

**MANUAL DE
ESTATÍSTICAS FISCAIS**

Índice

1. Apresentação.....	5
2. Introdução.....	7
2.1. Processo de Implementação do MEFP 2014.....	7
2.2. Objetivos do MEF.....	11
2.3. Estrutura do MEF 2014.....	11
3. Aspectos Metodológicos.....	13
3.1. Abrangência.....	13
3.2. Fontes de Informação.....	21
3.3. Política de revisão.....	23
4. Fluxos, Estoques e Regras Contábeis.....	24
4.1. Regras Contábeis.....	24
4.2. Avaliação.....	25
4.3. Consolidação.....	26
5. Arcabouço Analítico.....	27
5.1. Componentes e Conceitos do Arcabouço Analítico.....	27
6. Receitas.....	34
6.1. Impostos.....	34
6.2. Contribuições Sociais.....	37
6.3. Transferências / Doações.....	38
6.4. Outras Receitas.....	39
7. Despesas.....	43
7.1. Remuneração de empregados.....	43
7.2. Uso de bens e serviços.....	44
7.3. Consumo de capital fixo.....	44
7.4. Juros.....	45
7.5. Subsídios.....	45
7.6. Transferências / Doações.....	45
7.7. Benefícios sociais.....	46
7.8. Outras despesas.....	47
7.9. Funções de governo.....	48
8. Balanço Patrimonial.....	50
8.1. Ativos não financeiros.....	50
8.2. Ativos financeiros e passivos.....	53
8.3. Patrimônio Líquido (PL).....	55

8.4. Partidas Informativas	56
9. Transações com ativos e passivos	57
9.1. Transações com ativos não financeiros	57
9.2. Transações com ativos financeiros e passivos	59
10. Outros fluxos econômicos	63
10.1. Ganhos e perdas por detenção	63
10.2. Outras variações de volume	64

ANEXOS

1. Mudanças metodológicas em relação ao MEFP 1986 e 2001	67
2. Indicadores de política fiscal	71
3. Classificação da contabilidade pública brasileira de acordo com o MEFP 2014.....	73
4. Cobertura institucional do Governo Central	89

LISTA DE BOXES, FIGURAS E QUADROS

Box1. Árvore de decisão para setorização de entidades públicas (Governo Geral ou Corporações Públicas) ..	20
Box2. Metodologia de construção do FINBRA-ESTATÍSTICA IMPUTADA	22
Box 3. Registro dos Regimes Próprios de Previdência Social de acordo com o MEFP 2014.....	33
Box 4. Contribuição imputada	38
Figura 1. Cobertura e Setorização – Unidades Institucionais.....	13
Figura 2. Composição do Setor Público	14
Figura 3. Composição do Governo Geral.....	14
Figura 4. Composição do Governo Central – Brasil	15
Figura 5. Composição das Corporações Públicas	17
Figura 6. Arcabouço Analítico do MEFP 2014	28
Quadro 1. Demonstrativo de Operações do Governo	29
Quadro 2. Demonstrativo de Fontes e Usos de Caixa	30
Quadro 3. Demonstrativo de Outros Fluxos Econômicos.....	31
Quadro 4. Balanço Patrimonial.....	31

Quadro 5. Classificação detalhada de Impostos	34
Quadro 6. Classificação detalhada de Contribuições sociais	37
Quadro 7. Classificação detalhada de Transferências / Doações	39
Quadro 8. Classificação detalhada de Outras Receitas	39
Quadro 9. Classificação detalhada de Remuneração de empregados	43
Quadro 10. Classificação detalhada de Juros	45
Quadro 11. Classificação detalhada de Subsídios	45
Quadro 12. Classificação detalhada de Transferências / Doações	46
Quadro 13. Classificação detalhada de Benefícios sociais	46
Quadro 14. Classificação detalhada de Outras despesas	47
Quadro 15. Classificação de Despesas por Função de Governo	49
Quadro 16. Classificação detalhada de ativos não financeiros	51
Quadro 17. Classificação detalhada de ativos financeiros e passivos	53
Quadro 18. Classificação detalhada de transações com ativos não financeiros	58
Quadro 19. Classificação detalhada de transações com ativos financeiros e passivos	61
Quadro 20. Classificação de outros fluxos econômicos (versão resumida)	63

Apresentação

A Secretaria do Tesouro Nacional tem como missão gerir as contas públicas de forma eficiente e transparente, zelando pelo equilíbrio fiscal e pela qualidade do gasto público, com vistas a contribuir para o desenvolvimento econômico sustentável.

Nesse sentido, segundo o art. 21 do Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011, que dispõe sobre a estrutura regimental do Ministério da Fazenda, compete à Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central dos Sistemas de Administração Financeira Federal e de Contabilidade Federal:

“XXV - elaborar e divulgar, no âmbito de sua competência, estatísticas fiscais, demonstrativos e relatórios, em atendimento a dispositivos legais e acordos, tratados e convênios celebrados pela União com organismos ou entidades internacionais;”

“XXXV - promover avaliação periódica das estatísticas e indicadores fiscais, visando adequar o sistema brasileiro de estatísticas fiscais às melhores práticas internacionais e aos requisitos locais. ”

Neste contexto é que se insere a competência regimental para a elaboração deste Manual de Estatísticas Fiscais (MEF), que busca alinhar as práticas estatísticas do país às normas internacionais, com o objetivo de adequar a estatística fiscal brasileira à praticada pela maioria dos países.

Política fiscal corresponde ao uso do nível e da composição das despesas e das receitas do governo geral e do setor público como um todo - e a decorrente acumulação de ativos e passivos por estes setores – para atingir objetivos como a estabilização da economia, a realocação de recursos e a redistribuição de renda.

O acompanhamento da situação fiscal de um país tem importância fundamental na orientação dos gestores públicos para a implementação de políticas eficientes, voltadas ao crescimento econômico permanente, com responsabilidade fiscal e sustentabilidade a longo prazo. Para tanto, as estatísticas fiscais são de extrema relevância e devem ser apuradas através de metodologias definidas, normatizadas e amplamente divulgadas. Assim, a adoção de metodologias estatísticas harmonizadas e alinhadas a padrões internacionais permite a produção de indicadores fiscais para a avaliação da política fiscal e das finanças públicas de um país e para a comparação da situação fiscal de diversos países.

Além disso, a questão da transparência fiscal tem recebido atenção considerável tanto da parte de formuladores de políticas quanto do cidadão comum. A crise financeira mundial recente reafirmou uma antiga lição: boas estatísticas e análises acuradas são fundamentais para o monitoramento efetivo e formulação de política econômica a nível nacional e internacional.

Insere-se nesse contexto a avaliação e implementação da nova metodologia de Estatísticas de Finanças Públicas sob o marco analítico do *Government Finance Statistics Manual - 2014* (GFSM 2014) ou Manual de Estatísticas de Finanças Públicas de 2014 (MEFP 2014). Tal metodologia requer a compilação de informações da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e suas respectivas corporações públicas financeiras e não financeiras.

O manual tratado neste documento é uma aplicação do MEFP 2014 ao caso brasileiro, considerando nossas especificidades institucionais e legais, definida em normas como a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, bem como nossas regras e procedimentos contábeis. Algumas adaptações

foram feitas para que a produção de estatísticas pudesse seguir a metodologia MEFP 2014 e ao mesmo tempo se adequar ao marco contábil e jurídico vigentes.

Este manual contribuirá para o aprimoramento das tarefas dos distintos atores da economia brasileira que participam do processo de análise, tomada de decisão e formação de opinião em matéria de finanças públicas. O MEF faz parte do trabalho da Secretaria do Tesouro Nacional para a melhoria da transparência fiscal, entendendo-se esse processo como abertura para maior conhecimento e compreensão por parte dos usuários sobre a estrutura e as funções do governo, dos objetivos de política fiscal e das estatísticas de finanças públicas do Brasil.

2.1. Processo de Implementação do MEFP 2014

Em 2001, foi publicada pelo Fundo Monetário Internacional a segunda edição do Manual de Estatísticas de Finanças Públicas – MEFP, revisando a primeira publicação de 1986, com o objetivo de promover maior transparência e conhecimento das finanças e das operações governamentais, bem como de estabelecer integração das estatísticas fiscais com outros marcos metodológicos de estatísticas macroeconômicas, como o Sistema de Contas Nacionais, de 1993, a 5ª edição do Manual de Balanço de Pagamentos e o Manual de Estatísticas Monetárias e Financeiras.

A edição de 2001 do MEFP, ao promover a consistência econômica e temporal das estatísticas, possibilita a completa integração de fluxos e estoques, bem como a determinação do impacto das políticas fiscais na evolução temporal do Patrimônio Líquido do país. Dessa forma, o Manual introduziu o conceito de patrimônio nas estatísticas fiscais e a integração das contas do setor fiscal com as contas dos setores externo, financeiro e monetário e com o Sistema de Contas Nacionais, permitindo o aproveitamento das informações produzidas pelos demais sistemas e o acompanhamento e análise da economia dos países de forma integrada.

O MEFP 2001 introduziu importantes mudanças em relação ao tratamento anterior dado às estatísticas nacionais e a principal delas refere-se à cobertura institucional, cujo enfoque é o setor Governo Geral definido na base de unidades institucionais. Para identificar as transações e atividades fiscais que ocorram fora do setor do Governo Geral, é incentivada a compilação de estatísticas do Setor Público e a identificação de transações entre as unidades do setor do Governo Geral e do setor das Corporações Públicas.

Desde 2009 a Secretaria do Tesouro Nacional, em conjunto com o Banco Central do Brasil, Ministério do Planejamento, Ministério da Previdência e IBGE, vem desenvolvendo um conjunto de ações visando a implantação do MEFP 2001 no Brasil.

Nesse sentido, uma série de ações foi desenvolvida, visando o aperfeiçoamento de sistemas informatizados, de metodologias de apuração e de processos de tratamento e compilação de informações. Essas ações resultaram nos seguintes produtos, dentre outros:

1. Divulgação de estatísticas de alta frequência de Governo Central segundo o padrão do *International Financial Statistics (IFS)*¹, ainda em 2009 com dados desde 1998;
2. Retorno à divulgação de informações no *Government Finance Statistics Yearbook – GFSY*², atualmente com abrangência de Governo Geral, com dados atualizados a partir de 2006;

¹ Corresponde a uma base de dados compilada pelo FMI e é reconhecida como uma fonte padrão de estatísticas pelo mercado financeiro internacional e doméstico. São publicados, para a maioria dos países do mundo, dados atuais sobre taxas de câmbio, liquidez internacional, estatísticas monetárias e bancárias, taxas de juros, preços, produção, balanço de pagamentos e posição de investimento internacional, finanças do governo, e contas nacionais.

² É uma publicação anual do FMI que fornece dados detalhados sobre as transações de receitas, despesas, aquisição líquida de ativos e passivos, outros fluxos econômicos e saldos de ativos e passivos das administrações públicas e dos seus subsetores. Os dados são compilados de acordo com a estrutura MEFP 2014.

3. Divulgação dos resultados fiscais para o governo geral, em bases anuais, em consonância com o *Special Data Dissemination Standard – SDDS*³;
4. Estudo e início do desenvolvimento de metodologia de desagregação temporal de dados para produção futura de informações trimestrais de Governo Geral; e
5. Apoio ao desenvolvimento do projeto SICONFI⁴ (Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro), para coleta e transmissão de dados contábeis, fiscais e financeiros dos entes da Federação, em substituição ao SISTN⁵ e com maior capacidade de tratamento das informações que serão disponibilizadas, para publicação de dados do Governo Geral de forma tempestiva.

O quadro da economia internacional e a recente crise econômica mundial impulsionaram a necessidade de revisão do MEFP 2001, buscando, como já apontado, a harmonização conceitual com as últimas atualizações dos demais sistemas estatísticos macroeconômicos.

Em 2014, o Fundo Monetário Internacional publicou a revisão do MEFP 2001 buscando a harmonização das diretrizes com outros manuais estatísticos e guias, como o Sistema de Contas Nacionais 2008 (SNA 2008), do Manual de Balanço de Pagamentos e Posição de Investimento Internacional – 6ª edição e o Manual de estatísticas da Dívida do Setor Público: Guia para Compiladores e Usuários.

O processo de revisão do Manual se iniciou com a criação do Comitê Consultivo de Estatística de Finanças Públicas (*Government Finance Statistics Advisory Committee – GFSAC*), organizado pelo FMI. O Comitê foi constituído em 2011 por grupo de especialistas fiscais para discutir a metodologia e a aplicação do MEFP, com vistas à harmonização conceitual.

O trabalho realizado por esse Comitê, que contou com a participação da Secretaria do Tesouro Nacional, teve como resultados a guia intitulada “*Quarterly Government Finance Statistics: Guide for Compilers and Users*” e a atualização e o aperfeiçoamento do MEFP 2001, publicado em março de 2014 sob a forma do *Government Finance Statistics Manual 2014 – GFSM 2014* (MEFP 2014).

O trabalho de atualização também teve como objetivo buscar a convergência com as *IPSAS (International Public Sector Accounting Standards – Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público)*; aperfeiçoar e esclarecer procedimentos a partir das experiências dos países; e oferecer orientações aos compiladores, muitas das quais publicadas na Guia de Compilação de Estatísticas de Finanças Públicas para Países em Desenvolvimento.

Há que se ressaltar, entretanto, que a adoção da nova metodologia não implica mudanças nas práticas de compilação das estatísticas de finanças públicas adotadas pelo Brasil e sob a responsabilidade do Banco Central e do Tesouro Nacional, tampouco em relação à prática contábil preconizada pela Lei nº 4.320/1964 e adotada pelo Governo Geral em

³ O SDDS corresponde a um padrão especial para a divulgação de dados. Foi estabelecido pelo FMI em 1996 com o objetivo de orientar os países que têm acesso, ou poderiam obter acesso, ao mercado internacional de capitais na tarefa de divulgar dados econômicos e financeiros ao público.

⁴ O Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - Siconfi é uma nova ferramenta destinada ao recebimento de informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais oriundas de um universo que compreende 5.564 Municípios, 26 Estados, o Distrito Federal e a União. Maiores informações em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf>

⁵ O SISTN - Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação foi criado para operacionalizar o convênio firmado entre a Caixa Econômica Federal e a Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Seu objetivo era coletar dados e informações contábeis dos poderes e órgãos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios brasileiros.

todas as suas esferas. Os sistemas de compilação dos dados para fins de estatísticas fiscais ou contabilidade pública atualmente em vigor no Brasil têm objetivos próprios e devem se constituir na base de dados do novo sistema. O resultado final será, seguramente, estatísticas fiscais mais abrangentes, o que deve propiciar elementos para uma análise mais ampla e detalhada da avaliação das políticas públicas e contribuir para o aperfeiçoamento analítico das finanças públicas.

As IPSAS e o processo de convergência da contabilidade pública no Brasil

O processo de aperfeiçoamento da contabilidade pública em âmbito mundial busca estabelecer normas que visam o controle e o registro de todos os elementos do patrimônio público, bem como de todos os atos e fatos que o afetam. Uma das referências nesse aperfeiçoamento é o conjunto de Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), cuja edição se dá por meio da Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*).

O Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*), instituído pelo IFAC, tem como objetivo a emissão das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – IPSAS e a promoção da adesão a essas normas estimulando a convergência internacional.

Dentre os avanços recentes no Brasil no sentido da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, se insere a tradução das IPSAS para o português, conduzida pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, por meio de ação conjunta do Conselho Federal de Contabilidade – CFC com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon (tradutores oficiais no Brasil) e com a cooperação técnica da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da sua Subsecretaria de Contabilidade.

Segundo a edição traduzida das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público,

“... As IPSASs representam as melhores práticas internacionais na elaboração de demonstrações contábeis por entidades do setor público. Em muitas jurisdições, a aplicação das exigências das IPSASs favorecerá a prestação de contas (accountability) e transparência das demonstrações contábeis preparadas por governos e suas agências.”

No processo de convergência no Brasil, cabe à STN a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência, editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e o Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais. Assim, a STN edita periodicamente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)⁶. O MCASP estabelece os procedimentos contábeis para toda a Administração Pública.

Resumidamente, se apresentam os seguintes avanços do ponto de vista da contabilidade pública e gestão fiscal no Brasil:

1. 1964 – Lei nº 4320, de 31 de março de 1964, 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;
2. 1986 – Criação da Secretaria do Tesouro Nacional;
3. 1988 – Constituição Federal de 1988, especialmente, o Título IV – Da Tributação e do Orçamento;

⁶ Maiores informações podem ser encontradas no site do Tesouro Nacional, em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>

4. 2000 – Lei Complementar 101, de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal;
5. 2008 – Publicação pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC das normas de contabilidade aplicada ao setor público;
6. 2008 – Publicação da Portaria nº 184/08, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.
7. 2009 – Publicação da primeira edição do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, juntamente com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público;
8. 2009 – Lei Complementar nº 131, de maio de 2009 – acrescenta dispositivos à LRF, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
9. 2012 – Publicação pelo CFC das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – IPSAS, traduzidas para o português.

O processo de convergência se dá por meio da implantação obrigatória do PCASP para todos os entes da federação e a publicação de todos os demonstrativos contábeis de acordo com o padrão internacional de contabilidade pública.

A grande mudança trazida pelas IPSAS à contabilidade do setor público no Brasil é o foco das demonstrações contábeis na evolução patrimonial. Esse enfoque obriga todos os entes públicos a importantes transformações conceituais e institucionais, com modernização de seus mecanismos de gestão. Essa evolução trará informações mais precisas sobre as transações e variações patrimoniais, permitindo a completa integração entre fluxos e estoques.

Uma das principais transformações para essa convergência é a contabilização de todos os ativos e passivos do setor público. Por exemplo, devem ser reavaliados e contabilizados todos os ativos fixos, inclusive os ativos de infraestrutura, além dos ativos intangíveis. Além das reavaliações dos ativos e contabilização dos valores dos ativos de infraestrutura, uma modernização importante refere-se à prática de depreciação, amortização e exaustão.

Outra transformação significativa nesse processo de convergência é a adoção do regime de competência tanto para as receitas como para as despesas públicas, sob o ponto de vista patrimonial. Assim, as transações de governo passam a ser contabilizadas no momento em que geram variações no patrimônio. No caso das receitas, estas serão registradas quando ocorrem as atividades, transações ou outros eventos que geram ao governo o direito de cobrar tributos e, de outro lado, no caso das despesas se registrarão no momento em que ocorrem as atividades, transações e outros eventos que geram para o governo o compromisso ou obrigação incondicional de realizar pagamento.

O PCASP converge para esse padrão, inserindo um conjunto de contas de ativo e passivo (estoque), além das classificações de receitas e despesas sob o enfoque patrimonial, a serem contabilizadas pelo regime de competência, representadas pelos conceitos de variações patrimoniais aumentativas e diminutivas. Também introduz novos critérios de consolidação.

Esses aperfeiçoamentos fornecerão indicadores analíticos da gestão fiscal, dando maior clareza e precisão quanto à evolução e identificação dos elementos relativos às transações de governo e outros fluxos que explicam a variação do patrimônio líquido do setor público entre o início e o final de um exercício fiscal.

Em paralelo ao aperfeiçoamento das regras de contabilidade aplicada ao setor público se dá a implantação da metodologia estabelecida pelo Manual de Estatísticas de Finanças Públicas (MEFP – 2014), do Fundo Monetário Internacional – FMI.

O MEFP – 2014 se correlaciona com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, ao promover a consistência econômica e temporal das estatísticas, possibilitando a integração de fluxos e estoques e a determinação do impacto das políticas fiscais na evolução do Patrimônio Líquido do país.

2.2. Objetivos do MEF

Este manual, produzido pela Secretaria do Tesouro Nacional, tem como objetivo orientar e harmonizar a elaboração das estatísticas fiscais, no âmbito do setor público, ao Manual de Estatísticas de Finanças Públicas 2014 (MEFP 2014) do Fundo Monetário Internacional (FMI).

O objetivo deste manual é proporcionar um arcabouço conceitual que facilite análise da política fiscal e possibilite quantificar as ações do Setor Público, ou seja, dos setores Governo Geral e Corporações Públicas, este constituído pelas unidades institucionais (entidades) controladas pelos governos que exercem atividades comerciais. O Governo Geral, antes definido por funções passa a ser expresso por um conjunto de unidades institucionais, cuja atividade principal é implementar políticas públicas, por meio da provisão de bens e serviços e da distribuição de renda e riqueza, sendo essas atividades custeadas por recursos compulsórios advindos das entidades que compõem os outros setores da economia.

Destaca-se que este manual não trata sistematicamente dos aspectos práticos da compilação das estatísticas de finanças públicas, os quais deverão ser tratados futuramente em Guia de Compilação a ser publicado, tampouco esgota os conceitos e classificações definidos no MEFP 2014.

Este manual representa um passo na evolução de metodologias estatísticas. Reconhece-se que a adoção do sistema plenamente integrado como definido no MEFP 2014 terá implantação em médio prazo, pois depende do novo arcabouço contábil citado anteriormente, adequado às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, viabilizando a elaboração de estatísticas em conformidade ao MEFP 2014.

2.3. Estrutura do MEF 2014

O MEF pode ser dividido em dois tópicos gerais. Os Capítulos 1 a 5 expõem os conceitos usados no sistema e os Capítulos 6 a 10 descrevem as classificações usadas e os tipos de fluxos ou estoques incluídos em cada categoria de classificação.

O Capítulo 3 a seguir descreve a abrangência do setor de governo geral, a divisão do setor em subsetores e sua expansão para o setor público. O Capítulo 4 trata dos conceitos de transações, outros fluxos econômicos e estoques de ativos e passivos bem como das regras contábeis que regulam seu registro, incluindo o momento do registro, a avaliação e a prática da consolidação. O Capítulo 5 descreve o arcabouço analítico, que é a apresentação das transações, dos outros

fluxos econômicos e do balanço patrimonial de modo a permitir o cálculo de partidas de resultado como indicadores sintéticos das atividades do setor de governo geral.

