

Brasília, 28 de setembro de 2007.

Assunto: Classificação contábil da receita de contratos de terceirização do pagamento da folha de salários e outros benefícios dos servidores ou pensionistas de ente público.

Senhora Coordenadora,

1. Refere-se à adequada classificação contábil da receita de contratos de terceirização do pagamento da folha de salários e outros benefícios dos servidores ou pensionistas de ente público.
2. Sobre o assunto, apresentamos a seguir o entendimento deste Órgão Central de Contabilidade.
3. A receita auferida pelo ente público, tratada nesta nota, tem como fato gerador contratos de terceirização do pagamento da folha de salários e outros benefícios dos servidores ou pensionistas de ente público.
4. Para que se possam identificar as características dessa receita, há de se definir primeiro o local de onde ela emana, a sua fonte geradora. Ela advém da possibilidade da instituição financeira detentora desses contratos de prestação de serviços bancários conseguir explorar a vantagem de possuir maiores disponibilidades financeiras ao seu dispor, além de contar com uma grande gama de possíveis futuros clientes, que, devido à proximidade de relacionamento com a instituição, poderão vir a ser seus futuros clientes, passando a consumir os seus produtos.
 - 4.1. Essa possibilidade só se concretiza pelo fato da Administração Pública, dentro do seu poder-dever de auto-administração, ter a capacidade de contratar uma instituição financeira prestadora de tais serviços, por meio de ato de gestão discricionário. A situação normal seria que, para poder dispor desses serviços, o ente público tivesse que pagar por eles, mas, como os valores de capital financeiro envolvidos são altos e a quantidade de servidores também, a instituição financeira passa a se interessar em pagar para poder ser detentora desses contratos.
5. Definido que essa receita emana dessa possibilidade de exploração econômica do contrato de prestação de serviços bancários para o Ente público, materializada por um ato de gestão discricionário, cabe agora verificar se esse poder de contratar do Ente público, é ou não um ativo e o sendo, que tipo de ativo é esse.

Fl. nº 2 - da Nota nº 1777/2007/CCONT/STN, de 28 de setembro de 2007.

5.1. A SFAC nº. 6 (*Statements of Financial Accounting Concepts nº. 6*), parágrafo 25, define *ativos como benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por dada entidade em consequência de transações ou eventos passados.*

5.2. O normal é que os ativos sejam tangíveis, isto é, que possuam existência física, mas na contabilidade é notória a presença de ativos intangíveis, que, segundo os autores Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda, no livro *Teoria da Contabilidade*, “*formam uma das áreas mais complexas da teoria da contabilidade, em parte em virtude das dificuldades de definição, mas principalmente por causa das incertezas a respeito da mensuração de seus valores e da estimação de suas vidas úteis*”.

5.3. A palavra intangível vem do latim *tangere*, ou “tocar”. Os ativos intangíveis são portanto aqueles que não podemos tocar, porque não têm corpo, carecem de substância. Ainda segundo Hendriksen e Van Breda, “*os ativos intangíveis não deixam de ser ativos simplesmente porque não possuem substância*”.

5.4. Outro conceito importante para a análise é o de ativos especiais, que os autores Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke trazem no livro *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*: “*podem ou não ser tangíveis, sendo que predominantemente apresentam-se como intangíveis; o uso do ativo especial não implica necessariamente que este se esgote; esses ativos estão diretamente relacionados ao processo de obtenção de receitas; e deixam de ser ativos não pela venda, mas pela perda do potencial de obtenção de receitas*”, que é exemplificado da seguinte forma: “*é o caso de uma empresa que comercializa dados (geofísicos, biotecnológicos, entre outros) com a característica de serem intangíveis, e são destinados à venda. Quando são vendidos para certo cliente, tal ativo é usado diretamente na obtenção da receita de venda, mas isso não implica que os direitos relativos a esses dados tenham-se esgotado.*”

5.5. Para que haja um melhor entendimento do assunto, há de se fazer distinção clara entre o ativo especial e os benefícios dele decorrentes. No caso estudado, o ativo especial é a capacidade do ente público de contratar uma instituição financeira prestadora de serviços bancários, enquanto o seu fruto é a receita originada desse contrato. Em nenhum instante há o esgotamento desse ativo em função da receita auferida com o mesmo, não havendo relação direta entre o seu valor e os frutos gerados pela sua exploração.

