão do empenho, em atendimento ao parágrafo único do artigo 103 da Lei nº 4.320/1964.”

“PAGAMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS - Nesse grupo são evidenciados os pagamentos que não precisam se submeter ao processo de execução orçamentária, como: os relativos a obrigações que representaram ingressos extraorçamentários (ex. devolução de depósitos); e os restos a pagar inscritos em exercícios anteriores e pagos no exercício.”

5 - As empresas estatais dependentes aplicarão o PCASP e novos demonstrativos, abolindo a 6.404/76?

As empresas estatais dependentes estão definidas, no art. 2º da Lei Complementar nº 101/00, como:

“empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária”.

Além disso, o artigo 1º da referida lei inclui as estatais dependentes como parte integrante da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

Dessa forma, essas empresas deverão observar as orientações contábeis para o Setor Público, inclusive quanto à utilização do PCASP e elaboração dos novos demonstrativos. Além disso, em virtude de sua natureza jurídica, tais estatais também deverão observar a legislação societária.