Os Capítulos 6 a 10 descrevem a classificação das transações, dos outros fluxos econômicos e dos estoques de ativos e passivos. O Capítulo 6 é dedicado às transações de receita, que representam aumentos do patrimônio líquido. O Capítulo 7 descreve as transações de despesa, que diminuem o patrimônio líquido. O Capítulo 8 descreve o balanço patrimonial e a classificação dos estoques de ativos, passivos e patrimônio líquido. O capítulo 9 apresenta uma classificação das transações com ativos e passivos e o Capítulo 10 abrange os outros fluxos econômicos.

Também compõem este manual 4 apêndices: Mudanças metodológicas em relação ao MEFP 1986 e 2001; Indicadores de política fiscal; Classificação da contabilidade pública brasileira de acordo com o MEFP 2014 e Cobertura Institucional do Governo Central.

Aspectos Metodológicos

3.1. Abrangência

A abrangência das estatísticas fiscais de um ente público é a composição das unidades institucionais residentes e não residentes que têm como atividade primária a execução de políticas públicas. A principal característica deste manual para viabilizar a consolidação dos setores é a agregação a partir da unidade institucional considerada pelo critério econômico.

Considera-se unidade institucional residente da economia aquela que tem a capacidade de possuir ativos, contrair passivos e realizar atividades econômicas e transações com outras entidades, além de possuir um balanço com ativos, passivos e patrimônio líquido. Essas unidades institucionais agrupadas, em suas atividades primárias, consolidam os setores e subsetores, possibilitando análises macroeconômicas setoriais e globais, conforme demandas de diferentes usuários.

A residência de cada unidade institucional é o território onde está seu centro de interesse econômico predominante. Pode-se definir território econômico como a área sob o controle econômico efetivo de um único governo. O conceito de território econômico no MEFP 2014 é o mesmo que o utilizado nos demais sistemas estatísticos.

De acordo com as normas internacionais de estatísticas, a residência não é baseada em nacionalidade ou critérios legais, embora possa ser similar ao conceito de residência usada em muitos países para o controle de câmbio, impostos ou outros fins. Não residentes são unidades que sejam residentes em qualquer outro território econômico.

O MEFP 2014 trata as seguintes entidades como unidades institucionais.

Figura 1. Cobertura e Setorização – Unidades Institucionais



Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

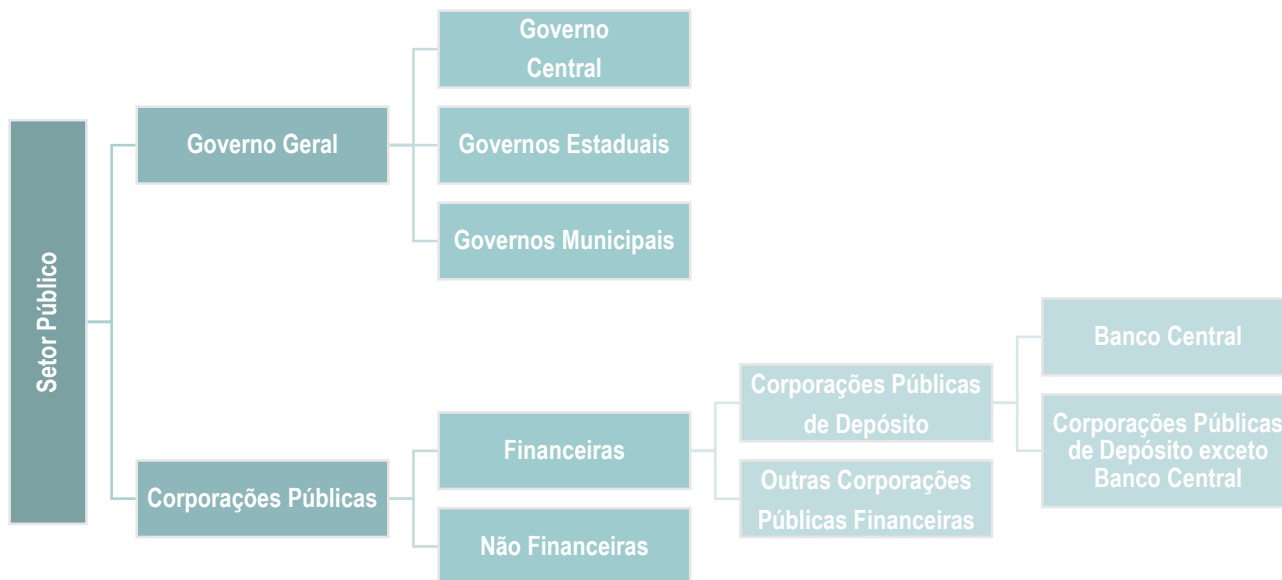
As unidades de governo têm como atividade primária desempenhar funções de governo. Ou seja, são aquelas unidades institucionais que realizam as principais funções econômicas do governo, além de cumprir as suas responsabilidades políticas e seu papel de regulador da economia.

Os fundos de previdência social, quando não organizados como unidades institucionais, são unidades de governo. Porém, quando organizados como unidades institucionais, devem manter seus ativos e passivos separados e realizar transações financeiras em seu próprio nome.

Assim, todas as unidades de governo (central, estaduais e municipais), os fundos de previdência social controlados por essas unidades, além das entidades sem fins lucrativos, controladas pelas unidades de governo compõem o Setor Governo Geral.

No MEFP 2014 os setores estão estruturados em Governo Geral e Corporações Públicas, consolidando o Setor Público.

Figura 2. Composição do Setor Público

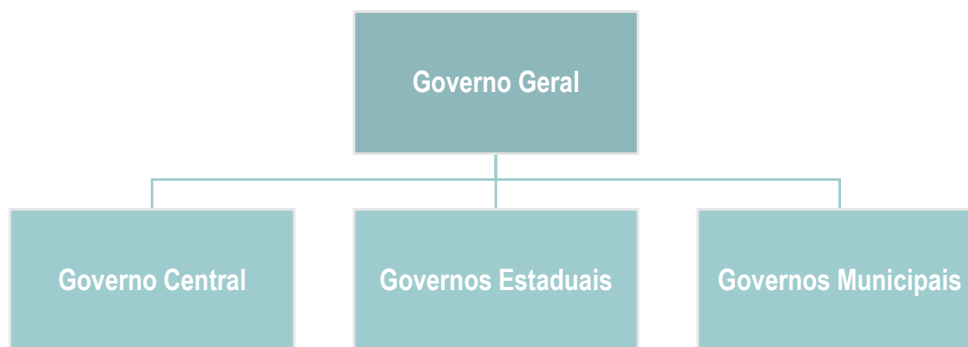


Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

3.1.1. Governo Geral

O Governo Geral é composto pelas unidades governamentais que desempenham funções de governo como atividade primária.

Figura 3. Composição do Governo Geral

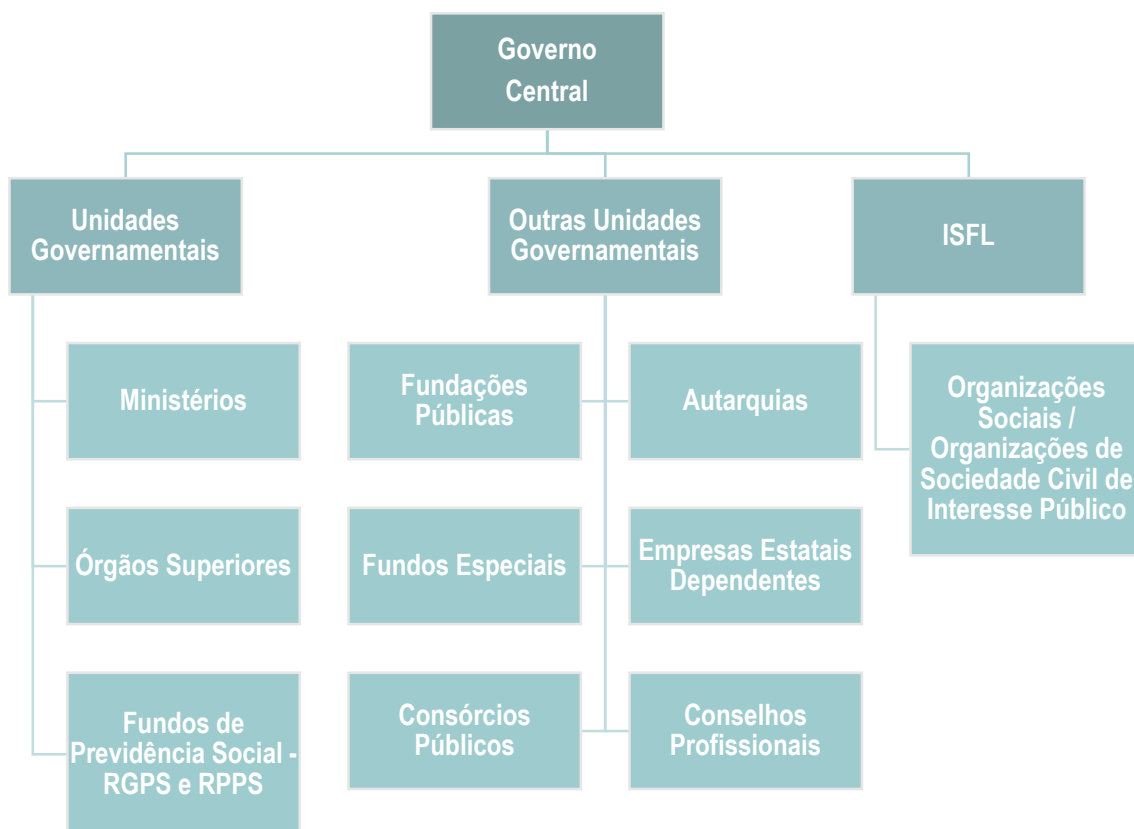


Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

Governo Central

A abrangência do Governo Central está descrita conforme a composição a seguir:

Figura 4. Composição do Governo Central – Brasil



Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

Para fins de compilação das estatísticas brasileiras, o governo central é composto por todas as unidades que integram o Orçamento Fiscal⁷ e da Seguridade Social⁸, exceto o Banco Central do Brasil que, dadas suas características, compõe o subsetor de Corporações Públicas Financeiras.

1. Ministérios: são compostos de unidades administrativas de primeiro grau na hierarquia federal, vinculadas às respectivas unidades orçamentárias pertencentes à estrutura do Poder Executivo.
2. Órgãos Superiores: são órgãos de direção, controle e comando, mas sujeitos à subordinação e ao controle hierárquico de uma chefia; não gozam de autonomia administrativa nem financeira. Incluem-se nessa categoria órgãos com variadas denominações, como Departamentos, Coordenadorias, Divisões, Gabinetes.

⁷ Integra a Lei Orçamentária Anual e refere-se ao orçamento dos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

⁸ Integra a Lei Orçamentária Anual, e abrange todas as entidades, fundos e fundações de administração direta e indireta, instituídos e mantidos pelo Poder público, vinculados à Seguridade Social.

3. Fundos de Previdência Social: o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e o Regime Próprio do Servidor Público (RPPS) compõem o Subsetor Governo Central. O RGPS reúne características para ser considerado como unidade institucional, enquanto o RPPS, por não dispor dos elementos necessários, como autonomia para realizar transações econômicas em nome próprio e balanço específico, é considerado uma unidade de governo, não unidade institucional.
4. Fundação Pública: entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada por lei para o desenvolvimento de atividades de interesse público, como educação, cultura e pesquisa, com autonomia administrativa, patrimônio próprio e funcionamento custeado, basicamente, por recursos do Poder Público, ainda que sob forma de prestação de serviços.
5. Autarquias: pessoa jurídica de direito público, com patrimônio próprio, criada por lei para o exercício descentralizado de atividades típicas de Estado, inclusive as autarquias especiais e as agências criadas como autarquias.
6. Fundos Especiais: representam a parcela de recursos do Tesouro Nacional vinculados por lei à realização de determinados objetivos de política econômica, social ou administrativa do governo.
7. Empresas Estatais Dependentes: são entidades controladas que recebem do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária (Lei Complementar nº 101/2000-LRF). Embora essas unidades institucionais juridicamente tenham sido criadas como empresas públicas, de fato têm as características de autarquia, autonomia administrativa e financeira, sujeitas ao controle do Tribunal de Contas da União, executando ações de governo e dependentes dos orçamentos públicos (OFSS).
8. Consórcios Públicos: conforme a lei nº. 11.107/2005, os consórcios públicos são parcerias, formadas por dois ou mais entes da federação, para a realização de objetivos de interesse comum em qualquer área, mediante convênios, contratos ou acordos de qualquer natureza. Constituem pessoa jurídica de direito público – associação pública – ou de direito privado. Serão considerados dentro da abrangência do governo se o critério de controle majoritário for governamental, sendo também classificados como outras unidades de governo.
9. Conselhos Profissionais: são classificados como outras unidades de governo central por serem entidades de direito público, dispor de autonomia administrativa e financeira e exercerem atividades de fiscalização profissional, o que se caracteriza competência tipicamente pública, conforme estabelece os artigos 5º, XIII, 21º, XXIV, e 22º, XVI da Constituição Federal.
10. Organizações Sociais/Organizações de Sociedade Civil de Interesse Público: são entidades privadas sem fins lucrativos que se qualificam, conforme a legislação vigente, para receber, por meio do contrato de gestão ou termo de parceria, benefícios públicos pelo desempenho de atividades de interesse da comunidade. No Governo Central estão consideradas as entidades que recebem recursos integrais para o desempenho de suas atividades, sendo classificadas como outras unidades de governo.⁹

⁹ As organizações sociais e os conselhos profissionais não foram considerados nas estatísticas ainda que conceitualmente estejam sob a abrangência do governo central. Destaca-se que as informações contábeis dessas instituições não estão disponíveis nos sistemas de informações e coleta de dados do governo e não estão sujeitas à prestação de contas nos termos da legislação de finanças públicas. Portanto, a inclusão destas unidades será considerada futuramente.

Governos Subnacionais (Estados e Municípios)

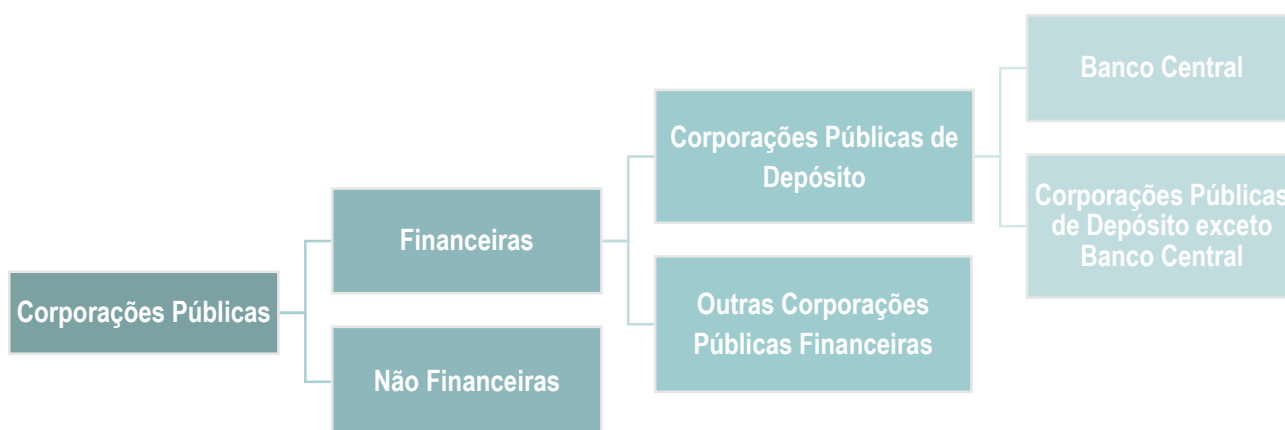
A abrangência dos governos subnacionais obedece a mesma composição estabelecida para o Governo Central. Merece destaque a questão de Fundos de Previdência Social que conforme critério definido para o subsetor Governo Central, também serão agregados aos subsetores Estadual, Distrital e Municipal, conforme o caso.

3.1.2. Corporações Públicas

O subsetor de corporações públicas é formado por empresas residentes controladas por unidades do governo ou por outras empresas públicas. É possível que algumas entidades, legalmente constituídas como corporações não possam ser classificadas como empresas para fins estatísticos, por não cobrar preços economicamente significativos. Frequentemente, corporações públicas estão envolvidas em operações quase fiscais, ou seja, realizam operações do governo, por determinação das unidades de governo que as controlam. Essas empresas podem existir para servir como um instrumento de política pública (ou fiscal). Mais diretamente, uma empresa pública pode realizar operações específicas para a realização de uma operação do governo, como a concessão de empréstimos a uma taxa de juros inferior ao mercado ou vender bens e serviços a preços reduzidos.

As estatísticas sobre corporações públicas devem ser abrangidas pela compilação das estatísticas do setor público. Por exemplo, as alterações no patrimônio líquido de corporações públicas estão refletidas no valor do patrimônio líquido das unidades que as controlam. Assim, as contas das empresas públicas também compõem a origem de alterações nos ativos e passivos do setor público, sendo, portanto, informação útil para análise de sua sustentabilidade e outros aspectos da análise fiscal.

Figura 5. Composição das Corporações Públicas



Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

Corporações Públicas Não Financeiras

São aquelas controladas por unidades de governo cuja atividade primária não seja ofertar serviços financeiros. Seguindo o mesmo critério e guardando coerência com o MEFP 2014, compõem o subsetor de corporações públicas não financeiras as empresas públicas e sociedades de economia mista controladas pela União, Estado, DF e Municípios que produzem bens e serviços não financeiros para o mercado.

Corporações Públicas Financeiras

São entidades controladas por unidades de governo que têm como objetivo ofertar serviços financeiros ao mercado. Todas as corporações financeiras cujo controle acionário pertença ao governo são incluídas no subsetor de corporações públicas financeiras. As corporações públicas financeiras no Brasil pertencem à União e aos governos estaduais e distrital, não havendo instituições pertencentes aos governos municipais.

O Tesouro Nacional é controlador do Banco do Brasil, da Caixa Econômica Federal, do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDES), do Banco do Nordeste S.A., do Banco da Amazônia S.A. e da Agência Financiadora de Estudos e Projetos (Finep). A Caixa Econômica Federal, o BNDES e a Finep são empresas públicas, com controle exclusivo do Tesouro Nacional. As demais instituições são sociedades anônimas com controle do Tesouro Nacional. Ressalte-se que a Finep é uma empresa pública vinculada ao Ministério da Ciência e Tecnologia que tem como objetivo a promoção do desenvolvimento econômico e social do país por meio do financiamento a atividades envolvendo ciência, tecnologia e inovação.

As agências de fomento têm como objetivo conceder financiamento de capital fixo e de giro associado a projetos na unidade da federação onde tenham sede. Devem ser constituídas sob a forma de sociedade anônima de capital fechado e estar sob o controle estadual. São consideradas corporações financeiras, mas não podem captar recursos junto ao público, recorrer ao redesconto e ter conta de reserva no Banco Central.

No caso brasileiro, o Banco Central do Brasil compõe o subsetor de corporações públicas financeiras.

3.1.3. Quase-corporações

As quase-corporações são aquelas que não são legalmente constituídas como corporações mas satisfazem os critérios para serem classificadas como unidades institucionais distintas e exercem atividades típicas de corporações. Assim, quase-corporações detidas ou controladas por unidades do governo são classificadas como empresas públicas nos setores das corporações públicas financeiras ou não financeiras. No Brasil não há registro de quase-corporações.

3.1.4. Instituições sem fins lucrativos (ISFL)

As instituições sem fins lucrativos (ISFL) são entidades que produzem bens e serviços, mas não são fonte de renda, bens ou outros ganhos financeiros para as unidades que as criam, controlam ou financiam. As ISFL fornecem bens ou serviços mercantis e não mercantis e são classificadas no setor de governo quando este exerce o controle dessas entidades.

Algumas instituições sem fins lucrativos e unidades do governo têm o estatuto jurídico de uma empresa, mas não são consideradas empresas para fins de estatística macroeconômica porque não produzem para o mercado. Outras instituições sem fins lucrativos são empresas legalmente instituídas que produzem bens de mercado, mas não estão autorizados a obter lucro para seus proprietários. Por outro lado, algumas entidades com diferentes títulos legais, tais como parcerias ou uma sociedade por ações, quando satisfaçam a definição das corporações podem ser consideradas empresas para as estatísticas macroeconômicas.

3.1.5. Casos especiais

Fundos Soberanos

Fundos soberanos são fundos que alguns governos criam com propósitos macroeconômicos. Eles são responsáveis por manter e gerir ativos de forma a atingir objetivos financeiros, e empregam um conjunto de estratégias que incluem investir em ativos financeiros estrangeiros. Esses fundos são normalmente estabelecidos a partir de superávits no balanço de pagamentos, operações oficiais com moedas estrangeiras, receitas de privatizações, e de superávits fiscais.

A classificação dos fundos soberanos segue os mesmos princípios gerais já explicados neste capítulo. Se o fundo soberano não for estabelecido como uma unidade institucional, será classificado junto com a unidade que o controla. Se for uma unidade institucional, então será classificado como:

1. Uma corporação pública financeira, se estiver provendo serviços financeiros em regime de mercado;
2. Uma unidade de governo geral, se satisfizer a definição de uma unidade de governo geral e for apenas um detentor passivo de ativos e obrigações.

Agências Reguladoras

Agências reguladoras agem em nome do governo e influenciam mercados de produtos ou serviços diretamente e/ou indiretamente. Diretamente, elas influenciam o mercado agindo como compradores e vendedores de bens e serviços; indiretamente, por meio de regulamentações e fiscalizações. Essas agências podem ter diferentes naturezas, que devem ser levadas em consideração quando forem ser classificadas por setores.