5.6. Fazendo a junção dos conceitos apresentados, entendemos que o poder do Ente público de contratar uma instituição financeira prestadora de serviços bancários para pagamento da folha de salários e outros benefícios dos servidores ou pensionistas, em função de estar gerando receitas, é um ativo especial intangível para o Ente público.

6. Um ativo intangível é de difícil reconhecimento em virtude das incertezas associadas a sua mensuração, definição e capacidade de geração de benefícios futuros. A prática contábil não tem o hábito de contabilizá-lo, mas havendo os preditivos necessários pode ocorrer a contabilização. No livro Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações dos autores Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, há a seguinte regra: “*os ativos especiais só podem ser reconhecidos contabilmente se, e somente se, for provável que os benefícios econômicos futuros decorrentes desses ativos ingressarão na entidade, e que o custo desses ativos possa ser mensurado com segurança*”.

6.1. Comparando o ativo especial do Ente público com a definição citada, é correto afirmar que os benefícios econômicos futuros decorrentes desse ativo ingressarão nos cofres públicos, resultado líquido e certo da contratação dos serviços bancários. Já a parte relativa à mensuração do custo desse ativo é de difícil realização, pois deriva de um poder intrínseco ao Ente público, mas havendo capacidade, por meio de um consistente centro de custos, definir com precisão o custo desse poder da administração pública de realizar contratos de terceirização de prestação de serviços bancários, o Ente poderá lançar em seu patrimônio esse ativo especial.

6.2. Além disso, na resolução 750/93, sobre os princípios contábeis fundamentais:

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único – Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

6.3. Por aspecto qualitativo do patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõem como dinheiro, valores a receber, estoques, imóveis, entre outros, indo até o ponto de individualização que permita a perfeita compreensão do elemento patrimonial.

Fl. nº 4 - da Nota nº 1777/2007/CCONT/STN, de 28 de setembro de 2007.

6.4. O caráter quantitativo refere-se à medição dos componentes patrimoniais em valores, em termos monetários, devendo ser expressos na moeda em vigor no país.

6.5. A Lei 4.320/64, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, em relação à classificação de ativos, diz o seguinte:

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

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

Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá as normas seguintes:

II - os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

6.6. Portanto, pode-se afirmar que havendo a capacidade do Ente público de mensurar com precisão o custo desse poder da administração pública de realizar contratos de terceirização de prestação de serviços bancários de forma qualitativa e quantitativa satisfatória, o mesmo poderá lançar em seu patrimônio como ativo especial, pertencente ao Ativo Permanente

7. Além disso, a Lei nº 4.320/64 estabelece a classificação da receita por categoria econômica da seguinte forma:

Art. 11 – A receita classificar-se-a nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuária, industrial e de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos e outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívida; 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.

8. De acordo com o disposto no Manual de Receitas Públicas 3ª Edição – Portaria STN nº 340/06, a Receita Pública pode ser classificada em:

4.1 RECEITAS CORRENTES

São os ingressos de recursos financeiros oriundos das atividades operacionais, para aplicação em despesas correspondentes, também em atividades operacionais, correntes ou de capital, visando ao alcance dos objetivos constantes dos programas e ações de governo. São denominadas de receitas correntes porque não têm suas origens em operações de crédito, amortização de empréstimos e financiamentos nem alienação de componentes do ativo permanente. Elas são derivadas do poder de tributar ou resultantes da venda de produtos ou serviços colocados à disposição dos usuários. Têm características intrínsecas de atividades que contribuem para a finalidade fundamental dos órgãos ou entidades públicas, quer sejam operacionais ou não-operacionais.

4.2 RECEITAS DE CAPITAL

São os ingressos de recursos financeiros oriundos de atividades operacionais ou não operacionais para aplicação em despesas operacionais, correntes ou de capital, visando ao alcance dos objetivos traçados nos programas e ações de governo. São

denominados receita de capital porque são derivados da obtenção de recursos mediante a constituição de dívidas, amortização de empréstimos e financiamentos ou alienação de componentes do ativo permanente, constituindo-se em meios para atingir a finalidade fundamental do órgão ou entidade, ou mesmo, atividades não operacionais visando ao estímulo às atividades operacionais do ente.