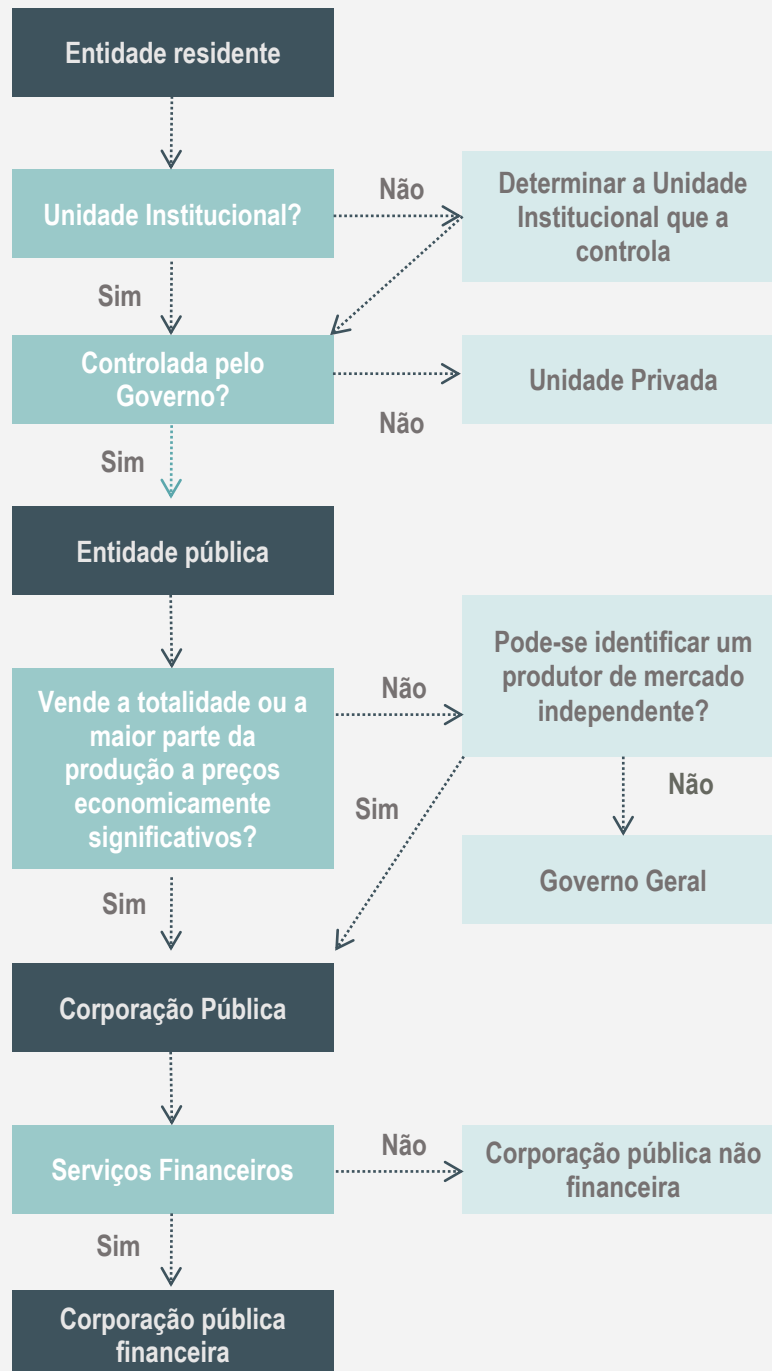
De acordo com o princípio de residência, as agências reguladoras que atendem à definição de uma organização internacional ou regional não são incluídas nas estatísticas de países individuais.

Por convenção agências reguladoras financeiras são classificadas como corporações financeiras. A classificação de agências residentes envolvidas com bens e serviços não financeiros segue as seguintes diretrizes:

1. Agências que não atendem à definição de unidade institucional permanecem sendo partes integrais da unidade de governo que as controla. Este é normalmente o caso de agências primariamente envolvidas na distribuição de subsídios governamentais;
2. Agências que satisfazem os critérios para serem unidades institucionais e que são primariamente operadoras não mercantis, executando atividades administrativas, definindo padrões e/ou fiscalizando e regulamentando o processo produtivo, são classificadas no setor de governo geral;
3. Agências consideradas unidades institucionais que são primariamente operadoras mercantis devem ser classificadas no subsetor de corporações não financeiras.

**Box1. Árvore de decisão para setorização de entidades públicas
(Governo Geral ou Corporações Públicas)**

Usando os conceitos de residência, unidades institucionais, controle e produção mercantil ou não mercantil, a árvore de decisão apresentada abaixo facilita a delimitação adequada do setor público, ou seja, pode-se determinar quais as entidades pertencem ao setor Governo Geral e quais pertencem ao setor de Corporações Públicas.



3.2. Fontes de Informação

3.2.1. Governo Central

A fonte primária para a obtenção dos dados do Governo Central é o SIAFI – Sistema de Administração Financeira do Governo Federal. Destaca-se que ainda persistem diferenças conceituais em função do estágio atual de evolução da contabilidade pública nacional e que adequações e evoluções farão parte deste processo.

A abrangência do Governo Central é maior que as informações disponíveis no SIAFI. Para isso, será disciplinada pela STN a forma de captação dos dados relativos às organizações sociais e conselhos federais classificados no GC e, posteriormente, os dados serão consolidados pela STN.

3.2.2. Governo Estaduais, Municipais e Distrito Federal

A fonte primária para obtenção de dados dos Estados e do Distrito Federal é o arquivo intitulado Execução Orçamentária dos Estados, disponível para download¹⁰ na página da Secretaria do Tesouro Nacional. Este banco de dados compila informações contábeis e orçamentárias de todas as unidades da Federação e englobam receitas e despesas orçamentárias, ativo e passivo patrimonial para o cumprimento do que dispõe o art. 51 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF).

Por seu turno, a principal fonte primária de dados sobre as finanças públicas municipais brasileiras é o FINBRA - Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios, também disponível para download¹¹ na página da Secretaria do Tesouro Nacional. Este banco de dados apresenta as contas de receitas e despesas correntes e de capital desagregadas por municípios, além das respectivas contas patrimoniais.

Ressalta-se que essa base de dados não cobre a totalidade dos municípios do país, uma vez que nem todos os municípios apresentam suas contas ou muitas vezes as apresentam somente aos Tribunais de Contas subnacionais. Além disto, trata-se de uma base meramente informativa e, portanto, sujeita a várias inconsistências como, por exemplo, o grande número de declarações nulas. Por estes motivos, foram utilizadas técnicas de imputação dos valores do FINBRA, de modo a ampliar a cobertura de municípios, bem como sua complementação com informações provenientes de outras fontes, tais como portais de transparência municipais e dados coletados a partir do Sistema de Coleta de Dados Contábeis – SISTN.

Cabe destacar que o crescente volume de informações produzido anualmente pelas unidades federativas levou a STN a desenvolver o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - Siconfi¹² tomando por base as boas práticas internacionais na área de transmissão e processamento de dados contábeis de caráter público.

¹⁰ <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/execucao-orcamentaria-dos-estados>

¹¹ <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contas-anuais>

¹² <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf>

Box2. Metodologia de construção do FINBRA-ESTATÍSTICA IMPUTADA

A adoção da metodologia de estatísticas de finanças públicas preconizadas pelo MEFP 2014 apresentou desafios consideráveis no que diz respeito à disponibilidade de informações dos entes subnacionais, sendo os principais desafios concernentes a abrangência e periodicidade das informações.

Dado este fato, a STN e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) firmaram acordo de cooperação técnica visando o desenvolvimento conjunto de metodologias que viabilizem a superação de tais desafios e, conseqüentemente, possibilitem a implementação do MEFP 2014.

O trabalho realizado teve como objetivo a criação de metodologia de construção da base de dados municipais a partir do FINBRA - Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios a ser utilizada na obtenção dos dados anuais de referência. A grande dificuldade existente é o fato de o FINBRA possuir cobertura variável ao longo dos anos, dificultando a consolidação dos dados dos governos locais, uma vez que em cada ano o número de municípios que reportam as informações é distinto. Para solucionar este problema foi definida metodologia de construção de uma base FINBRA-ESTATÍSTICA IMPUTADA capaz de representar o agregado dos municípios brasileiros.

Importante destacar que, antes de realizar a imputação de dados faltantes, é feito procedimento de complementações e correções no FINBRA-Dados Contábeis dos Municípios, a partir de outras fontes oficiais.

É importante salientar também que o esforço realizado se concentrou na identificação e tentativa de correção e/ou complementação de problemas que pudessem afetar os procedimentos de imputação. Assim sendo, a estratégia consistiu em i) tentar complementar o FINBRA com observações de municípios grandes, em termos de Produto Interno Bruto - PIB e ii) corrigir erros significativo, na casa dos milhões de reais.

Para a imputação de dados no FINBRA foram adotadas técnicas de agrupamento (*cluster*) e imputação para formar o painel de dados de referência das finanças municipais. A metodologia segue a apresentada por Orair *et al* (2012)¹³. O conjunto de rotinas desenvolvidas para a construção da base foi desenvolvido em linguagem R¹⁴.

A grande vantagem da técnica de agrupamentos é permitir a formação de grupos homogêneos de municípios, os quais asseguram maior precisão à imputação. As imputações foram, então, realizadas para “preencher” as informações faltantes que não puderam ser complementadas. Assim, foi possível construir um painel com dados de 2002 a 2013 capaz de representar o agregado dos municípios do país.

¹³ O estudo realizado por Orair *et al* (2012) se restringia aos casos do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e do Imposto sobre Serviços (ISS).

¹⁴ R é uma linguagem de programação e um software para análises estatísticas disponibilizado por meio de licença pública (*GNU General Public License*) e, portanto, de uso gratuito. Conforme mostra Todorov (2010; 2012), o R possui várias ferramentas que o tornam apropriado para uso na produção de estatísticas. As rotinas utilizadas na construção do FINBRA-Estatística Imputada foram desenvolvidas por Rodrigo Orair, Wesley Silva e Daniel Aguilar.

3.2.3. Corporações públicas não financeiras

As fontes primárias de dados das Corporações não Financeiras controladas pela União são as demonstrações financeiras trimestrais e anuais dos grupos empresariais consolidados¹⁵ transmitidas pelas empresas à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e divulgadas em sua página na internet¹⁶, e as demonstrações anuais das demais empresas estatais federais informadas ao Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (DEST/MP) e armazenadas no Sistema de Informações das Empresas Estatais (SIEST).

Essas demonstrações financeiras referem-se ao Balanço Consolidado, à Demonstração de Resultados (DRE), ao Fluxo de Caixa (DFC) e à Demonstração de Valor Adicionado (DVA), quando disponível.

3.2.4. Corporações públicas financeiras

A fonte primária para as informações das corporações financeiras é o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), gerenciado pelo Banco Central do Brasil, bem como os demonstrativos divulgados pelas próprias corporações, caso não abrangidas por aquele plano de contas. O COSIF apresenta os critérios e procedimentos contábeis a serem observados pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pela Autoridade Monetária, bem como a estrutura do plano de contas que deve ser seguido.

3.3. Política de revisão

A revisão da abrangência das estatísticas fiscais deve ocorrer, metodologicamente, a cada cinco anos. Como a totalidade das unidades institucionais do Governo Central estão integradas ao Sistema de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, a atualização do escopo dessas unidades será automática. Para as demais unidades institucionais que compõem a estatística fiscal, como os Conselhos Federais e as Organizações Sociais, serão observados períodos de revisão a cada cinco anos.

A mesma periodicidade será considerada para a revisão da abrangência dos entes subnacionais, considerando a criação e extinção de órgãos, fundos especiais e consórcios públicos.

A abrangência do setor de corporações não financeiras será revista anualmente por ocasião do levantamento de informações junto ao sistema de coleta de informações das empresas não financeiras federais (SIEST).

¹⁵ Grupos Eletrobras e Petrobras.

¹⁶ <http://www.cvm.gov.br/>

4 Fluxos, Estoques e Regras Contábeis

As estatísticas das unidades institucionais do Governo Geral/Setor Público relacionam-se com os fluxos e estoques. Os fluxos refletem a criação, transformação, troca, transferência ou extinção de valor econômico. Envolvem mudança do volume, composição ou valor de ativos, passivos e patrimônio líquido (PL) da unidade. Os estoques significam a posição dos ativos e passivos de uma unidade e seu patrimônio líquido em um determinado momento.

Os dados dos fluxos e dos estoques são os componentes fundamentais do arcabouço analítico do MEFP 2014. Os dados dos fluxos servem para expor os resultados de eventos ocorridos durante o período contábil e os dados dos estoques servem para elaborar o balanço de encerramento do período contábil e o saldo de abertura do exercício subsequente.

Os fluxos e os estoques registrados no sistema de EFP são integrados, o que significa que as variações nos estoques podem ser totalmente explicadas pelos fluxos. Em outras palavras, a relação

$$S1 = S0 + F$$

é válida para cada estoque, onde S0 e S1 representam os valores de um estoque específico no início e no final de um período contábil, respectivamente, e F representa o valor líquido de todos os fluxos do período que afetaram o referido estoque.

Os fluxos e os estoques podem ser apresentados em valores brutos e líquidos. As opções que o MEFP 2014 utiliza são as seguintes:

1. As categorias de receita e despesa se demonstram em termos brutos, com a exceção de retificações, deduções e devoluções como os reembolsos;
2. As aquisições e vendas de ativos não financeiros distintos de estoques se apresentam em termos brutos;
3. As aquisições e vendas de ativos financeiros se apresentam em termos líquidos para refletir a natureza dos fluxos financeiros;
4. Os outros fluxos econômicos se demonstram em termos líquidos;
5. Os saldos de ativos não financeiros se demonstram deduzindo o consumo de capital fixo, os ganhos e perdas de valoração, a depreciação, amortização e exaustão e outras variações ocorridas no período, ou seja, são avaliados a preços de mercado; e
6. Os saldos de ativos e passivos financeiros são demonstrados deduzindo os ganhos e perdas de valoração e outras variações ocorridas no período, ou seja, são avaliados a preços correntes de mercado.

4.1. Regras Contábeis

O MEFP 2014 utiliza o regime de competência para determinar em que momentos se registram os fluxos. Com este método, os fluxos se registram quando se cria, transforma, troca, transfere ou extingue o valor econômico. Resumindo, os efeitos dos eventos econômicos se registram no período em que ocorrem, independentemente de ter-se efetuado ou estar pendente a cobrança ou o pagamento efetivo. A utilização desse critério procura adequar plenamente o momento do registro com o modo pelo qual se definem as atividades econômicas e outros fluxos. Assim se capta automaticamente qualquer acumulação de atrasos na forma de obrigações vencidas, mas ainda não pagas.

O MEFP 2014 inclui o Demonstrativo de Fontes e Usos de Caixa no qual as estatísticas de fluxos devem ser apuradas no regime de caixa. Este demonstrativo tem como objetivo medir o impacto das operações de governo sobre a demanda agregada.

No caso brasileiro, as estatísticas fiscais apuradas até o exercício de 2014 são elaboradas observando-se o critério de caixa para as receitas e o de competência para as despesas públicas, configurando-se em um regime de 'competência modificada'. A razão para a utilização desse critério é a inexistência de receita apurada pelo regime de competência na contabilidade governamental para o período citado.

Do lado das despesas, foi considerado para todas as esferas o conceito de despesa liquidada, que representa o total empenhado e liquidado¹⁷ pelas unidades executoras dos respectivos entes. Ressalta-se que os dados de Estados e Municípios anteriores ao ano de 2010 representam uma exceção a esse procedimento, uma vez que até aquele exercício só era possível obter dados de despesas empenhadas.

Cabe destacar ainda que às despesas liquidadas foram adicionados os pagamentos de restos a pagar não processados inscritos em exercícios anteriores de modo a se criar uma proxy do regime de competência, uma vez que esse tipo de restos a pagar ao serem pagos foram, em algum momento, obrigatoriamente liquidados.

O problema conceitual de não ter disponível dados em regime de competência foi resolvido a partir da implementação, em 2015, do PCASP, que adotou tal regime tanto para as receitas quanto para as despesas públicas, sob o ponto de vista patrimonial. Assim, as transações de governo passaram a ser contabilizadas no momento em que geram variações no patrimônio. No caso das receitas, estas serão registradas quando ocorrem as atividades, transações ou outros eventos que geram ao governo o direito de cobrar tributos e, de outro lado, no caso das despesas, se registrarão no momento em que ocorrerem as atividades, transações e outros eventos que geram para o governo o compromisso ou obrigação incondicional de realizar pagamento.

4.2. Avaliação

O MEFP 2014 estabelece que todos os fluxos e estoques sejam avaliados a preços de mercado. Os fluxos deverão avaliar-se pelos preços vigentes na data em que se registram. Os estoques devem ser avaliados pelos preços vigentes à data de encerramento do balanço.

No âmbito da administração direta da União, dos Estados, DF e Municípios, os ativos não financeiros não são avaliados, ao passo que o MEFP recomenda sua avaliação a preços de mercado. Por outro lado, os ativos classificados como bens de uso geral e ativos de subsolo de valor econômico não são contabilizados e não constam nas estatísticas elaboradas a partir da contabilidade pública atual, devido à dificuldade de mensuração com confiabilidade.

O projeto de convergência da contabilidade pública brasileira, em todas as instâncias federativas, aos padrões internacionais, ao incorporar a perspectiva patrimonial, amplia o escopo dos eventos econômicos abrangidos pelos

¹⁷ Inclui despesas para as quais não tenha sido emitida a nota de empenho, como no caso das despesas executadas pelo documento Folha de Pagamento do SIAFI nos exercícios de 2010 a 2012 no que se refere à União

sistemas contábeis, bem como introduz novos princípios de avaliação. Nesse sentido, é proposto um Plano de Contas Único Aplicado ao Setor Público – PCASP¹⁸, conforme citado anteriormente.

Dessa forma, a apuração do valor contábil de ativos não financeiros a preços de mercado na contabilidade pública observará o calendário de adoção da contabilidade pública patrimonial a ser executado pelo órgão central de contabilidade da União (STN). Neste propósito, o PCASP definirá os conceitos e respectivas contas contábeis de depreciação, exaustão, amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável dos ativos, como também os procedimentos referentes à contabilização dos bens públicos de uso comum mensuráveis.

4.3. Consolidação

Consolidação é um método de apresentação das estatísticas fiscais que implica tratar um conjunto de unidades como se uma única unidade fosse. Todas as transações e ativos/passivos cruzados devem ser eliminados para efeito de consolidação. No sistema de EFP, os dados referentes a um grupo de unidades são normalmente demonstrados de forma consolidada.

Assim, para que possa ser feita uma análise no nível de cobertura de governo geral, deve ser realizada primeiramente a consolidação dos dados de governo central, estados e municípios de modo a gerar dados de governo geral em bases consistentes e sem duplicidade de valores. Para não incorrer em perda de informações analíticas, o MEFP 2014 recomenda a publicação dos dados das esferas em separado e também na forma consolidada.

Um exemplo de ajuste de consolidação que deve ser feito ocorre quando a União realiza uma transferência (corrente ou de capital) para os estados. Nesse caso, essa transação deveria ser eliminada ao mesmo tempo em que também se desconsideraria a receita de transferência (corrente ou de capital) registrada por esses estados, uma vez que o objetivo principal é analisar os dados para um setor mais amplo, o de governo geral.

Apesar de esse ser o tratamento preconizado pelo GFSM, dificilmente os distintos setores registram corretamente todas as transações envolvendo as diferentes partes, o que obriga o compilador de estatísticas fiscais a adotar procedimentos específicos para tratamento dos dados. Uma das premissas adotadas na compilação de estatísticas fiscais foi considerar que os registros contábeis efetuados pelas esferas superiores são mais consistentes e confiáveis que os feitos pelas outras esferas. Nesse sentido, o registro feito pela União é mais fidedigno que os realizados pelos estados, os quais, por sua vez, realizam registros mais consistentes que os efetuados pelos municípios.

Cabe destacar que ao seguir essa regra, alguns registros realizados pelas esferas inferiores são desconsiderados e novos valores são imputados em seus lugares, o que resultaria em um impacto fiscal caso nenhum outro tratamento fosse realizado. Assim, uma outra premissa adotada para os dados de EFP foi a de que não deveria haver impacto fiscal quando da realização dos ajustes de consolidação. Ou seja, partiu-se do pressuposto de que as esferas subnacionais realizam todos os seus registros contábeis, mesmo que de maneira não aderente às melhores práticas de contabilidade.

¹⁸ Neste caso, entende-se por Setor Público o conjunto dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, como as autarquias, fundações e empresas públicas dependentes.

Arcabouço Analítico

O arcabouço das estatísticas de finanças públicas é delineado para facilitar a análise macroeconômica. Embora haja claramente uma relação estreita entre os dados contábeis e as estatísticas econômicas, eles não atendem aos mesmos objetivos e podem divergir no tratamento de eventos específicos.

Tradicionalmente, os governos têm mantido suas contas sob o regime de caixa. Isso se reflete no arcabouço analítico do MEFP 1986. A inclusão de receitas e gastos somente em regime de caixa tem a vantagem de concentrar a atenção do governo em sua restrição financeira, tida, historicamente, como o principal condicionante de sua ação. Contudo, dado o contexto de maior espaço fiscal no curto prazo, e a preocupação com equilíbrio intertemporal das contas públicas, cresceu a necessidade de dados não disponíveis nas transações de caixa como base para a avaliação de políticas fiscais, em linha com os padrões e normas internacionais.

O sistema de EFP é um instrumento quantitativo de apoio à análise fiscal. Para que seja possível a análise efetiva da política fiscal, as estatísticas geradas pelo sistema têm que facilitar a identificação, mensuração, monitoramento e avaliação do efeito das políticas econômicas e outras atividades do governo sobre a economia, bem como da sustentabilidade dessas políticas e atividades.

Para o cumprimento dos objetivos analíticos, o arcabouço analítico das EFP deve produzir dados que:

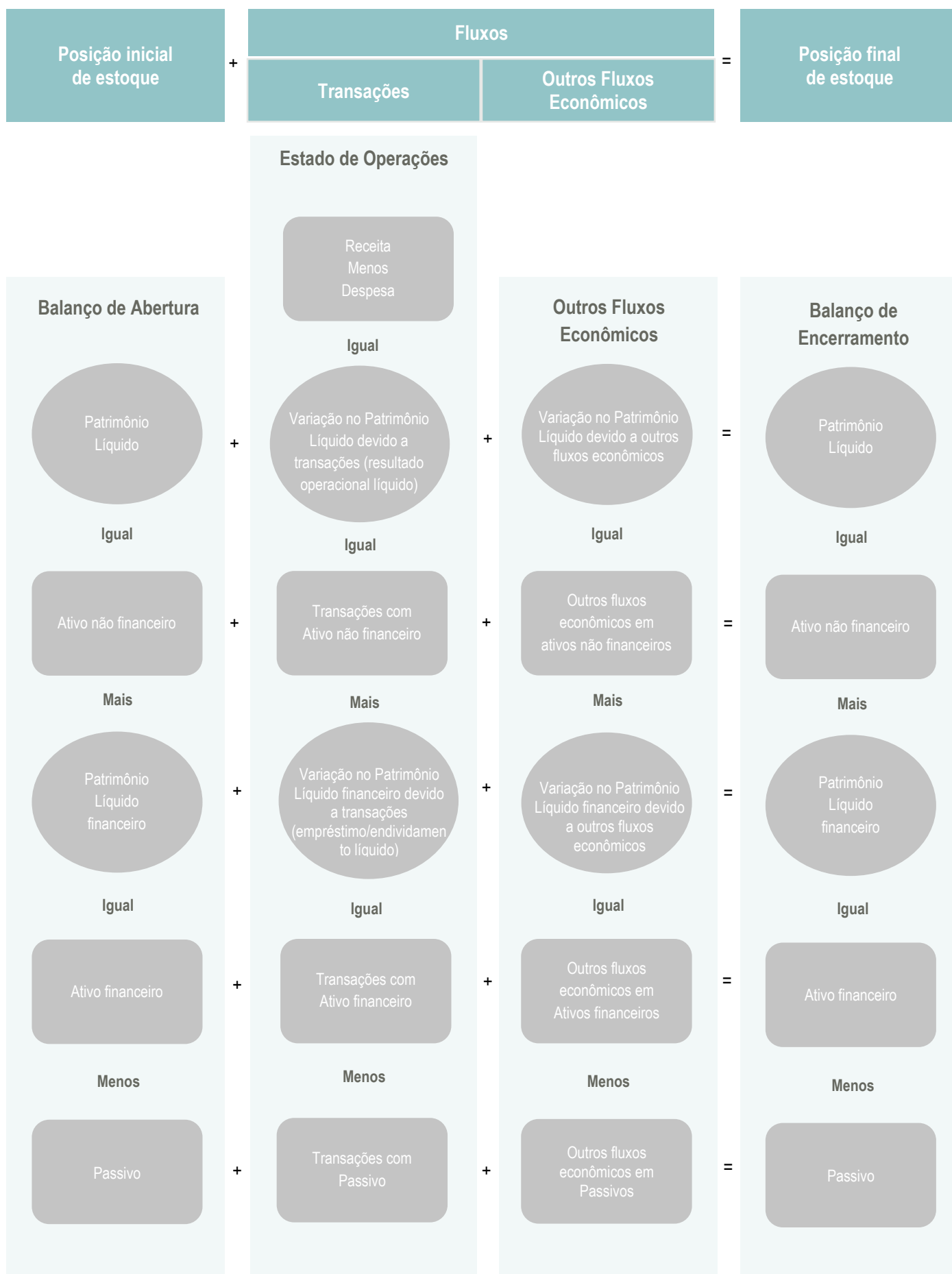
1. Sejam suficientemente detalhados e efetivamente organizados para permitir uma avaliação da gestão e das decisões políticas.
2. Estejam estreitamente ligados a outros sistemas estatísticos macroeconômicos (contas nacionais, balanço de pagamentos e estatísticas monetárias e financeiras).
3. Permitam a avaliação da solidez financeira do setor de governo geral segundo critérios geralmente aplicados a outras organizações da economia.
4. Permitam a avaliação da sustentabilidade a longo prazo.
5. Permitam a avaliação das restrições de liquidez e necessidades de financiamento.

5.1. Componentes e Conceitos do Arcabouço Analítico

O núcleo do arcabouço analítico é um conjunto de quatro demonstrativos financeiros. Três dos demonstrativos podem ser combinados para demonstrar que toda a variação dos estoques resulta dos fluxos. São eles: (i) Demonstrativo de Operações do Governo; (ii) Demonstrativo de Outros Fluxos Econômicos; e (iii) Balanço Patrimonial. Além disso, o arcabouço inclui o Demonstrativo de Fontes e Usos de Caixa que fornece informações essenciais sobre liquidez.

Além dos quatro demonstrativos principais, existem dois demonstrativos suplementares: o Demonstrativo de Variações Totais no Patrimônio Líquido e o Demonstrativo Resumido de Passivos Contingentes Explícitos e Obrigações Implícitas Líquidas para Benefícios Futuros da Seguridade Social.

Figura 6. Arcabouço Analítico do MEFP 2014



5.1.1. Demonstrativo de Operações do Governo

O Demonstrativo de Operações do Governo é um resumo das transações do governo em dado período contábil. Essencialmente, apresenta detalhes de transações com receita, despesa, aquisição líquida de ativos não financeiros, aquisição líquida de ativos financeiros e incorrimento líquido de passivos. A receita (despesa) é definida como o aumento (redução) de patrimônio líquido resultante de transações. A aquisição líquida de ativos não financeiros é igual a formação bruta de capital fixo menos consumo de capital fixo mais variações de estoques e transações com outros ativos não financeiros.

Quadro 1. Demonstrativo de Operações do Governo

Demonstrativo de Operações do Governo	
Transações que afetam o patrimônio líquido	
1	Receita
11	Impostos
12	Contribuições sociais
13	Transferências / Doações
14	Outras receitas
2	Despesa
21	Remuneração de empregados
22	Uso de bens e serviços
23	Consumo de capital fixo
24	Juros
25	Subsídios
26	Transferências / Doações
27	Benefícios sociais
28	Outras despesas
	Resultado Operacional Bruto (1-2+23)
	Resultado Operacional Líquido (1-2)
Transações com ativos não financeiros	
31	Aquisição líquida/bruta de ativos não financeiros
311	Ativos fixos
312	Estoques
313	Objetos de valor
314	Ativos não produzidos
2M	Despesas (2+31)
	Empréstimo / Endividamento Líquido (1-2-31 = 1-2m = 32-33)
Transações com ativos e passivos financeiros (financiamento)	
32	Aquisição líquida de ativos financeiros
321	Doméstico
322	Externo
33	Incorrimento líquido de passivos
331	Doméstico
332	Externo

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

Dois importantes resultados analíticos derivam do Demonstrativo de Operações do Governo. Receita menos despesa é igual ao resultado operacional líquido. A dedução subsequente da aquisição líquida de ativos não financeiros resulta no Empréstimo / Endividamento Líquido, que também é igual ao resultado líquido das transações com ativos e passivos financeiros.

O resultado operacional líquido é um indicador sintético da sustentabilidade corrente das operações do governo. É comparável ao conceito de poupança mais transferências de capital líquidas a receber utilizado na contabilidade nacional. Deve-se notar que o resultado operacional líquido (e a variação equivalente do patrimônio líquido devida a transações), tal como definido aqui, exclui ganhos e perdas resultantes de variações dos níveis de preço e outras variações do volume de ativos.

O resultado operacional bruto difere do resultado operacional líquido por não incluir o consumo de capital fixo como despesa. O consumo de capital fixo, na prática, pode ser difícil de medir e há casos em que não é possível uma estimativa satisfatória. Nessas condições, o resultado operacional bruto pode ser mais prático para a análise do que o

resultado operacional líquido. O resultado operacional líquido, contudo, capta todos os custos correntes de operações governamentais.

O empréstimo/endividamento líquido é um indicador sintético que revela a medida em que o governo coloca recursos financeiros à disposição de outros setores da economia ou utiliza os recursos financeiros gerados por outros setores. Pode, portanto, ser visto como indicador do efeito financeiro da atividade governamental sobre o resto da economia.

5.1.2. Demonstrativo de Fontes e Usos de Caixa

O Demonstrativo de Fontes e Usos de Caixa evidencia a quantia total de caixa gerada ou absorvida por operações correntes; transações com ativos não financeiros; e transações envolvendo ativos e passivos financeiros distintos do próprio caixa. A variação líquida da posição de caixa do governo é a soma do caixa líquido recebido dessas três fontes. As informações a respeito das fontes e usos de caixa são importantes para se avaliar a liquidez do setor governo geral.

Quadro 2. Demonstrativo de Fontes e Usos de Caixa

Demonstrativo de Fontes e Usos de Caixa	
Fluxos de caixa por atividades operacionais	
C1	Receitas de caixa
C2	Pagamentos de caixa
CIO	Entrada líquida de caixa por atividades operacionais (1-2)
Fluxos de caixa por investimentos em ativos não financeiros	
C31	Investimento líquido de caixa em ativos não financeiros
C2M	Fluxos de caixa por despesa (2+31)
CSD	Superávit (+) / déficit (-) de caixa
Fluxos de caixa por transações em ativos e passivos financeiros (financiamento)	
C32x	Aquisição líquida de ativos financeiros, exceto caixa
C33	Incorrimento líquido de passivos
NFB	Entrada líquida de caixa por atividades de financiamento (33-32x)
NCB	Variação líquida de caixa (CSD+NFB)

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

A disponibilidade de caixa é a soma do disponível e de equivalentes. O efetivo disponível se refere ao caixa e aos depósitos à vista em instituições financeiras. Os equivalentes são investimentos financeiros de alta liquidez que podem ser convertidos facilmente em disponível como opção do governo e os recursos de outras disponibilidades considerados parte integrante da administração do caixa.

A diferença entre o demonstrativo de operações do governo, elaborado no conceito de competência, e o demonstrativo de fontes e usos de caixa, elaborado no conceito de caixa, é que neste as transações

se registram no momento do recebimento da receita ou pagamento da despesa. As aberturas para os agregados são as mesmas nos dois demonstrativos. Dessa forma, transações liquidadas com pagamento futuro não são captadas neste demonstrativo. Transações como o consumo de capital fixo, transações imputadas, trocas e outras transações em espécie são transações não monetárias que também não são contabilizadas no conceito de caixa.

5.1.3. Demonstrativo de Outros Fluxos Econômicos

Quadro 3. Demonstrativo de Outros Fluxos Econômicos

Demonstrativo de Outros Fluxos Econômicos	
9	Variação no patrimônio líquido: outros fluxos econômicos (4+5)
4	Variação no patrimônio líquido: ganhos/perdas por detenção
41	Ativos não financeiros
411	Ativos fixos
412	Estoques
413	Objetos de valor
414	Ativos não produzidos
42	Ativos financeiros
43	Passivos
5	Variação no patrimônio líquido: variações de volume
51	Ativos não financeiros
511	Ativos fixos
512	Estoques
513	Objetos de valor
514	Ativos não produzidos
52	Ativos financeiros
53	Passivos

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

O Demonstrativo de Outros Fluxos Econômicos tabula as variações dos estoques de ativos, passivos e patrimônio líquido resultantes de fontes distintas das transações. Mais especificamente, os ganhos e perdas por detenção representam variações de estoques decorrentes de movimentos de preço, inclusive variações da taxa de câmbio. As outras variações do volume de ativos referem-se a variações de estoques decorrentes de eventos como a descoberta de novos ativos (ex.: jazidas minerais) e exaustão ou destruição de ativos (ex.: esgotamento de jazidas minerais).

5.1.4. Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial registra os estoques de ativos, passivos e patrimônio líquido do setor de governo geral ao término de cada período contábil. Ao desmembrar o ativo total e o passivo total em seus componentes e estabelecer as fontes de suas variações de um período a outro em termos de transações e outros fluxos econômicos, conforme definido acima, o arcabouço oferece uma explicação estatística sólida dos fatores responsáveis pela variação no patrimônio líquido do governo.

Quadro 4. Balanço Patrimonial

(continua)

Balanço Patrimonial	Balanço de abertura	Balanço de encerramento
6 Patrimônio Líquido (61+62+63)		
61 Ativos não financeiros		
611 Ativos fixos		
612 Estoques		
613 Objetos de valor		
614 Ativos não produzidos		

(conclusão)

Balanço Patrimonial		Balanço de abertura	Balanço de encerramento
62	Ativos financeiros		
621	Internos		
622	Externos		
63	Passivos		
631	Internos		
632	Externos		

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

5.1.5. Demonstrativo de Variações Totais no Patrimônio Líquido

O Demonstrativo de Variações Totais no Patrimônio Líquido combina os resultados do Demonstrativo de Operações do Governo e do Demonstrativo de Outros Fluxos Econômicos para exprimir, em um só demonstrativo, todos os fatores responsáveis por alterações no patrimônio líquido durante o período.

5.1.6. Demonstrativo Resumido de Passivos Contingentes Explícitos e Obrigações Implícitas Líquidas para Benefícios Futuros da Seguridade Social

Contingências são condições ou situações que podem afetar o desempenho ou posição financeira do setor de governo geral, dependendo da ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros. Por exemplo, uma garantia de empréstimo dada por uma unidade de governo geral pode resultar em despesa se o devedor ficar inadimplente, mas não é possível saber se a despesa será incorrida ou, se incorrida, qual será o seu valor até que ocorra a inadimplência ou o empréstimo seja totalmente pago.

Com a crise financeira internacional ocorrida em 2008 percebeu-se a necessidade de capturar de forma mais detalhada dados sobre garantias e outros passivos contingentes. Desta forma, o MEFP 2014 incluiu um novo demonstrativo intitulado Demonstrativo Resumido de Passivos Contingentes Explícitos e Obrigações Implícitas Líquidas para Benefícios Futuros da Previdência Social.

Em EFP, as obrigações implícitas líquidas para futuros benefícios da seguridade social (que não de regimes de pensão oriundos de relações empregatícias) não são reconhecidas no passivo. Contribuições para a seguridade social são classificadas como receitas e os benefícios da seguridade social pagos são classificados como despesas.

No entanto, é importante para um governo estar ciente dos passivos contingentes que surgem dos seus programas de seguridade social. Essas contingências são calculadas como o valor presente dos benefícios futuros que já tenham sido adquiridos de acordo com as leis e regulamentos em vigência, líquido do valor presente das contribuições futuras esperadas, também de acordo com as leis e regulamentos vigentes.

Esses passivos contingentes implícitos relacionados a regimes de seguridade social excluem os passivos associados a regimes de pensão oriundos de relações empregatícias. Em EFP, considera-se que as obrigações imputadas incorridas por regimes próprios de pensão não financiados envolvem uma obrigação contratual do governo ou outra unidade do setor público para com seus empregados.

Box 3. Registro dos Regimes Próprios de Previdência Social de acordo com o MEFP 2014

Em relação ao tratamento do passivo atuarial dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS, diz o MEFP 2014 no capítulo que trata do balanço patrimonial, que devem ser reconhecidos os passivos atuariais decorrentes de relação contratual entre empregados e empregador, independentemente de haver ou não ativos separados para cobrir tais obrigações (GFSM 2014, cap. 7, par. 7.189). O cálculo dos direitos previdenciários deve ser feito estimando-se o valor presente dos benefícios prometidos, líquido do valor presente das contribuições a serem pagas no futuro ao regime. Para este cálculo, são considerados tanto os atuais pensionistas como os atuais servidores, que são considerados futuros pensionistas. Uma vez que o cálculo das obrigações previdenciárias resultantes de programas de benefício definido requer diversas premissas e métodos, a natureza da cobertura e da estimativa devem ser descritas em metadados acompanhando o balanço patrimonial, bem como em outros relatórios.

Já em relação ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS, o MEFP 2014 dispõe que nenhum passivo é reconhecido nas contas primárias por conta de benefícios de seguridade social, incluídas as pensões. Deverá, contudo, ser publicado como item de memorando, sob a linha "Obrigações líquidas implícitas para futuros benefícios de seguridade social", o valor presente dos benefícios de seguridade social já adquiridos sob as leis e regulamentos em vigor, descontado do valor presente das contribuições futuras. (GFSM 2014, cap. 7, par. 7.194 e 7.261). Uma vez que o RGPS é também um regime de benefícios definidos, a necessidade de se descrever em metadados as premissas e os métodos usados para o cálculo dessa estimativa se aplica da mesma forma que para o RPPS. (GFSM 2014, cap. 7, par. 7.198)

Importante destacar que o cálculo do passivo atuarial do RPPS já vem sendo feito anualmente pelo Ministério da Previdência Social e, no exercício de 2014, foi registrado no Balanço Patrimonial na Prestação de Contas da Presidência da República (Balanço Geral da União)

Para o MEFP 2014, toda receita é um aumento do Patrimônio Líquido decorrente de uma transação. Para as unidades de governo, as quatro principais fontes de receita são: os impostos e contribuições sociais, de caráter compulsório, impostos pelas unidades de governo; as rendas derivadas da detenção de ativos (receitas patrimoniais); as vendas de bens e serviços; e as transferências recebidas de outras unidades. As receitas são consideradas pelo valor líquido das deduções e retificações. As devoluções e/ou retificações da receita reduzem ou corrigem o patrimônio líquido e classificam-se como receita negativa.

No Demonstrativo de Operações de Governo, as receitas devem ser registradas de acordo com o regime de competência. Por esse regime, as transações são registradas quando atividades, operações ou outros eventos ocorrem, criando direitos incondicionais de receber impostos ou outros tipos de receitas.

As receitas são classificadas em Impostos, Contribuições Sociais, Transferências / Doações e Outras Receitas.

6.1. Impostos

Os impostos correspondem a uma transferência obrigatória, de caráter compulsório, das unidades institucionais para as unidades do governo. No MEFP 2014, os impostos são principalmente classificados de acordo com a base sobre a qual o imposto é cobrado e se dividem em seis categorias principais, cada qual com suas respectivas subdivisões.

Quadro 5. Classificação detalhada de Impostos

(continua)

1	Receita
11	Impostos
111	Impostos sobre renda lucros e ganhos de capital
1111	Pagos por pessoas físicas
1112	Pagos por corporações e outras empresas
1113	Outros
112	Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra
113	Impostos sobre a propriedade
1131	Impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária
1132	Impostos incidentes sobre o patrimônio líquido
1133	Impostos sobre espólios, herança e doações
1135	Impostos incidentes sobre o capital
1136	Outros impostos incidentes sobre a propriedade
114	Impostos sobre bens e serviços
1141	Impostos gerais sobre bens e serviços
1142	Impostos sobre consumo

6.1.1. Impostos sobre renda lucros e ganhos de capital

Corresponde aos impostos que incidem sobre os rendimentos efetivos ou presumidos de unidades institucionais. Incluem os impostos que incidem sobre a propriedade, terrenos ou imóveis em que os mesmos sejam usados como base de estimativa do rendimento dos seus proprietários.

Estes impostos, muitas vezes referido como imposto de renda, incluem:

1. Impostos sobre o rendimento individual, como por exemplo, a remuneração de empregados (salário, gratificações, comissões, etc.),

¹⁹ Maiores detalhes sobre o conceito de receita e a maneira em que a receita é classificada estão disponíveis no MEFP 2014, Capítulo 5, páginas 84 a 113.

(conclusão)

1	Receita
11	Impostos
1143	Lucros sobre monopólios fiscais
1144	Impostos sobre serviços específicos
1145	Impostos sobre o uso ou a permissão de uso de bens ou realização de atividades
1146	Outros impostos sobre bens e serviços
115	Impostos sobre o comércio e transações internacionais
1151	Impostos alfandegários e outras tarifas de importação
1152	Impostos sobre exportações
1153	Lucros de monopólios de exportação e importação
1154	Lucros cambiais
1155	Impostos cambiais
1156	Outros impostos sobre o comércio e transações internacionais
116	Outros impostos

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

2. Os impostos sobre o rendimento das corporações tais como o imposto de renda pessoa jurídica, impostos sobre os lucros. Também abrange os rendimentos de todas as fontes e não apenas os lucros gerados pela produção.

3. Impostos sobre os ganhos de capital e impostos sobre ganhos em jogos ou loterias.

Os impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital são atribuídos a pessoas físicas (1111) ou jurídicas (1112). Se não se enquadram nessas categorias consideram-se como outros impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital (1113), categoria que deve ser usada quando os impostos devam ser pagos por unidades de governo geral ou quando não for

possível determinar se devem ser atribuídos a indivíduos, empresas ou unidades da administração pública.

6.1.2. Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra

Esta categoria (112) compreende os impostos pagos pelo empregador em valor proporcional à folha de pagamento ou pelos trabalhadores autônomos como um percentual fixo por pessoa e que não sejam vinculados à previdência social.

6.1.3. Impostos sobre a propriedade

Esta categoria compreende os impostos sobre o uso, a propriedade ou a transferência de riqueza e podem ser cobrados em intervalos regulares, apenas uma vez, ou em uma mudança de propriedade. Se divide em cinco categorias, conforme listado abaixo.

1. Impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária: compreende os impostos incidentes sobre o uso da propriedade de bens imóveis que incluem terras, terrenos, edifícios e outras estruturas.
2. Impostos incidentes sobre o patrimônio líquido: compreende os impostos sobre a riqueza líquida, definida como o valor das propriedades móveis e imóveis menos os passivos incidentes sobre essas propriedades.
3. Impostos sobre espólios, heranças e doações: compreende os impostos sobre a transferência de propriedade por morte, como sucessão e herança, e ainda as doações entre vivos.
4. Impostos incidentes sobre o capital: corresponde aos impostos sobre os valores de ativos ou patrimônio líquido de propriedade de unidades institucionais cobrados em intervalos de tempo irregulares e pouco frequentes.
5. Outros impostos não recorrentes sobre a propriedade: compreende os impostos sobre a propriedade que não seja o patrimônio líquido ou bem imóvel. Esta categoria inclui os impostos recorrentes sobre bens pessoais, joias, gado, outros animais bem como outros itens especiais de propriedade.

6.1.4. Impostos sobre bens e serviços

Esta categoria (114) compreende os impostos sobre a produção, extração, venda, transferência, arrendamento ou entrega de bens e prestação de serviços, assim como o uso de bens e a permissão de uso de bens ou realização de atividades.