9. Com base nesses textos pode ser feita a seguinte inferência:

As receitas de capital oriundas da alienação de bens, pelas próprias características orçamentárias de suas origens, refletem em sua essência uma descapitalização, caracterizada pela venda de bens e direitos utilizados na produção e disponibilização dos serviços de responsabilidade do ente, ocasionando uma diminuição do ativo permanente.

Já as receitas correntes têm como característica intrínseca o aumento patrimonial do Ente, resultante do seu poder de tributar ou da venda de produtos ou serviços.

A receita de terceirização do pagamento da folha de salários e outros benefícios dos servidores ou pensionistas é proveniente de um poder do ente que, em virtude da capacidade de ser gerador de receitas, passa a ter valor econômico e acaba por auferir receita para o Ente. Como não há a transferência do poder do ente de contratar serviços bancários, mas apenas o uso dos seus benefícios, por período determinado, ou mesmo de forma definitiva, não pode haver o entendimento de que houve a alienação de algum ativo, pois para que tal fato ocorra tem que haver a transmissão da propriedade do bem ou direito, o que não aconteceu.

Fl. nº 6 - da Nota nº 1777/2007/CCONT/STN, de 28 de setembro de 2007.

Sendo assim, conclui-se que a receita auferida de terceirização do pagamento da folha de salários e outros benefícios dos servidores ou pensionistas é uma receita corrente, visto que tem como característica a exploração de um ativo e não a sua alienação.

10. Para o ente, o fato gerador da receita é a terceirização do pagamento da folha de salários e outros benefícios dos servidores ou pensionistas, não vinculada a uma alienação de ativos, nem tampouco a outros elementos compreendidos nas sub-categorias econômicas da receita de capital, o que a classifica na categoria econômica de Receitas Correntes, devendo ser contabilizada na natureza de receita 1990.99.00 - Outras Receitas Correntes, conforme preceitua o Manual de Receitas Públicas 3ª Edição – Portaria STN n.º 340/06.

11. Adicionalmente, é importante ressaltar que a arrecadação é realizada em um único momento, enquanto que a movimentação financeira exclusiva irá ocorrer durante a vigência do contrato, assim, apesar do registro da receita orçamentária ocorrer no momento da arrecadação, conforme consta da Lei nº 4.320/64, o impacto no patrimônio do ente deverá acompanhar a realização da receita do ponto de vista contábil, observando os Princípios Fundamentais de Contabilidade - Resolução CFC nº 750/93.

Lei nº 4.320/64

Art. 35 Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

Resolução CFC nº 750/93

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

11.1 Nota-se que o Princípio da Competência, utilizado para estabelecer o momento do reconhecimento da receita contábil, não está relacionado ao recebimento, mas ao momento em que as receitas são geradas, isto é, em que se verifica a ocorrência de seu fato gerador.

11.2 A receita em questão decorre da contraprestação do ente para com a instituição financeira ganhadora do leilão ou pregão, caracterizada pela utilização de serviços bancários dessa instituição financeira em um dado período de tempo.

11.3 Assim, entende-se adequado o registro da receita orçamentária no momento do recebimento do recurso, concomitantemente com o passivo representativo da receita antecipada. Durante a vigência do contrato de exclusividade e proporcionalmente ao decurso do prazo desse contrato, o passivo será baixado em contrapartida à variação ativa extra-orçamentária. Tal procedimento harmoniza os conceitos orçamentários com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Fl. nº 7 - da Nota nº 1777/2007/CCONT/STN, de 28 de setembro de 2007.

12. Salienta-se também, que a terceirização do pagamento da folha de salários e outros benefícios dos servidores ou pensionistas não decorre de fato passado que possa afetar o futuro, como por exemplo sentença judicial em favor do ente, mas sim de decisão da administração pública, ato de gestão discricionário, não podendo ser caracterizada como contingência ativa.

13. Diante do exposto, conclui-se que a receita auferida com a terceirização do pagamento da folha de salários e outros benefícios dos servidores ou pensionistas é resultante do potencial econômico associado ao ato de gestão discricionário do ente público devendo ser classificada na categoria econômica Receita Corrente, gerando impacto no patrimônio do ente proporcionalmente ao período de vigência do contrato.

À consideração superior.

ALLAN LÚCIO SATHLER
Analista de Finanças e Controle

FRANCISCO WAYNE MOREIRA
Gerente de Normas e Procedimentos Contábeis

De acordo.

ROBERTA M. DA C. BERNARDI PEREIRA
Coordenadora de Contabilidade