Os impostos sobre os bens e serviços compreendem:

1. Impostos gerais sobre bens e serviços: são cobrados sobre a produção, locação, entrega, venda, compra, ou qualquer outra alteração de propriedade de uma vasta gama de bens e da prestação de uma ampla gama de serviços. Podem ser cobrados independentemente de os bens ou serviços serem produzidos no país ou importados, e podem ser impostos em qualquer fase de produção ou distribuição. São desagregados em: impostos sobre o valor agregado, impostos sobre vendas, impostos sobre o volume de vendas e outros impostos gerais e impostos sobre transações financeiras e de capital.
2. Impostos sobre consumo: são impostos cobrados sobre uma gama limitada de bens. Normalmente são cobrados em taxas diferenciadas sobre bens não essenciais ou de luxo, bebidas alcoólicas, tabaco e energia.
3. Lucros sobre monopólios fiscais: esta categoria compreende os lucros transferidos ao governo pelos monopólios fiscais, que são corporações ou quase corporações públicas, com função tributária e destinada à produção ou distribuição de determinados bens e serviços sob regime de monopólio, como é muitas vezes o caso de empresas públicas, loterias e outros jogos de azar. Este imposto deve ser registrado no momento em que o pagamento é feito em vez de no momento em que o lucro é auferido. Por isso, reservas retidas pelo monopólio fiscal não são consideradas.
4. Impostos sobre serviços específicos: compreende os impostos sobre serviços específicos, como transportes, prêmios de seguros, serviços bancários, diversões, restaurantes e serviços de publicidade. Incluem-se também os jogos de azar, corridas de cavalos, loterias e outros.
5. Impostos sobre o uso ou a permissão de uso de bens ou realização de atividades: esta categoria compreende os impostos incidentes por conta da outorga de licença ou permissão para o uso de bens ou para a realização de certas atividades, nos casos em que a concessão da autorização envolve pouco ou nenhum trabalho por parte do governo ou este é manifestamente desproporcional ao valor da taxa cobrada.
6. Outros impostos sobre bens e serviços: compreende os impostos sobre extração de minerais, combustíveis fósseis e outros recursos não renováveis provenientes de reservas de propriedade privada ou de outros governos, bem como qualquer outro imposto sobre os bens e serviços não incluídos nas categorias anteriores.

6.1.5. Impostos sobre o comércio e transações internacionais

Estes impostos são devidos quando os bens atravessam as fronteiras nacionais ou aduaneiras do território económico, ou quando há serviços de operações de câmbio entre residentes e não residentes.

1. Impostos alfandegários e outras tarifas de importação: esta categoria compreende os impostos incidentes sobre bens importados ou serviços executados por não residentes.
2. Imposto sobre exportações: compreende os impostos cujo fato gerador é a saída de bens do país ou a prestação de serviços por residentes a não residentes.

3. Lucros de monopólios de exportação ou importação: incide sobre os lucros remetidos ao governo por empresas ou conselhos de comercialização estabelecidos pelo governo com direitos de monopólio sobre a exportação e importação de bens específicos ou o controle de certos serviços fornecidos a não residentes ou por eles prestados a residentes.

4. Lucros cambiais: esta categoria compreende os lucros provenientes do exercício de poderes monopolísticos das autoridades monetárias do governo para a obtenção de uma margem entre os preços de compra e de venda de moeda estrangeira, além do necessário para cobrir os custos administrativos.

5. Impostos cambiais: esta categoria compreende os impostos sobre compra ou venda de divisas.

6. Outros impostos sobre o comércio e transações internacionais: corresponde aos demais impostos incidentes sobre aspectos do comércio e das transações internacionais, como viagens internacionais, seguros ou investimentos no exterior.

6.1.6. Outros impostos

Esta categoria (116) compreende os aplicados sobre bases diferentes das anteriormente descritas. Também se inclui a receita procedente de impostos não identificados como também os impostos de selo que não recaiam exclusivamente ou predominantemente em uma única classe de transações ou atividades cobertas por outros impostos.

6.2. Contribuições Sociais

As contribuições sociais compreendem a receita real ou imputada a ser recebida pelos esquemas de seguridade social para fazer frente aos pagamentos de benefícios de seguro social. São arrecadadas em função da remuneração, da folha de pagamento ou do número de empregados. Transferências compulsórias calculadas em outras bases, ainda que destinadas a financiar regimes de proteção social, não são classificadas em contribuições sociais, mas sim nas respectivas categorias de impostos.

Quadro 6. Classificação detalhada de Contribuições sociais

1	Receita
12	Contribuições sociais
121	Contribuições a seguridade social
1211	Contribuições de empregados
1212	Contribuições de empregadores
1213	Contribuições de trabalhadores autônomos ou desempregados
1214	Contribuições não identificadas
122	Outras contribuições sociais
1221	Contribuições de empregados
1222	Contribuições de empregadores
1223	Contribuições imputadas

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

As contribuições são geralmente obrigatórias, mas podem também ser voluntárias. Contribuições voluntárias são feitas quando os contribuintes estão isentos das contribuições obrigatórias. Se quaisquer contribuições forem voluntárias, um item de memorando expressando o valor total delas seria útil para calcular a carga fiscal e para outras aplicações analíticas.

Em EFP, apenas quantias que constituem receitas são classificadas como contribuições sociais. Transações que criam um passivo reconhecido não constituem

receita. Assim, contribuições sociais não incluem contribuições para fundos de pensão autônomos ou não autônomos ou para regimes de previdência própria não financiados, que devem ser classificadas como incorrimento de passivos para pensões futuras ou como outros benefícios previdenciários a pagar.

1. Contribuições a seguridade social: corresponde às receitas a receber pelos regimes de seguridade social organizados e operados por unidades da administração pública, em benefício de seus contribuintes. Estas contribuições são classificadas pela fonte da contribuição e compreende as contribuições de empregados pagas diretamente por eles ou deduzidas de seus salários e transferidas pelo empregador em proveito daqueles; as contribuições de empregadores pagas diretamente pelos empregadores em proveito de seus empregados; e as contribuições de trabalhadores autônomos ou não empregados. As contribuições cuja fonte não se pode determinar classificam-se como contribuições não identificadas.

2. Outras contribuições sociais: correspondem a contribuições efetivas ou imputadas a receber por regimes de seguridade social operados pelos empregadores em nome de seus empregados.

Box 4. Contribuição imputada

Contribuições imputadas são as receitas que surgem quando os empregadores proporcionam benefícios diretamente para seus empregados, ex-empregados ou dependentes com base nos seus próprios recursos, sem recorrer ou criar um fundo especial ou uma provisão específica para esse fim.

Essa remuneração deve ser imputada para tais empregados em valor igual ao montante de contribuições sociais que seria necessário para assegurar o direito aos benefícios sociais que os empregados acumularam.

No Brasil corresponde à diferença entre os benefícios sociais pagos pelas administrações públicas diretamente aos seus servidores (beneficiários do Plano de Seguridade Social do Servidor – PPS) sob a forma de aposentadorias, pensões etc., e as contribuições recebidas sob a forma de PSS, pensão militar, montepio civil etc.

6.3. Transferências / Doações

Esta categoria compreende as transferências recebidas por uma unidade de governo proveniente de outras unidades de governo, de governos estrangeiros ou de organizações internacionais, que não se enquadrem na definição de imposto, subsídio ou contribuição social. As transferências se classificam pelo tipo de unidade que efetua a doação e pela categoria da despesa, corrente e ou de capital. Subdividem-se em transferências de governos estrangeiros, transferências de organizações internacionais e transferências de outras unidades de governo geral. Para as unidades do governo geral, estas transferências devem ser eliminadas no processo de consolidação.

Quadro 7. Classificação detalhada de Transferências / Doações

1	Receita
13	Transferências / Doações
131	De governos estrangeiros
1311	Correntes
1312	Capital
132	De organizações internacionais
1321	Correntes
1322	Capital
133	De outras unidades do governo geral
1331	Correntes
1332	Capital

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

Uma transferência é uma operação em que uma unidade institucional fornece um bem, serviço ou ativo para outra unidade sem uma contrapartida direta. As transferências são normalmente em dinheiro, mas também pode assumir a forma de o recebimento de bens ou serviços (em espécie). São classificados primeiro pelo tipo de unidade que provê a concessão e, em seguida, em corrente ou capital.

Consideram-se como transferências correntes as que se destinam a despesas correntes e não condicionadas à aquisição de ativos pelo beneficiário. Consideram-se como transferências de capital as vinculadas à aquisição de ativos por parte do beneficiário ou vinculadas a redução de um passivo (exceto estoque).

As transferências em espécie avaliam-se a preços correntes de mercado ou, caso estes não estejam disponíveis, pelos custos explícitos incorridos proporcionalmente aos recursos recebidos, em caso de venda.

6.4. Outras Receitas

Outras receitas engloba todas as receitas a receber excluindo impostos, contribuições sociais, e transferências. Esta categoria de receita inclui rendimentos de propriedade, as vendas de bens e serviços, e diversos outros tipos de receitas.

Quadro 8. Classificação detalhada de Outras Receitas

(continua)

1	Receita
14	Outras receitas
141	Rendas patrimoniais
1411	Juros
1412	Dividendos
1413	Retiradas de renda de quase-corporações
1414	Renda patrimonial atribuída a titulares de apólice de seguro
1415	Concessão de ativos não produzidos
1416	Lucros reinvestidos de investimento estrangeiro direto
142	Vendas de bens e serviços
1421	Vendas por estabelecimentos de mercado
1422	Taxas administrativas
1423	Vendas eventuais por estabelecimentos não mercantis
1424	Vendas imputadas de bens e serviços

6.4.1. Rendas patrimoniais

Esta categoria compreende as receitas obtidas pelas unidades de governo geral quando colocam à disposição de outras unidades ativos financeiros e recursos naturais, como juros, dividendos, retiradas de renda de quase corporações, rendas provenientes de apólices de seguro ou aluguel de ativos tangíveis não produzidos.

1. Juros: esta categoria corresponde à renda de investimento que é devida aos proprietários de certos tipos de ativos

(conclusão) financeiros (SDRs, depósitos, títulos de dívida, empréstimos, etc.) por colocar esses ativos à disposição de outras unidades institucionais. Os ativos financeiros

1	Receita
14	Outras receitas
143	Multas, sanções pecuniárias e perdas
144	Outras transferências
1441	Correntes
1442	De capital
145	Prêmios, taxas e direitos relativos a seguros e esquemas padronizados de garantia

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

que dão origem a juros são todas as reivindicações dos credores sobre os devedores.

proveniente de corporações públicas e privadas e da participação no capital. Apesar de os dividendos normalmente representarem parte dos lucros gerado em um período específico de tempo, normalmente 6 meses ou 1 ano, os dividendos não são registrados no momento em que o valor econômico é gerado.

Para corporações públicas em que o governo, ou outra corporação pública, é o único acionista e cujas ações não são negociadas publicamente, os dividendos são registrados no momento em que o direito a recebê-los é formalizado.

3. Retirada de renda de quase-corporações: esta categoria compreende as receitas derivadas da atividade produtiva de quase-corporações conceitualmente equivalentes a dividendos.

4. Renda patrimonial atribuída a titulares de apólice de seguro: compreende as receitas que pertencem aos detentores de apólices de seguro e as que pertencem aos cotistas de fundos de investimento. As primeiras são oriundas das reservas técnicas de seguros mantidas pelas seguradoras sob a forma de pagamento antecipado de prêmios, reservas contra indenizações pendentes e reservas atuariais necessárias à cobertura dos riscos das apólices de que as unidades de governo sejam titulares.

As segundas consistem dos dividendos distribuídos aos cotistas de fundos de investimento e dos lucros retidos atribuídos aos cotistas de fundos de investimento. O aumento do valor das cotas de fundos de investimento que não seja decorrente de ganho por detenção é registrado como distribuído aos cotistas e reinvestido por eles no mesmo instrumento financeiro.

5. Concessão de ativos não produzidos: compreende as receitas oriundas da concessão de ativos tangíveis não produzidos, como terrenos, ativos do subsolo e outros ativos de origem natural. Também contempla as receitas provenientes do direito de exploração de madeira de terras públicas não cultivadas e de massas de água não administrada para fins recreativos ou comerciais.

Unidades de governo podem dar concessões para outras unidades institucionais, permitindo a extração de recursos do subsolo por um período de tempo em troca de um pagamento ou série de pagamentos. Esse aluguel pode assumir a forma de pagamentos periódicos de montantes fixos, independentemente da taxa de extração, ou, mais comumente, eles podem ser uma função da quantidade, volume ou valor do ativo extraído. Empresas envolvidas na exploração em terra de governo podem fazer pagamentos para unidades do setor público em troca do direito de realizar testes de perfuração ou investigar a existência e localização de recursos do subsolo. Tais pagamentos também são tratados como aluguel, mesmo que a extração não se confirme.

2. Dividendos: compreende as receitas derivadas da atividade produtiva

Não estão incluídos nesta categoria os valores pagos aos proprietários de recursos naturais quando estes valores permitem que o recurso seja usado até a extinção – esta atividade é considerada como uma venda de ativo. Também não estão incluídos os contratos em que os proprietários permitem o uso do recurso por um período extenso de tempo de forma que, na prática, o usuário controle o uso do recurso durante este período com pouca ou nenhuma intervenção do proprietário legal – esta atividade enseja para o usuário um registro na categoria contratos, aluguéis e licenças (31441), distinto do recurso em si.

Esta categoria não deve ser confundida com o aluguel de ativos produzidos, que deve ser registrado em vendas de bens e serviços (142).

6. Lucros reinvestidos de investimento estrangeiro direto: são a parcela dos lucros que pertencem ao investidor direto e que foram retidos pela empresa investida.

6.4.2. Vendas de bens e serviços

Esta categoria compreende as receitas oriundas de vendas de bens e serviços por estabelecimentos mercantis e não mercantis e os decorrentes da função regulatória do governo. São registrados como receita desconsiderando a dedução das despesas incorridas na produção do bem ou execução do serviço.

1. Vendas por estabelecimentos de mercado: esta categoria compreende as receitas oriundas da venda das corporações públicas. Um estabelecimento de mercado dentro de uma unidade de governo é um estabelecimento que vende toda ou a maior parte da sua produção a preços que são economicamente significativos.

2. Taxas administrativas: corresponde às receitas oriundas da prestação de serviços ligados à função regulatória do governo, como emissão de carteira de habilitação, passaporte, custas judiciais e licenças de rádio e televisão quando o poder público proporciona serviços gerais de difusão.

3. Vendas eventuais por estabelecimentos não mercantis: compreende as receitas oriundas da venda de bens e serviços por estabelecimentos não mercantis das unidades de governo geral, excluídas as taxas administrativas. Abrangem os produtos fabricados em escolas técnicas, sementes de fazendas experimentais, cartões postais e reproduções de obras de arte por museus, taxas hospitalares, matrículas em escolas públicas e entradas em museus, parques e instalações culturais e recreativas não organizadas como corporações públicas.

4. Vendas imputadas de bens e serviços: esta categoria inclui os bens e serviços disponibilizados pelo empregador para uso dos empregados, em espécie. Neste caso, o valor relativo à utilização de bens e serviços em espécie deve ser calculado como se efetivamente pago como salários e vencimentos e imputados no valor respectivo.

6.4.3. Multas, sanções pecuniárias e perdas

Esta categoria compreende as receitas provenientes das multas e sanções pecuniárias cujas transferências são impostas às unidades por órgãos judiciais ou administrativos por força de lei ou regras administrativas, bem como de perdimentos de depósitos em caução. Caso se refiram a violação de normas tributárias, classificam-se nesta categoria, em vez de como impostos. No entanto, pode não ser possível separar os pagamentos das multas e penalidades dos impostos a que estão relacionados. Neste caso, as multas e penalidades relacionadas a um imposto específico são registrados

juntamente com aquele imposto, e aquelas relacionadas a impostos que não possam ser identificados são classificadas em outros impostos (116).

6.4.4. Outras transferências

Esta categoria compreende as receitas provenientes de doações e transferências de pessoas físicas, instituições sem fins lucrativos, fundações privadas, corporações e outras fontes, excluídos os governos e organismos internacionais. Distribuem-se em correntes e de capital.

6.4.5. Prêmios, taxas e direitos relativos a seguros e esquemas padronizados de garantia

Esta rubrica compreende receitas de prêmios de seguros que não de vida, recebimento de seguros, bem como honorários a receber pela emissão de garantias. São divididos em Prêmios, Taxas e Direitos Correntes (1451) e em Prêmios, Taxas e Direitos de Capital (1452)

Os direitos relativos a seguros classificados como de Capital (1452) compreendem seguros excepcionalmente grandes, decorrentes de um evento catastrófico ou desastre. Tais direitos só devem ser reconhecidos como transferências de capital por estarem relacionados à perda de bens de investimento.

Considera-se despesa o fato econômico que reduz o patrimônio líquido como resultado de uma transação. A atuação dos governos em prover bens e serviços à população por meios não mercantis e redistribuir renda e riqueza mediante transferências se faz por meio de transações, que podem ser classificadas por critérios econômicos ou funcionais. A classificação econômica baseia-se no tipo de despesa incorrido no processo produtivo envolvido. A classificação funcional fundamenta-se na finalidade da despesa incorrida, como por exemplo, saúde, previdência ou educação.

As transações que representam devoluções, recuperação de pagamentos efetuados a maior e outras equivalentes são classificadas como despesas negativas ou estornos e permitem corrigir a redução excessiva do patrimônio líquido registrada previamente.

A doação da propriedade de um ativo sem contraprestação reduz o patrimônio líquido da unidade e esta transação é considerada despesa. No entanto, a aquisição de um ativo não financeiro mediante compra ou troca não afeta o patrimônio líquido e, portanto, não é considerada despesa.

No Demonstrativo de Operações do Governo, as despesas devem ser registradas pelo regime de competência. Assim, as operações são registradas quando as atividades, transações ou outros eventos geram a obrigação incondicional de pagamento.

Segue abaixo a classificação econômica da despesa.

7.1. Remuneração de empregados

Esta categoria refere-se à remuneração total dos servidores/empregados, em dinheiro ou em espécie, como contraprestação pelo trabalho, exceto quando relacionado à formação de capital por conta própria ou quando não há uma relação empregador-empregado, como é o caso de trabalhadores terceirizados, em que as quantias a pagar são registradas como usos de bens e serviços.

Quadro 9. Classificação detalhada de Remuneração de empregados

2	Despesa
21	Remuneração de empregados
211	Salários e vencimentos
2111	Em dinheiro
2112	Em espécie
212	Contribuições sociais
2121	Contribuições sociais efetivas
2122	Contribuições sociais imputadas

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

1. Salários e vencimentos: esta categoria compreende os pagamentos em dinheiro e/ou em espécie, efetuados pelo governo aos empregados em troca da prestação do serviço. Compreende toda a remuneração de empregados, exceto as contribuições sociais pagas pelo poder público em proveito dos seus servidores. São exemplos de pagamentos em espécie fornecidos pelo governo a moradia, veículos, creche, transporte e outros bens disponíveis para o uso pessoal dos servidores/empregados. Os juros subsidiados nos empréstimos recebidos pelos empregados e concedidos pelo governo também se classificam nesta categoria.

²⁰ Maiores detalhes sobre o conceito de despesa e a maneira em que a despesa é classificada estão disponíveis no MEFP 2014, Capítulo .6, páginas 114 a 170.

2. Contribuições sociais: compreende os pagamentos efetivos ou imputados, feitos por unidades de governo geral a sistemas de seguridade social que proporcionam aos servidores/empregados o direito a receber prestações sociais, incluindo pensões ou outros tipos de aposentadorias.

Nesta categoria estão incluídas as contribuições sociais imputadas²¹ que podem ser de natureza previdenciária ou não. Benefícios de natureza previdenciária estão relacionados a aposentadorias e pensões. Alguns exemplos de benefícios de natureza não previdenciária são: benefícios relacionados às despesas com dependentes, plano de saúde, licença maternidade, desconto na mensalidade de clubes, etc.

Seja de natureza previdenciária ou não, esta categoria compreende o valor das contribuições imputadas equivalentes ao valor das contribuições sociais que seriam necessárias à cobertura do direito correspondente.

7.2. Uso de bens e serviços

Esta categoria (22) compreende os bens e serviços utilizados na produção de outros bens e serviços mercantis e não mercantis. Deste conceito se excluem: i) consumo de capital fixo, ii) utilização de bens e serviços para produção, por conta própria, que devem ser registrados como aquisição de ativos não financeiros, e iii) bens comprados pelo governo e distribuídos sem transformação que são registrados como algum tipo de transferência em espécie.

Compras de armas e equipamento de disparo pelas Forças Armadas são registradas em estoques. Quando forem usados, estes itens são classificados como uso de bens e serviços. Por outro lado, as armas e veículos blindados, adquiridos pela polícia ou pelos serviços de segurança interna classificam-se como aquisições de ativos fixos.

7.3. Consumo de capital fixo

O consumo de capital fixo (23) compreende a diminuição do valor dos ativos fixos possuídos e utilizados por uma unidade de governo geral durante um período contábil em decorrência de deterioração física, obsolescência normal ou danos acidentais. O consumo de capital fixo é calculado a partir da vida útil do bem e dos preços médios dos ativos no período. As variações de preço dos ativos não são consideradas consumo de capital fixo e sim ganhos por detenção.

O conceito de consumo de capital fixo é diferente do conceito de depreciação usado nos registros contábeis. Enquanto a depreciação é normalmente uma alocação dos custos originais de ativos fixos nos períodos subsequentes, o consumo de capital fixo é calculado com base no custo de oportunidade de se utilizarem os ativos no momento em que eles são utilizados, em vez de considerar os preços vigentes no momento em que foram adquiridos.

Também são considerados no valor do consumo de capital fixo os custos de transferência de propriedade, quando da aquisição e da alienação, que devem ser alocados durante todo o período em que o ativo permanece em propriedade do ente. Se um ativo é alienado antes de os custos de transferência de propriedade serem completamente contabilizados, o valor restante deve ser registrado em outras variações de volume.

Dado que o conceito de consumo de capital fixo é idêntico ao utilizado no SCN – 2008 optou-se por adotar o número produzido pelo IBGE e disponibilizado nas contas nacionais.

²¹ A definição de contribuição social imputada está disponível no box x.

7.4. Juros

Os juros correspondem a uma forma de renda de investimento que é devida aos proprietários de determinados tipos de ativos financeiros (SDRs, depósitos, títulos de dívida, empréstimos e outras contas a receber) que disponibilizam esses recursos financeiros a outras unidades institucionais. Os passivos que dão origem a despesas de juros são todas as reivindicações dos credores sobre os devedores. Os passivos geradores de juros podem ter surgido a partir do fornecimento de recursos financeiros ou não financeiros (como no caso de contratos de locação financeira). Os juros são apropriados continuamente ao longo do tempo, sobre o montante remanescente.

Quadro 10. Classificação detalhada de Juros

2	Despesa
24	Juros
241	A não residentes
242	A residentes, exceto governo geral
243	A outras unidades do governo geral

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

Devem ser registrados de acordo com o subsetor da contraparte para permitir a consolidação do governo geral e setor público. O valor do passivo devido ao credor diminui à medida que os pagamentos são feitos pelo devedor e aumenta à medida que vencem os juros.

Os juros classificam-se em três categorias: i) pagos a não residentes; ii) pagos a residentes que não constituem uma unidade governamental; e iii) pagos a outras unidades do governo geral.

7.5. Subsídios

São transferências correntes unilaterais (isto é, sem contraprestação) que as unidades governamentais concedem a empresas em virtude do nível de sua atividade produtiva, quantidade ou valor dos bens e serviços que produzem, vendem ou importam.

Quadro 11. Classificação detalhada de Subsídios

2	Despesa
25	Subsídios
251	A corporações públicas
252	A empresas privadas
253	A outros setores

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

Subsídios são sempre pagos a produtores e nunca a consumidores finais. Isso não quer dizer que apenas empresas podem recebê-los. Quando atuam como produtores, famílias, instituições sem fins lucrativos, e unidades do governo também podem receber subsídios.

De acordo com quadro 11, os subsídios podem ser classificados de acordo com o setor institucional dos beneficiários. Subsídios a outros setores incluem subsídios a outras unidades do governo geral, a instituições sem fins lucrativos ao serviço das famílias e para as famílias, na sua qualidade de produtores.

7.6. Transferências / Doações

Esta categoria compreende as transferências, obrigatórias ou não, correntes ou de capital, de uma unidade de governo a outras unidades de governo residentes ou estrangeiras ou organizações internacionais, que não se enquadrem no

conceito de imposto, subsídio ou contribuição social. As transferências classificam-se pelo tipo de unidade recebedora e pela categoria econômica (corrente ou de capital).

Quadro 12. Classificação detalhada de Transferências / Doações

2	Despesa
26	Transferências / doações
261	De governos estrangeiros
2611	Correntes
2612	Capital
262	De organizações internacionais
2621	Correntes
2622	Capital
263	De outras unidades do governo geral
2631	Correntes
2632	Capital

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

7.7. Benefícios sociais

Esta categoria refere-se a transferências sociais em dinheiro ou em espécie para proteger a população em geral ou alguns de seus segmentos específicos contra certos riscos sociais, isto é, eventos ou circunstâncias que podem afetar adversamente o bem-estar das famílias interessadas. Podem ser classificados em:

Quadro 13. Classificação detalhada de Benefícios sociais

2	Despesa
27	Benefícios sociais
271	Benefícios de seguridade social
272	Benefícios de assistência social
273	Benefícios sociais do empregador

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

1. Benefícios de seguridade social: compreende benefícios sociais em dinheiro ou em espécie pagáveis às famílias pelos sistemas de seguridade social. São exemplos, para fins de EFP: auxílio-doença, auxílio-maternidade, seguro-desemprego, pensões, aposentadorias e auxílio-funeral. Os benefícios sociais em espécie consistem em bens e serviços adquiridos de produtores mercantis em proveito das famílias ou reembolsos

de benefícios adquiridos pelas famílias em conformidade com as regras do sistema. Em geral, caracterizam-se como tratamentos médicos, dentários, internações hospitalares e outros serviços ou bens similares.

2. Benefícios de assistência social: esta categoria compreende transferências pagas em dinheiro ou espécie para os mesmos fins definidos em benefícios de seguridade social, mas não pressupõe vinculação a um sistema de seguridade social.

3. Benefícios sociais do empregador: compreende os benefícios sociais pagos em dinheiro ou espécie pelo governo a seus empregados. Correspondem a benefícios não previdenciários, como os citados nos benefícios de seguridade social.

7.8. Outras despesas

Esta categoria compreende as despesas não classificáveis nas categorias anteriores e se subdividem nas categorias listadas no quadro abaixo.

Quadro 14. Classificação detalhada de Outras despesas

2	Despesa
28	Outras despesas
281	Despesas patrimoniais, exceto juros
2811	Dividendos
2812	Retiradas de renda de quase-corporações
2813	Despesas patrimoniais, decorrentes de apólices de seguro
2814	Aluguel de ativo não produzido
2815	Lucros de investimento direto estrangeiro reinvestido
282	Outras despesas diversas
2821	Correntes
2822	Capital
283	Prêmios, taxas e direitos relativos a seguros e esquemas padronizados de garantia

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

7.8.1. Despesas patrimoniais, exceto juros

Corresponde aos pagamentos efetuados por unidades de governo geral pelo uso de ativos financeiros ou de recursos naturais de propriedade de terceiros. Esses pagamentos podem assumir a forma de dividendos, retiradas de renda de quase corporações, renda de investimentos distribuída, ou aluguéis.

1. Dividendos: compreende os pagamentos de dividendos decorrentes do domínio ou controle acionário das corporações públicas.
2. Retiradas de renda de quase-corporações: compreende os pagamentos relativos à retirada de rendas de quase-corporações, de forma análoga à distribuição de dividendos pelas corporações.
3. Despesas patrimoniais decorrentes de apólices de seguro: se aplica somente às empresas públicas de seguros, que podem manter reservas para fazer frente aos riscos em relação às apólices de seguro de vida, pagamento antecipado de prêmios e reservas contra sinistros.
4. Aluguel de ativo não produzido: compreende a despesa incorrida pelo arrendamento de terras e terrenos, ativos do subsolo e outros ativos de origem natural.
5. Lucros de investimentos direto estrangeiro reinvestidos: são a parcela pertencente ao investidor estrangeiro dos lucros retidos pela empresa investida. As estatísticas macroeconômicas requerem que tais lucros retidos sejam registrados como se tivessem sido distribuídos aos investidores diretos estrangeiros na proporção de suas parcelas do capital e então reinvestidos por eles na forma de aportes de capital.

7.8.1. Outras despesas diversas

Esta categoria inclui as transferências para os indivíduos, instituições privadas sem fins lucrativos, organizações não governamentais, fundações, empresas ou unidades governamentais que não estão incluídas em outras categorias de transferências, e servindo propósitos diferentes. Essas transferências são subdivididas em correntes e capital.

7.8.2. Prêmios, taxas e direitos relativos a seguros e esquemas padronizados de garantia

Essa categoria também se divide em Correntes e de Capital, sendo que a rubrica de Correntes se subdivide em Prêmios de Seguros a Pagar, Taxas para obter Garantias padronizadas e Direitos Relativos a Seguros a Pagar aos Beneficiários.

7.9. Funções de governo²²

A Classificação das Funções de Governo (em inglês *Classification of Functions of Government - COFOG*) é um tipo de classificação orçamentária utilizado pela administração pública e que representa a classificação da despesa de acordo com os grandes objetivos das políticas públicas. O Manual adota a classificação estabelecida pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE e publicada pela Organização das Nações Unidas – ONU no compêndio *Classifications of Expenditure According to Purpose* (Classificação do Gasto Segundo a Finalidade), com a seguinte estrutura:

²² Maiores detalhes sobre o conceito de classificação das funções de governo estão disponíveis no MEFP 2014, Anexo do Capítulo .6, páginas 142 a 170.

Quadro 15. Classificação de Despesas por Função de Governo

7	Total das despesas		
701	Serviços públicos gerais	706	Habitação e amenidades comunitárias
7011	Órgãos executivos e legislativos, administração financeira e fiscal, assuntos externos	7061	Desenvolvimento habitacional
7012	Ajuda económica estrangeira	7062	Desenvolvimento comunitário
7013	Serviços gerais	7063	Abastecimento de água
7014	Pesquisa básica	7064	Iluminação pública
7015	P&D serviços públicos gerais	7065	P&D habitação e amenidades comunitárias
7016	Serviços públicos gerais n.e.	7066	Habitação e amenidades comunitárias n.e.
7017	Operações de dívida pública	707	Saúde
7018	Transferências de carácter geral entre diferentes níveis de governo	7071	Produtos, aparelhos e equipamentos médicos
702	Defesa	7072	Serviços ambulatoriais
7021	Defesa militar	7073	Serviços hospitalares
7022	Defesa civil	7074	Serviços de saúde pública
7023	Ajuda militar externa	7075	P&D saúde
7024	P&D de defesa	7076	Saúde n.e.
7025	Defesa n.e.	708	Lazer, cultura e religião
703	Segurança e ordem pública	7081	Serviços de lazer e atividades esportivas
7031	Serviços de polícia	7082	Serviços culturais
7032	Serviços de proteção contra incêndio	7083	Serviços de radiodifusão e publicação
7033	Tribunais	7084	Serviços religiosos e outros serviços comunitários
7034	Prisões	7085	P&D lazer, cultura e religião
7035	P&D Segurança e ordem pública	7086	Lazer, cultura e religião n.e.
7036	Segurança e ordem pública n.e.	709	Educação
704	Assuntos económicos	7091	Ensino pré-escolar e primário
7041	Assuntos económicos, comerciais e trabalhistas	7092	Ensino secundário
7042	Agricultura, silvicultura, caça e pesca	7093	Educação pós-secundária e não terceiro grau
7043	Combustível e energia	7094	Educação terceiro grau
7044	Mineração, fabricação e construção	7095	Educação não definida por nível
7045	Transportes	7096	Serviços subsidiários da educação
7046	Comunicação	7097	P&D educação
7047	Outras indústrias	7098	Ensino n.e.
7048	P&D assuntos económicos	710	Proteção social
7049	Assuntos económicos n.e.	7101	Doença e invalidez
705	Proteção ambiental	7102	Idade avançada
7051	Gestão de resíduos	7103	Sobreviventes
7052	Gestão de águas residuais	7104	Família e crianças
7053	Redução de poluição	7105	Desemprego
7054	Proteção da biodiversidade e paisagem	7106	Habitação
7055	P&D proteção ambiental	7107	Exclusão social n.e.
7056	Proteção ambiental n.e.	7108	P&D proteção social
		7109	Proteção social n.e.

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

Balço Patrimonial²³

O Balço Patrimonial é uma declaração dos valores das posições de estoque de ativos possuídos e passivos devidos por uma unidade institucional ou grupo de unidades, elaborada para um determinado ponto no tempo. Em um balanço de estatísticas macroeconômicas, é feita uma distinção entre ativos financeiros e não financeiros, passivos e patrimônio líquido. O patrimônio líquido de uma unidade institucional é o valor total de seus ativos menos o valor total do seu passivo, ou seja, é um indicador de riqueza patrimonial.

Os ativos registrados nas EFP são entidades econômicas sobre as quais as unidades institucionais exercem direitos de propriedade, individual ou coletivamente, e das quais seus proprietários podem extrair benefícios econômicos ao mantê-las ou utilizá-las durante um período de tempo.

No que diz respeito ao passivo, este é estabelecido quando uma unidade (o devedor) é obrigada, em circunstâncias específicas, a fornecer fundos ou outros recursos para outra unidade (credor). Normalmente, a responsabilidade é estabelecida através de um contrato jurídico legal que especifica os termos e condições dos pagamentos a efetuar.

Ativos e Passivos devem ser avaliados a preços de mercado, que representam o valor de recuperação do ativo ou passivo no encerramento do exercício contábil (a quantia que seria paga para adquirir o ativo na data da avaliação). A informação dos mercados também pode ser usada para apreçar ativos para os quais não existe mercado atual, mas que se assemelham a ativos em mercado, como nos seguintes exemplos: a) usa-se informação sobre títulos negociados em bolsa de valores para avaliar títulos semelhantes por analogia, fazendo um ajuste pela comercialidade inferior dos títulos não negociados; b) ativos tangíveis podem ser avaliados para fins de seguro com base nos preços de substitutos próximos. Também pode ser possível avaliar ativos pelos seus custos iniciais de aquisição, mais uma reavaliação adequada pelas alterações subsequentes de preço, menos um ajuste pelo consumo de capital fixo, amortização ou exaustão.

Classificação de ativos e passivos no MEFP 2014:

8.1. Ativos não financeiros

Definem-se por exclusão: correspondem aos ativos econômicos que não são ativos financeiros. Classificam-se em ativos fixos, estoques, objetos de valor e ativos não produzidos.

²³ Maiores detalhes sobre o Balço Patrimonial e a classificação de ativos e passivos estão disponíveis no MEFP 2014, Capítulo .6, páginas 171 a 216.

Quadro 16. Classificação detalhada de ativos não financeiros

6	Patrimônio Líquido
61	Ativos não financeiros
611	Ativos fixos
6111	Edifícios e estruturas
6112	Máquinas e equipamentos
6113	Outros ativos fixos
6114	Sistemas de armamento
612	Estoques
613	Objetos de valor
614	Ativos não produzidos
6141	Terra
6142	Recursos minerais e energéticos
6143	Outros ativos de origem natural
6144	Ativos não produzidos intangíveis

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

8.1.1. Ativos fixos

Os ativos fixos correspondem aos ativos utilizados reiterada ou continuamente em processos de produção por período superior a um ano. Subdividem-se em edifícios e estruturas, máquinas e equipamentos, outros ativos fixos e sistemas de armamento.

A produção de alguns ativos fixos pode acontecer ao longo de dois ou mais períodos contábeis. Em princípio, esses ativos devem ser registrados no balanço quando houver a troca da propriedade econômica, isto é, quando o ente assumir os riscos e benefícios associados. Para ativos fixos de alto valor, como navios ou maquinário pesado, a transferência se dá mediante acordo entre as partes; por exemplo, pode ser uma mudança progressiva em linha com os pagamentos das parcelas, ou de uma só vez quando da

entrega. Quando um contrato de venda para a construção de edifícios e estruturas é acordado com antecedência, a estrutura incompleta é adquirida a cada período através dos pagamentos e é registrada em ativos fixos no balanço patrimonial da unidade compradora. Na ausência de um contrato de venda, a estrutura incompleta é registrada como trabalho em andamento, e estruturas completas são registradas como produtos finalizados no balanço da unidade construtora até que a mudança da propriedade dos ativos aconteça. Ativos fixos construídos por conta própria são registrados como ativos fixos, e não como estoques. Ativos fixos construídos em um contrato de parceria público-privada (PPP) são tratados também com base na propriedade econômica do ativo em questão.

1. Edifícios e Estruturas: compreende as moradias, os edifícios não residenciais, as outras estruturas e os melhoramentos de terrenos. O valor desses ativos inclui os custos de limpeza e preparação dos terrenos assim como o valor de todas as pertences, instalações e equipamentos que sejam parte integrante das estruturas.

2. Máquinas e equipamentos: corresponde a máquinas e equipamentos que não sejam partes integrantes de edifícios ou estruturas. Subdivide-se em equipamentos de transporte e máquinas e equipamentos que não de transporte, como por exemplo, equipamentos de rádio, televisão e comunicação, aparelhos médicos, instrumentos ópticos, mobília, relógios, instrumentos musicais, etc.

3. Outros ativos fixos: inclui os ativos cultivados, como os animais e as plantas utilizados por mais de um ano na produção de outros bens e serviços, e os produtos de propriedade intelectual.

Os produtos de propriedade intelectual são o resultado de pesquisa, desenvolvimento, investigação, ou inovação que geram um conhecimento que pode ser usado para fins comerciais porque o conhecimento é protegido pela lei. Esta categoria compreende pesquisa e desenvolvimento, exploração mineral, programas de informática e bases de dados, originais de obras recreativas, literárias ou artísticas como filmes, gravações de som, manuscritos, fitas em que estejam gravados programas de rádio e televisão, espetáculos musicais ou eventos desportivos. Compreende ainda

conhecimentos especializados não classificados em outra categoria cujo uso esteja restrito à unidade detentora dos direitos de propriedade da informação ou a unidades licenciadas pela proprietária.

4. Sistemas de Armamento: compreende veículos e outros equipamentos como navios de guerra, submarinos, aeronaves militares, tanques, lançadores de mísseis, etc. São classificados nesta categoria apenas aqueles ativos que são usados repetidamente, ou continuamente, por mais de um ano. Itens que só podem ser usados uma vez, como munições, mísseis, bombas, etc., são classificados como estoques militares.

8.1.2. Estoques

Esta categoria abrange os estoques de bens ou serviços que os produtores mantêm para venda, uso na produção ou outro uso posterior. Os estoques são avaliados a preços correntes de mercado. Estão incluídos materiais e provisões, trabalhos em andamento, bens acabados, bens para revenda e estoques militares.

8.1.3. Objetos de valor

Esta categoria compreende bens de valor considerável, mantidos principalmente como depósitos de valor e não para fins de produção ou consumo, como as pedras e metais preciosos, pinturas, esculturas e outros objetos reconhecidos como obras de arte ou antiguidades, joias de valor significativo desenhadas com pedras e metais preciosos, coleções e demais objetos de valor. São avaliados a preços correntes de mercado.

8.1.4. Ativos não produzidos

Esta categoria compreende os ativos tangíveis de origem natural sobre os quais se exercem direitos de propriedade e também os ativos intangíveis não produzidos, que são entes de valor econômico e de existência essencialmente jurídica ou contábil. Esses ativos normalmente são avaliados a valor presente líquido e classificam-se em:

1. Terra: compreende a superfície do solo e as águas superficiais associadas, bem como as grandes benfeitorias que não possam ser fisicamente separadas da terra, com exceção das construções, plantações, ativos de subsolo, recursos biológicos não cultivados e recursos hídricos subterrâneos.

2. Recursos minerais e energéticos: compreende as reservas comprovadas de petróleo, gás natural, carvão, reservas de minerais metálicos e não metálicos. Excluem-se os poços de minas, galerias e outras instalações para extração de ativos do subsolo, que são ativos fixos e não ativos do subsolo.

3. Outros ativos de origem natural: compreende os recursos biológicos não cultivados, como as florestas virgens e as zonas pesqueiras comercialmente exportáveis, os recursos hídricos e o espectro eletromagnético.

4. Ativos não produzidos intangíveis: compreende entes de valor econômico e de existência essencialmente jurídica ou contábil. Alguns deles habilitam seus proprietários a participar de certas atividades específicas ou a produzir certos bens ou serviços específicos e impedir outras unidades de fazê-lo, a não ser mediante autorização do proprietário. Incluem as entidades patenteadas, os arrendamentos e outros contratos e os aviamentos adquiridos. Avaliam-se a preços correntes quando negociados em mercado.

8.2. Ativos financeiros e passivos

Quadro 17. Classificação detalhada de ativos financeiros e passivos

6	Patrimônio Líquido
62	Ativos financeiros
621	Domésticos
6212	Moedas e depósitos
6213	Títulos, exceto ações
6214	Empréstimos
6215	Ações e outras participações
6216	Seguros, pensões e sistemas de garantias padronizadas
6217	Derivativos financeiros
6218	Outras contas a receber
622	Externos
6221	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)
6222	Moedas e depósitos
6223	Títulos, exceto ações
6224	Empréstimos
6225	Ações e outras participações
6226	Seguros, pensões e sistemas de garantias padronizadas
6227	Derivativos financeiros
6228	Outras contas a receber
63	Passivos
631	Domésticos
6312	Moedas e depósitos
6313	Títulos, exceto ações
6314	Empréstimos
6315	Ações e outras participações
6316	Seguros, pensões e sistemas de garantias padronizadas
6317	Derivativos financeiros
6318	Outras contas a pagar
632	Externos
6321	DES (direitos especiais de saque)
6322	Moedas e depósitos
6323	Títulos, exceto ações
6324	Empréstimos
6325	Ações e outras participações
6326	Seguros, pensões e sistemas de garantias padronizadas
6327	Derivativos financeiros
6328	Outras contas a pagar

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

Os ativos financeiros consistem em direitos financeiros, ouro monetário e Direitos Especiais de Saque (DES) rateados pelo FMI. Os direitos financeiros são ativos que habilitam uma unidade, proprietária do ativo (i.e., credora), a receber um ou mais pagamentos de uma segunda unidade, devedora, de acordo com os termos e condições especificados em contrato entre as duas unidades. Quando um direito financeiro é criado, o devedor incorre simultaneamente em um passivo de igual valor como contrapartida do ativo financeiro. As classificações de ativos e passivos financeiros baseiam-se sobretudo na liquidez e nas características jurídicas dos instrumentos que descrevem as relações subjacentes entre credor e devedor. A liquidez de um instrumento financeiro abrange características como negociabilidade, transferibilidade, comerciabilidade e conversibilidade.

8.2.1 Ouro Monetário e Direitos Especiais de Saque

Esta categoria compreende moedas, lingotes e barras de ouro, com pureza de pelo menos 995/1000, que sejam propriedade de unidades que desempenham funções de autoridade monetária e parte integrante dos ativos de reservas oficiais da nação. O ouro monetário é avaliado a preços correntes e é o único ativo financeiro que não constitui passivo para outra unidade. Os direitos especiais de saque (DES) são ativos de reserva internacionais criados pelo FMI e distribuídos entre seus membros com o propósito de complementar os ativos de reserva existentes.

8.2.2. Moedas e Depósitos

Esta categoria consiste das cédulas e moedas em circulação que são normalmente usadas para efetuar pagamentos, bem como dos depósitos. A moeda é considerada passivo da unidade que a emitiu.

8.2.3. Títulos, exceto ações

Esta categoria compreende os instrumentos financeiros negociáveis que servem de prova de que as unidades têm obrigações a liquidar mediante a entrega de dinheiro, de um instrumento financeiro ou de um outro artigo de valor econômico. Entre os exemplos, contam-se as letras, os bônus e debêntures (incluindo títulos conversíveis em ações), os certificados de depósitos negociáveis e as ações ou participações preferenciais que pagam uma renda fixa, mas que não preveem participação na distribuição do valor residual da corporação quando dissolvida.

8.2.4. Empréstimos

Um empréstimo é um instrumento financeiro criado quando um credor empresta recursos diretamente a um devedor e recebe um documento inegociável como comprovante do ativo. Essa categoria inclui empréstimos hipotecários, empréstimos em prestações, crédito para vendas a prazo, empréstimos para o financiamento de créditos e adiantamentos comerciais, acordos de recompra, ativos e passivos financeiros implicitamente criados por arrendamentos financeiros e créditos ou obrigações perante o FMI na forma de empréstimos. Créditos comerciais comuns e contas similares a receber/pagar não são empréstimos. Normalmente é necessário avaliar os empréstimos pelos preços nominais porque eles não são negociados regularmente no mercado. Os empréstimos que se tornaram negociáveis em mercados secundários devem ser reclassificados como títulos distintos de ações e devem ser avaliados com base nos preços de mercado ou nos seus valores justos, da mesma forma que os outros tipos de títulos distintos de ações.

8.2.5. Ações e outras participações

Esta categoria compreende todos os instrumentos e registros que outorgam ao titular o direito ao valor residual de uma corporação, depois que os direitos de todos os credores tenham sido satisfeitos. Além das ações ordinárias das corporações, classificam-se como ações e outras participações as participações em sociedades em nome coletivo e de responsabilidade limitada, as ações ou cotas preferenciais e as cotas de fundos mútuos de investimentos. Se possível, as ações e outras participações devem ser avaliadas a seus preços correntes em bolsas de valores ou outros mercados financeiros organizados, incluindo as ações de corporações públicas que sejam ativamente negociadas.

8.2.6. Seguros, pensões e sistemas de garantias padronizadas

Esta categoria compreende cinco itens:

1. Reservas Técnicas de Seguro Não Vida: são pagamentos líquidos de prêmios de seguros que não sejam de vida e reservas constituídas para atender créditos de seguros.
2. Direitos Associados a Seguro de Vida e Anuidades: são direitos financeiros que os detentores de apólices têm contra uma empresa que oferece seguros de vida ou anuidades.
3. Direitos de Pensão: são direitos financeiros que pensionistas, futuros e atuais, têm contra o empregador, ou contra um fundo designado pelo empregador, para que lhes sejam pagas pensões. Esses direitos são adquiridos como parte do

acordo de remuneração entre empregado e empregador. Existem dois tipos principais de regimes de pensões: regimes de benefícios definidos e regimes de contribuições definidas. Em um regime de benefícios definidos, o valor dos benefícios prometidos é calculado com base em uma fórmula atuarial baseada no salário e tempo de serviços dos empregados. Em um regime de contribuições definidas, o valor dos benefícios é determinado pelo valor dos ativos acumulados no fundo.

4. Direitos dos Fundos de Pensão Sobre as Sociedades Gestora de Fundos de Pensão: um empregador pode contratar uma terceira parte para administrar um fundo de pensão para seus empregados. Se o empregador continua a determinar os termos do regime de pensão e mantém a responsabilidade de financiar qualquer déficit, assim como o direito de reter qualquer excesso de fundos, então refere-se ao empregador como gestor do fundo e à terceira parte como administradora do fundo. Se o acordo entre o empregador e esta terceira parte prevê que o risco e a responsabilidade por qualquer déficit recaiam sobre a terceira parte em troca do direito do administrador de reter qualquer excesso, então a terceira parte será e gestora e a administradora do fundo.

Quando o gestor e o administrador do fundo forem diferentes, então poderão surgir passivos e ativos em seus balanços para refletir os direitos e os deveres de um para com o outro.

5. Provisões para Garantias Padronizadas Ativadas: são tipos de garantias que são emitidas em grandes quantidades sob termos idênticos. Alguns exemplos desse tipo de garantia são as garantias para crédito estudantil, para crédito de exportação e para depósitos bancários. O valor do passivo é dado pelo valor presente dos pagamentos esperados para cobrir as garantias, líquido do valor que o garantidor prevê receber de volta dos devedores inadimplentes.

8.2.7. Derivativos financeiros

Derivativos financeiros são instrumentos financeiros que estão vinculados a um instrumento financeiro específico, indicador ou mercadoria, e por meio dos quais riscos financeiros específicos podem ser negociados autonomamente em mercados financeiros. Esta categoria compreende os contratos a termo ou a prazo, incluindo as permutas financeiras (swaps), e os contratos de opção. Avaliam-se pelo valor corrente de mercado ou por outros métodos de apuração do valor justo; no caso das opções, pode ser usado o valor do prêmio pago ou a pagar.

Opções de compra de ações por empregados são opções para compra de ações da companhia oferecidas aos empregados como uma forma de remuneração. Também são classificadas nesta categoria opções de compra de ações oferecidas a fornecedores de bens e serviços.

8.2.8. Outras Contas a Receber/Pagar

Esta categoria compreende os créditos comerciais e adiantamentos e outros artigos diversos que devem ser recebidos ou pagos. Incluem impostos apropriados, mas não pagos, dividendos, compras e vendas de títulos, aluguéis, salários e vencimentos, contribuições sociais, benefícios sociais e itens similares.

8.3. Patrimônio Líquido (PL)

O Patrimônio Líquido é a diferença entre o total dos ativos e o total dos passivos.

Para a maior parte das unidades de governo, o patrimônio líquido é o próprio valor econômico da unidade, pois elas normalmente não têm ações emitidas. No caso de quase-corporações, o patrimônio líquido é zero, porque assume-se

que o capital social é igual à diferença entre ativos e passivos. Se uma unidade de governo tem ações emitidas, mas que não são negociadas ou não podem ter seus valores determinados independentemente, considera-se também que o patrimônio líquido dela seja zero. Para outras corporações, patrimônio líquido é um componente de *fundos próprios*. Em estatísticas macroeconômicas, fundos próprios e patrimônio líquido têm significados específicos, que podem ser diferentes daqueles usados no contexto da contabilidade.

Fundos próprios são definidos como a diferença entre o total de ativos e o total de passivos excluindo o valor de ações emitidas. Essa definição implica que o valor de fundos próprios é igual ao patrimônio líquido mais o valor das ações emitidas.

Para o caso de quase-corporações, o capital social imputado é equivalente aos fundos próprios. Corporações públicas, quando têm suas ações negociadas ou cujos valores possam ser determinados de forma independente, normalmente têm um valor de patrimônio líquido diferente de zero, e, portanto, fundos próprios de valor diferente do capital social.

8.4. Partidas Informativas

Certas informações relevantes que não constam das estatísticas fiscais elaboradas segundo os conceitos do MEFP 2014, ou mesmo por opção do ente, devem ser indicadas como partidas informativas, também chamadas de itens de memorando.

A seção de itens de memorando foi aprimorada na última versão do MEFP, buscando uma comparação com os agregados de contas nacionais, tendo sido incluídas partidas informativas como o patrimônio líquido financeiro, vários indicadores de dívida bruta e líquida, empréstimos concessionais e transferências implícitas resultantes de empréstimos a taxas de juros concessionais, atrasos, passivos contingentes explícitos, obrigações implícitas líquidas para benefícios futuros da previdência social e créditos de cobrança duvidosa.

O Ativo e o Passivo Contingentes não são considerados no âmbito das estatísticas fiscais devido à sua natureza potencial, porém devem ser informados em partidas informativas quando há expressiva potencialidade de realização.

O valor presente dos benefícios previdenciários devidos no futuro de acordo com as regras atuais deve ser indicado como partida informativa.

Transações com ativos e passivos²⁴

9.1. Transações com ativos não financeiros

Este tópico descreve as transações que afetam os ativos não financeiros, um dos tipos de fluxos necessários para explicar a variação desta categoria de ativos entre o balanço patrimonial ao início do período contábil e o balanço patrimonial ao fim do período contábil. Essas transações podem ocorrer em decorrência de compra, alienação, troca, transferência ou uso.

9.1.1. Custos de transferência de propriedade

Custos de transferência de propriedade são os custos associados com a aquisição ou alienação de ativos não financeiros. Consistem de: taxas e comissões, fretes, impostos, custos de instalação e desinstalação, custos terminais, etc.

Os custos de transferência de propriedade de ativos fixos, objetos de valor, e de ativos não produzidos são tratados como transações na respectiva categoria de ativos não financeiros. Os de terrenos são registrados, por convenção, em melhoramentos de terrenos, um ativo fixo. E os custos de transferência de ativos não produzidos diferentes de terrenos são registrados em uma categoria separada de ativos fixos chamada transferência de ativos não produzidos diferentes de terra.

Custos de transferência de propriedade são atribuídos a quem assumir a responsabilidade pelos custos, podendo ser o comprador ou o vendedor. Estes custos devem ser eliminados como consumo de capital fixo. Juros e outros encargos financeiros relacionados à aquisição não são considerados custos de transferência de propriedade.

9.1.2. Avaliação

Aquisições e alienações de ativos fixos e de objetos de valor são avaliadas a preços de mercado (isto é, na maior parte dos casos, valor de troca mais custos de transferência de propriedade). Quando não for possível obter ou estimar os preços de mercado, pode-se usar o custo de produção.

Transações em estoques são avaliadas sem considerar os custos de transferência de propriedade ou de instalação.

O valor das transações em terra e em ativos não produzidos diferentes de terra também não incluem os custos de transferência de propriedade, que, conforme explicado na seção anterior, são registrados em contas separadas: melhorias de terrenos e custos de transferência de propriedades diferentes de terra, respectivamente.

9.1.3. Momento de Registro

As transações com ativos não financeiros são registradas quando a propriedade econômica dos ativos é transferida. Quando o momento da transferência da propriedade não é óbvio, pode-se considerar o momento do registro da transação pelos envolvidos. Em último caso, considera-se o momento da transferência da posse física ou do controle do ativo.

Quando um ativo não financeiro novo é produzido pela própria unidade institucional, a aquisição do ativo é registrada progressivamente durante o processo de produção.

²⁴ Maiores detalhes sobre transações com ativos e passivos estão disponíveis no MEFP 2014, Capítulos 8 e 9, páginas 217 a 244.

9.1.4. Consumo de Capital Fixo

Consumo de capital fixo é uma transação interna que reflete o fato de que a unidade institucional usou uma porção de seus ativos fixos em suas atividades produtivas durante o período contábil e o valor desses ativos foi reduzido de forma correspondente. Como resultado, o consumo de capital fixo, que é registrado como despesa, também é contabilizado como uma transação que reduz o valor da respectiva categoria de ativo fixo, de modo que não há impacto sobre o indicador de empréstimo / endividamento líquido.

9.1.5. Registro Líquido

A aquisição bruta de uma categoria de ativos não financeiros é calculada apenas como aquisições menos alienações, enquanto que a aquisição líquida é calculada como aquisições menos alienações menos consumo de capital fixo.

Recomenda-se que as transações com ativos não financeiros, exceto estoques, sejam apresentadas como aquisições, alienações e consumo de capital fixo.

Aquisições, uso e alienações de estoques devem ser registrados pelo valor líquido, pois os dados de aquisições e alienações, separadamente, não são economicamente relevantes.

9.1.6. Classificações das transações com ativos não financeiros

A classificação das transações com ativos não financeiros é idêntica à classificação dos ativos não financeiros descrita na seção do Balanço Patrimonial. No decorrer desta seção, serão dadas orientações adicionais a respeito do tratamento das transações com ativos não financeiros.

Quadro 18. Classificação detalhada de transações com ativos não financeiros

3	Transações líquidas com ativos e passivos
31	Aquisição líquida de ativos não financeiros
311	Ativos fixos
3111	Edifícios e estruturas
3112	Máquinas e equipamentos
3113	Outros ativos fixos
3114	Sistemas de armamento
312	Estoques
313	Objetos de valor
314	Ativos não produzidos
3141	Terra
3142	Recursos minerais e energéticos
3143	Outros ativos de origem natural
3144	Ativos não produzidos intangíveis

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

1. Ativos fixos: grandes melhorias em ativos existentes, que aumentam sua capacidade produtiva ou aumentam sua vida útil são classificadas como transações com ativos não financeiros. Já custos com manutenção e reparos de ativos fixos constituem uma despesa classificada como uso de bens e serviços.

2. Edifícios e Estruturas: nesta categoria estão incluídas não apenas a aquisição de edifícios e estruturas recém construídas, mas também todos os custos com a limpeza e preparação do terreno, bem como os custos com os aparelhos, instalações e equipamentos que sejam partes integrantes dos edifícios e estruturas.

A construção de novos monumentos públicos e grandes melhorias em monumentos públicos já existentes são

classificadas nesta categoria.

3. Máquinas e equipamentos: a determinação de quais bens devem ser classificados como máquinas e equipamentos é normalmente direta. No entanto, é preciso certa flexibilidade em relação ao registro de pequenas ferramentas ou ferramentas de mão, que podem também ser registradas como uso de bens e serviços.
4. Outros ativos fixos: destaca-se que uma novidade trazida pelo MEFP 2014 foi a mudança no tratamento das aquisições/alienações de propriedade intelectual, que antes eram consideradas despesas/receitas e agora são classificadas como transações. Além disso, a categoria foi desdobrada nas subcategorias pesquisa e desenvolvimento, exploração e avaliação de minerais, software e bases de dados e entretenimento, literário e artístico.
5. Sistemas de armamento: Inclui as aquisições e alienações de veículos e outros equipamentos como navios de guerra, submarinos, aeronaves militares, tanques, lançadores de mísseis, etc. As aquisições de itens de uso único, como munições, mísseis e bombas são classificadas como transações com estoques militares. No entanto, alguns itens de uso único com grande capacidade destrutiva podem ser considerados como ativos fixos.
6. Estoques: transações em estoques podem se dar entre unidades institucionais, porém mais frequentemente as transações registradas são transações internas.
7. Objetos de valor: Aquisições são registradas pelo preço pago mais os custos da transferência de propriedade pagos pelo adquirente. Alienações, por sua vez, são registradas pelo preço de venda menos os custos da transferência de propriedade pagos pelo vendedor.
8. Ativos não produzidos: Transações que implicam a mudança de propriedade de ativos não produzidos devem ser registradas da mesma forma que transações em ativos fixos.

9.2. Transações com ativos financeiros e passivos

Este tópico descreve as transações que afetam os ativos e passivos financeiros de distintas maneiras e que devem ser consideradas para explicar a coerência entre as variações dos fluxos e estoques. Essas transações podem ocorrer em decorrência de compra, troca, pagamento ou transferência.

9.2.1. Avaliação

O valor de aquisição ou alienação de um ativo ou passivo financeiro é o seu valor de troca. Não se incluem entre as transações com ativos e passivos financeiros os encargos de serviços, honorários, comissões e pagamentos similares, nem os impostos incidentes sobre essas transações.

9.2.2. Momento de registro

As transações com ativos e passivos financeiros são registradas quando a propriedade dos ativos é transferida, quando o ativo é criado ou liquidado ou quando é feito o acréscimo ou a redução no valor do instrumento financeiro.

9.2.3. Registro líquido e consolidação de fluxos

As transações com ativos e passivos financeiros são apresentadas como a aquisição líquida de cada categoria de ativo financeiro e o incorrimento líquido de cada categoria de passivo. Ou seja, apresenta-se somente a variação líquida no acervo de cada tipo de ativo, e não as aquisições e alienações brutas, como é o caso da maioria dos ativos não

financeiros. As transações com ativos financeiros são eliminadas quando as duas partes da transação são unidades em consolidação.

9.2.4. Atrasos

Alguns tipos de ativos e passivos financeiros, sobretudo títulos, empréstimos, derivativos financeiros e outras contas a receber/pagar, vencem em uma data ou em uma série de datas previstas, quando o devedor é obrigado a fazer ao credor os pagamentos determinados. Se os pagamentos não são feitos conforme previsto, então os pagamentos são considerados em atraso. Para que haja informação sobre esse tipo de financiamento implícito, quando um pagamento previsto não é efetuado, ele deve ser tratado como se tivesse sido feito e depois substituído por um passivo novo, normalmente de curto prazo, e cada categoria da classificação de instrumentos financeiros deve ser subclassificada para demonstrar as transações que levam a novos atrasos. O valor total em atraso deve ser registrado como partida informativa no balanço.

9.2.5. Classificação das transações com ativos e passivos financeiros

A classificação das transações com ativos e passivos financeiros é idêntica à classificação descrita na seção do Balanço Patrimonial. Por este motivo essas definições não são repetidas aqui. Esta seção fornece orientação apenas para as operações para as quais a orientação geral pode não ser suficiente.

A classificação de transações com ativos e passivos financeiros baseia-se no tipo de instrumento financeiro envolvido na transação e na residência da unidade que incorreu no passivo mantido pela unidade do governo geral como ativo financeiro ou que mantém como ativo financeiro o passivo incorrido pela unidade de governo geral.

1. Ouro monetário e DES: compreende as transações que envolvem ouro monetário e Direitos Especiais de Saque. Quando transações em ativos financeiros são classificadas pela residência da contraparte, a contraparte das transações com ouro monetário será sempre externa, pois ouro monetário só existe como parte de reservas internacionais e transações com este ativo só podem se dar entre duas autoridades monetárias ou entre uma autoridade monetária e uma organização financeira internacional. Direitos Especiais de Saque são utilizados exclusivamente por participantes do Departamento de Direitos Especiais de Saque do FMI e outros usuários autorizados.

3. Moeda e depósitos: esta classe compreende as transações que envolvem moeda e depósitos. A aquisição líquida de moeda e depósitos é igual ao saldo mantido no final do período contábil menos o saldo mantido no início do período, ajustado por quaisquer divisas que tenham sido perdidas, roubadas ou destruídas.

4. Títulos, exceto ações: nesta categoria merecem especial atenção os bônus descontados porque a diferença entre o preço de emissão descontado de tal bônus e seu preço no vencimento é tratado como juros acumulados durante a vida do bônus. Para o titular do bônus, uma transação que registre o recebimento de receita de juros e seu reinvestimento na aquisição de uma quantidade adicional do bônus deve ser construída em cada período contábil. O emitente do bônus registra o acúmulo de despesa de juros e um aumento em sua responsabilidade por bônus. Para valores mobiliários que não sejam ações emitidas com ágio, a diferença entre o preço de emissão e o preço no vencimento é tratada como juros negativos.

Quadro 19. Classificação detalhada de transações com ativos financeiros e passivos

3	Transações líquidas com ativos e passivos
32	Aquisição líquida de ativos financeiros
321	Domésticos
3212	Moedas e depósitos
3213	Títulos, exceto ações
3214	Empréstimos
3215	Ações e outras participações
3216	Seguros, pensões e sistemas de garantias padronizadas
3217	Derivativos financeiros
3218	Outras contas a receber
322	Externos
3221	Ouro monetário e DES (direitos especiais de saque)
3222	Moedas e depósitos
3223	Títulos, exceto ações
3224	Empréstimos
3225	Ações e outras participações
3226	Seguros, pensões e sistemas de garantias padronizadas
3227	Derivativos financeiros
3228	Outras contas a receber
33	Passivos
331	Domésticos
3312	Moedas e depósitos
3313	Títulos, exceto ações
3314	Empréstimos
3315	Ações e outras participações
3316	Seguros, pensões e sistemas de garantias padronizadas
3317	Derivativos financeiros
3318	Outras contas a pagar
332	Externos
3321	DES (direitos especiais de saque)
3322	Moedas e depósitos
3323	Títulos, exceto ações
3324	Empréstimos
3325	Ações e outras participações
3326	Seguros, pensões e sistemas de garantias padronizadas
3327	Derivativos financeiros
3328	Outras contas a pagar

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

5. Empréstimos: os termos de um contrato de empréstimo frequentemente requerem pagamentos periódicos que saldem todas as despesas de juros apropriadas desde o pagamento periódico anterior e reembolsem uma parcela do montante original emprestado. Entre os pagamentos, os juros são apropriados e acrescentados continuamente ao principal. Na prática, os pagamentos periódicos são geralmente divididos em duas transações, uma igual ao montante dos juros incorridos desde o pagamento anterior e a outra um reembolso do principal original.

6. Ações e outras participações: esta classe compreende as transações como a compra e venda de ações em bolsa de valores e o pagamento/recebimento de participação em corporações.

Transferências regulares de unidades de governo para corporações ou quase-corporações são registradas como subsídios (251), e transferência irregulares feitas para cobrir perdas acumuladas ou perdas excepcionais são tratadas como transferência de capital, em outras despesas diversas de capital (2822).

Se uma unidade de governo faz uma transferência a uma corporação para financiar a aquisição de ativos não-financeiros, também se registra um aumento de ações e outras participações, a menos que não haja uma expectativa real de retorno sobre o investimento, caso em que a transferência é registrada como outras despesas diversas de capital (2822).

7. Seguros, pensões e sistemas de garantias padronizadas: Esta classe compreende as transações com sistemas de seguros, pensões e

garantias padronizadas. A categoria inclui: reservas técnicas de seguros não vida; direitos associados a seguro de vida e anuidades; direitos de pensão; direitos dos fundos de pensão sobre as sociedades gestoras de fundos de pensão e provisões para garantias padronizadas ativas.

8. Derivativos Financeiros: há duas grandes classes de derivativos financeiros: contratos a termo e contratos de opção. Inicialmente, um contrato a termo tem valor zero e nenhuma transação é registrada. Contratos a termo são liquidados tipicamente com pagamentos em espécie ou com o fornecimento de algum outro instrumento financeiro ao invés da entrega direta do instrumento subjacente. Qualquer liquidação desse tipo é registrada como uma transação em derivativos financeiros. Se o contrato é liquidado com a entrega do item subjacente, então uma transação no item subjacente é registrada ao preço de mercado no momento da liquidação, e qualquer diferença entre o preço contratual e o preço de mercado é uma transação em derivativos financeiros. Contratos a termo também podem ser negociados antes da liquidação, sendo que nesse caso registra-se uma transação em derivativos financeiros.

O comprador de uma opção paga um ágio ao vendedor pelo compromisso desse último de vender ou comprar uma quantia específica do item subjacente à ordem do comprador. O pagamento do ágio é uma transação em derivativos financeiros na qual o comprador adquire um ativo e o vendedor incorre um passivo.

9. Outras contas a receber / pagar: compreende as transações que envolvem contas diversas como impostos, dividendos, compra e venda de títulos, aluguéis, salários e vencimentos, contribuições sociais e transações semelhantes apropriadas, mas não pagas.

Esta categoria compreende os fluxos não classificados como transações e que resultam em alteração do ativo, do passivo e do patrimônio líquido, subdividindo-se em ganhos e perdas por detenção e outras variações de volume ativas e passivas.

A maioria dos outros fluxos econômicos pode variar o ativo e o passivo e também o patrimônio líquido, mas há outros fluxos que alteram, no mesmo valor e de forma oposta, o passivo e o ativo e dessa forma não afetam o patrimônio líquido.

Quadro 20. Classificação de outros fluxos econômicos (versão resumida)

	Ganhos e perdas por detenção	Outras variações de volume	Total de outros fluxos econômicos
Variações no patrimônio líquido devido a outros fluxos econômicos	4	5	9
Ativos não financeiros	41	51	91
Ativos fixos	411	511	911
Estoques	412	512	912
Objetos de valor	413	513	913
Ativos não produzidos	414	514	914
Ativos financeiros	42	52	92
Domésticos	421	521	921
Externos	422	522	922
Passivos	43	53	93
Domésticos	431	531	931
Externos	432	532	932

Fonte: Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014

A variação do saldo do patrimônio líquido resultante dos ganhos e perdas por detenção ou outras variações de volume é definido como a soma dos ganhos de detenção ou variações de volume positivos ou negativos sobre todos os ativos e passivos.

A classificação dos outros fluxos econômicos é idêntica à classificação descrita na seção do Balanço Patrimonial, obedecendo o mesmo critério de

desagregação das contas. Por este motivo apresenta-se uma versão resumida da classificação no quadro ao lado.

10.1. Ganhos e perdas por detenção

Esta categoria compreende as variações do valor monetário de um ativo ou passivo decorrentes de alterações de preço, na ausência de alteração qualitativa e quantitativa do ativo ou passivo no período. Abrange, por exemplo, os ativos e passivos expressos em moeda estrangeira, cuja alteração de preço decorre da variação cambial.

Não importa se um ativo é adquirido durante o período e mantido até o final do período, realizado no início do período e comercializado durante o período, ou adquiridos e alienados dentro do mesmo período. Em cada caso, pode ocorrer um ganho de detenção que deve ser registrado entre a data do balanço de abertura (ou no momento da aquisição) e fechamento do balanço.

Os ganhos e perdas por detenção podem ser realizados ou não. É considerado realizado quando o ativo em questão é vendido, resgatado, usado ou de outra forma destinado. É considerado não realizado quando o ativo ainda tem proprietário.

²⁵ Maiores detalhes sobre outros fluxos econômicos estão disponíveis no MEFP 2014, Capítulos 10, páginas 245 a 260.

O cálculo exato de ganhos ou perdas por detenção requer que registros sejam mantidos de todas as transações e outras alterações do volume dos ativos mais o preço de cada ativo no momento da abertura e encerramento dos balancetes, de cada transação, e de cada outra alteração no volume de um ativo. Na prática, é improvável que todos os dados exigidos estejam disponíveis, exigindo assim que técnicas alternativas de estimação sejam aplicadas onde existem menos informações.

10.2. Outras variações de volume

Esta categoria abrange três categorias de fatos econômicos: a) eventos envolvendo o reconhecimento ou desaparecimento de ativos econômicos; b) todas as outras variações de quantidade ou qualidade de ativos existentes; e c) mudanças na classificação de ativos. Muitas das outras variações de volume ocorrem em momentos específicos e devem ser registradas quando da ocorrência do evento. Algumas delas, porém, ocorrem continuamente ou em intervalos frequentes, tais como o esgotamento de ativos do subsolo, danos ambientais a ativos ou expiração de patentes.

10.2.1. Reconhecimento e desaparecimento de ativos econômicos

Vários eventos podem exigir o reconhecimento de um ativo não produzido de origem natural. Por exemplo: uma jazida de minerais no subsolo pode se tornar economicamente explorável em decorrência de progressos tecnológicos ou variações de preços relativos; o desenvolvimento econômico geral em áreas próximas pode transformar terras, passando de um estado selvagem ou de abandono para um estado no qual possam ser exercidos os direitos de propriedade e as terras possam ser destinadas a uso econômico; o acesso melhorado ou variações de preços relativos podem tornar viável a extração de madeira em grande escala ou, a pesca comercial; um desvio relevante de águas subterrâneas pode deslocar o lençol aquífero para dentro dos limites do ativo.

Para um recurso ser considerado um ativo econômico, deve-se exercer o direito de propriedade sobre ele e este deve ser capaz de proporcionar benefícios econômicos. Se um recurso que se sabe que existe, mas não está classificado como um ativo econômico e torna-se um ativo econômico devido a uma mudança de preços relativos, tecnologia ou algum outro evento, deve-se registrar uma outra variação de volume reconhecendo o valor do ativo e adicioná-lo ao balanço. Por outro lado, um ativo econômico pode ser removido do balanço porque já não é capaz de fornecer benefícios econômicos ou porque o proprietário não está mais disposto ou capaz de exercer o direito de propriedade sobre o ativo.

Quando um governo concede proteção de patente a uma invenção, o valor da invenção é registrado como ativo econômico. Se uma unidade produtiva é vendida a um preço superior ao seu patrimônio líquido (sendo que no caso de uma corporação pública o patrimônio líquido abrange o valor das ações e outras participações), o excesso do preço de compra sobre o patrimônio líquido é um ativo econômico.

10.2.2. Efeitos de eventos externos sobre o valor dos ativos

Existem três principais causas de redução no valor de um ativo, ou até mesmo o seu desaparecimento, que não estão relacionadas com a natureza do bem, mas às condições prevaletentes na economia que impactam tanto o valor ou propriedade de bens. Estas são as perdas catastróficas, expropriações sem indenização, e outras variações no volume de ativos não classificadas anteriormente.

Uma perda catastrófica é a destruição parcial ou completa de um ativo em decorrência de um evento reconhecível e de grande escala, tal como terremoto de grandes dimensões, uma erupção vulcânica, um furacão ou um derramamento tóxico de grandes proporções. Uma mudança de volume é registrada para reduzir ou eliminar o valor de qualquer ativo danificado ou destruído.

Unidades do governo podem expropriar ativos de outras unidades institucionais, sem compensação integral para determinados fins que não sejam a falta de pagamento de impostos, multas ou imposições semelhantes. Tais expropriações não são transferências de capital dado que não há acordo mútuo entre as unidades envolvidas. A diferença entre o valor de mercado dos bens expropriados e a compensação prevista é registrada como outras variações de volume de ativos, sob a forma de uma expropriação sem indenização.

10.2.3. Mudanças na classificação

A composição do governo geral ou o balanço do setor público podem mudar devido a uma reclassificação de toda uma unidade institucional, a estrutura de uma unidade, ou um grupo de ativos ou passivos. A reclassificação reorganiza ativos e passivos, sem alterar o patrimônio líquido total.

ANEXOS

Mudanças metodológicas em relação ao MEFP 1986 e 2001

1.1. MEFP 1986

As principais diferenças em relação ao MEFP 1986 são resumidas a seguir.

1.1.1. Abrangência

O foco da abrangência do MEFP 2014 é o setor de Governo Geral, com base nas unidades institucionais. A abrangência do MEFP 1986 é definida sobre uma base funcional e inclui as transações relevantes de qualquer unidade que desempenhe uma função de governo. Frequentemente, unidades institucionais classificadas como corporações e que não compõem o setor de governo geral desempenham políticas públicas. No entanto, o MEFP 2014 recomenda a compilação das estatísticas fiscais do setor público, cujo objetivo é identificar as transações financeiras entre as unidades do governo geral e as corporações públicas.

1.1.2. Regime de registro de eventos econômicos

No MEFP 2014, os fluxos são registrados pelo regime de competência, ou seja, no momento em que o valor econômico é criado, transformado, trocado, transferido, ou extinto, mantendo-se o Demonstrativo de Fontes e Usos de Caixa, que permite a avaliação das restrições de liquidez dos entes. No MEFP 1986, as transações são registradas apenas pelo regime de caixa, quando se dão os fluxos de pagamento e recebimento.

1.1.3. Avaliação

A avaliação dos fluxos, assim como dos estoques de ativos, passivos e patrimônio líquido é feita a preços correntes de mercado no MEFP 2014. No MEFP 1986, a avaliação de títulos de dívida se realiza pelo valor de vencimento.

1.1.4. Balanço Patrimonial

O Balanço no MEFP 2014 inclui todo o estoque de ativos financeiros, ativos não financeiros, passivos e patrimônio líquido, enquanto que, no MEFP 1986, o passivo contém apenas certos estoques de obrigações.

1.1.5. Integração de fluxos e estoques

Os registros de transações e outros fluxos econômicos permitem a integração total de fluxos e estoques e a conciliação dos balanços de abertura e encerramento. Tal conciliação não é viável na metodologia do MEFP 1986 por não considerar o conjunto das transações ocorridas durante o exercício financeiro que expliquem o saldo dos estoques no balanço encerrado.

1.1.6. Arcabouço Analítico

O MEFP 2014 introduz na metodologia de elaboração da estatística fiscal novas partidas de resultado. Isto porque passou a considerar somente receita e despesa efetivas, que afetam o patrimônio líquido, o que também modifica o conceito das transações com os ativos não financeiros.

No MEFP 1986, consideravam-se como receita e despesa as transações financeiras com os ativos não financeiros, o que impactava o déficit e ou superávit global. No MEFP 2014, a diferença entre receitas e despesas constitui o resultado operacional líquido, ou seja, reflete a variação do patrimônio líquido resultante de transações.

As transações que envolvem aquisição ou alienação de ativos financeiros nesta nova abordagem são tratadas como transações financeiras e o empréstimo/endividamento líquido é uma partida de resultado definida como a aquisição líquida de ativos financeiros menos o incorrimento líquido de passivos resultantes de transações. No MEFP 1986, a aquisição líquida de ativos financeiros para fins de política econômica foi especificada como créditos concedidos menos amortizações e tratada como despesa para a obtenção do déficit/superávit global.

1.1.7. Resultado do Tesouro Nacional

O Resultado do Tesouro Nacional (RTN), publicado mensalmente desde 1995, foi estruturado com base no MEFP 1986. Este manual tinha como objetivo ajudar os países membros na compilação de informações estatísticas, facilitando a análise das operações dos governos e o impacto econômico de suas atividades. Uma vez que se baseiam em edições diferentes do manual, existem diferenças conceituais entre o Resultado do Tesouro Nacional e os Demonstrativos de Estatísticas de Finanças Públicas. As principais diferenças são detalhadas a seguir.

Regime de Registro de Eventos Econômicos

Nas Estatísticas de Finanças Públicas, os fluxos são registrados conforme o regime de competência, ou seja, no momento em que o valor econômico é criado, transformado, trocado, transferido ou extinto. No RTN, as transações são apuradas pelo conceito de "pagamento efetivo", que corresponde ao valor do saque efetuado na Conta Única, mediante saque de Ordem Bancária (OB). Para apuração das despesas segundo o critério mencionado, foi desenvolvida transação específica no SIAFI, denominada "DW Pagamento Efetivo", com o objetivo de classificar os valores desembolsados a débito da conta, de forma a apurar a despesa efetivamente paga, refletindo a ótica do pagamento efetivo, o que equivale ao valor do saque efetuado na Conta Única.

O regime de competência permite que outros eventos sejam registrados para além daqueles que envolvem transações monetárias. Assim, nas EFP são registrados todos os eventos econômicos que afetam os ativos, passivos, receitas e despesas. Alguns exemplos de eventos que são registrados nas EFP e que não são registrados no RTN são as doações de bens e serviços, compras a prazo, consumo de capital fixo, perda de ativos por catástrofes naturais, etc.

Definições e classificações

Alguns conceitos importantes são definidos de forma diferente, como é o caso da receita e da despesa.

Nas EFP, receita (despesa) é definida como um aumento (diminuição) no patrimônio líquido resultante de uma transação. Assim, são consideradas nesses conceitos as doações, mas não são consideradas as compras e alienações de ativos não financeiros. No RTN, receita (gasto) é definida como o conjunto de todos os recebimentos (pagamentos) não repagáveis e que não sejam doações. Nesse conceito, incluem-se as compras e alienações de ativos não financeiros.

As classificações das receitas são também substancialmente diferentes. No RTN as receitas são classificadas em tributárias, não tributárias, ou de capital, e as transferências são recebimentos classificados em uma categoria à parte das receitas. Já na EFP, a receita é subdividida em impostos, contribuições sociais, transferências, e outras receitas.

Por não serem contabilizados como receita, foi criada uma classificação própria nas EFP para a aquisição líquida de ativos não financeiros, fazendo um paralelo com a classificação trazida pelo Sistema de Contas Nacionais - SNA 2008, que é baseada no tipo de ativo envolvido na transação e inclui a conta consumo de capital fixo.

Indicadores

No RTN, o arcabouço analítico é focado em apenas um indicador, o superávit/déficit primário, apesar de permitir a formulação de outros indicadores. Nas EFP foram introduzidos vários novos indicadores, como por exemplo o resultado operacional líquido, empréstimo/endividamento líquido, patrimônio líquido e sua variação, patrimônio líquido financeiro e sua variação, dentre outros.

Harmonização com outros sistemas estatísticos

O GFSM 2014 foi harmonizado com outros sistemas internacionais de estatísticas macroeconômicas. Isso quer dizer que os conceitos básicos, as definições e as convenções são, tanto quanto possível, os mesmo que os utilizados no SNA 2008, na sexta edição do Manual de Balanço de Pagamentos e Posição Internacional de Investimento, e no Manual de Estatísticas Monetárias e Financeira. Em contraste, o RTN segue a versão do SNA publicado em 1968, mas o nível de harmonização é bem menor, devido ao uso do regime de caixa pelo RTN.

1.1. MEFP 2001

Entre os diversos aprimoramentos trazidos pelo MEFP 2014 em relação ao MEFP 2001, podem-se destacar as seguintes:

1. Definição de instituições não lucrativas sob controle governamental;
2. Definição de indicadores para verificar se há controle das unidades de Governo sobre suas corporações;
3. Inclusão de árvore de decisão para classificação setorial de entidades públicas;
4. Inclusão de uma seção que apresenta aplicação de classificação setorial para alguns casos específicos, como fundos soberanos, agências reguladoras, quase-corporações, entre outros;
5. Maiores esclarecimentos sobre o processo de consolidação;
6. Estabelecimento de critérios para definir políticas de empréstimos por parte do Governo;
7. Esclarecimentos sobre o cálculo de consumo de capital fixo;
8. Ativos e passivos que não são negociados a mercado ou que são negociados raramente podem ser valorados por itens equivalentes no mercado;
9. Detalhamento do conjunto de indicadores fiscais disponíveis no MEFP e daqueles obtidos com a utilização de informações adicionais, em um total de cerca de 50 indicadores para análise fiscal;
10. A definição de *grants* (transferências / doações) deixa de se referir apenas a transferências voluntárias e passa a contemplar também transferências compulsórias;
11. Melhor caracterização dos critérios de caixa e competência para apuração de resultados. Adicionalmente, reforço da importância da utilização do critério “caixa” no Demonstrativo de Fontes e Usos de Caixa, com inclusão de orientação aos compiladores;

12. A descrição de “juros ” foi clarificada de modo a mostrar a relação entre EFP e Sistema de Contas Nacionais. Adicionalmente, foi sugerido que a contraparte seja identificada nas transações com juros de maneira a permitir consolidação;
13. O tratamento de “subsídios” foi clarificado, sendo ressaltado que a cobertura do conceito foi estendida de modo a incluir subsídios implícitos;
14. A valoração de ativos e passivos foi reforçada;
15. A categoria “Sistemas de armamento” (*Weapon systems*) deixa de fazer parte do conceito de “uso de bens e serviços” e passa a ser tratada como “aquisição de ativos fixos”; com classificação patrimonial específica; e
16. A categoria “Ativos não produzidos” foi detalhada para destacar “recursos naturais ”.

Indicadores de política fiscal

Para a análise macroeconômica, os indicadores de política fiscal abrangem os três principais resultados do sistema de EFP, outros resultados usados por diversas instituições (inclusive o FMI) e outros indicadores macroeconômicos importantes de fluxos e estoques. Essas variáveis podem ser aplicadas a diferentes níveis de governo, ao setor de governo geral ou ao setor público.

2.1. Principais resultados de estatísticas de finanças públicas

1. Resultado operacional líquido é igual a receita menos despesa. O resultado operacional bruto é igual a receita menos despesa distinta do consumo de capital fixo.
2. Empréstimo / endividamento líquido é igual a resultado operacional líquido menos aquisição líquida de ativos não financeiros (ou resultado operacional bruto menos aquisição líquida de ativos não financeiros, excluído também o consumo de capital fixo). O empréstimo/endividamento líquido é também igual a aquisição líquida de ativos financeiros menos aumento líquido de passivos.
3. Superávit / déficit de caixa é representado pela entrada líquida de caixa por atividades operacionais menos saída líquida de caixa por investimentos em ativos não financeiros.
4. Resultado fiscal global é o empréstimo / endividamento líquido ajustado mediante reordenamento das transações com ativos e passivos que se consideram realizadas para fins de política pública. Em particular, todos os ingressos oriundos de privatizações (inclusive vendas de ativos fixos) são incluídos como partidas financeiras, e os subsídios concedidos sob a forma de empréstimos são reconhecidos como despesa²⁶.
5. Resultado fiscal global ajustado é o resultado fiscal global (ou empréstimo / endividamento líquido) ajustado para excluir, em parte ou no todo, as receitas de doações, determinadas atividades de encaves como o setor petrolífero, e/ou transações volumosas e ocasionais, que possam distorcer a análise fiscal.
6. Resultado primário global é igual a resultado fiscal global mais despesa de juros líquida.
7. Resultado operacional primário é igual a resultado operacional líquido mais despesa de juros líquida.
8. Poupança bruta é igual a resultado operacional bruto menos transferências de capital líquidas a receber, inclusive doações de capital líquidas e impostos sobre o capital (códigos de EFP 1113 e 1135).

2.2. Outras Variáveis Macroeconômicas:

1. Carga fiscal é igual a receita tributária mais contribuições compulsórias à seguridade social (em porcentagem do PIB).
2. Gasto total é igual a despesa mais aquisição líquida de ativos não financeiros (excluídos os objetos de valor, se possível).
3. Composição do gasto total é a desagregação do gasto total de acordo com a classificação funcional.

²⁶ O resultado operacional líquido, o superávit/déficit de caixa e os outros resultados podem ser ajustados da mesma forma.

4. Gasto de consumo final do governo é estimado pela remuneração dos empregados, mais o uso de bens e serviços, mais o consumo de capital fixo, menos as vendas de bens e serviços, mais as compras para transferência direta a famílias (principalmente benefícios sociais em espécie).

5. Investimento bruto é igual a aquisição menos alienação de ativos não financeiros (excluídos os objetos de valor, se possível).

6. Riqueza e Dívida:

Posição de riqueza líquida é o patrimônio líquido, que é igual ao estoque total de ativos menos passivos.

Posição de riqueza financeira líquida é igual a estoque total de ativos financeiros menos passivos financeiros.

Posição de dívida bruta é o estoque de todos os passivos, exceto as ações e outras participações de capital e os derivativos financeiros.

7. Passivos contingentes são representados pelo estoque de garantias explícitas do governo (setor público) mais o valor presente líquido das obrigações dos planos de previdência social.

Classificação da contabilidade pública brasileira de acordo com o MEFP 2014

Abaixo seguem exemplos de classificação do plano de contas contábeis da União, Estados e Municípios, de acordo com os códigos definidos pelo MEFP 2014. Dada a extensão do plano de contas, optou-se por mostrar apenas as contas que apresentam maior montante em relação a cada código do MEFP 2014, a título de exemplificação.

3.1. Receita

3.1.1. Impostos

União

1	Receita	Conta contábil	Descrição
11	Impostos		
111	Impostos sobre renda lucros e ganhos de capital		
1111	Pagos por pessoas físicas	411120410	Impostos sobre o patrimônio e a renda - Pessoas físicas
		411120431	Impostos sobre o patrimônio e a renda - Retido nas fontes - trabalho
1112	Pagos por corporações e outras empresas	411120421	Impostos sobre o patrimônio e a renda - Pessoas jurídicas - líquida de incentivos
		412103801	Impostos sobre o patrimônio e a renda - receita do principal da contribuição sobre o lucro PJ
1113	Outros	411120432	Impostos sobre o patrimônio e a renda - Retido nas fontes - capital
		411120433	Impostos sobre o patrimônio e a renda - Retido nas fontes - remessa ao exterior
112	Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	412100200	Contribuição do salário-educação
		412103203	Adicional a contribuição previdenciária
113	Impostos sobre a propriedade		
1131	Impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária	411120101	ITR - municípios conveniados
		411120102	ITR - municípios não-conveniados
1132	Impostos incidentes sobre o patrimônio líquido		
1133	Impostos sobre espólios, herança e doações		
1135	Impostos incidentes sobre o capital		
1136	Outros impostos incidentes sobre a propriedade		
114	Impostos sobre bens e serviços		
1141	Impostos gerais sobre bens e serviços		
1142	Impostos sobre consumo	411211600	Taxa fiscal. Dos serviços de energia elétrica
		412202802	Contribuição rel.ativ.com.petróleo derivados gás natural
1143	Lucros sobre monopólios fiscais		
1144	Impostos sobre serviços específicos	412101804	Contribuição sobre receita loterias de números
		419901600	Receita part. Seguro-DPVAT-Sistema Nacional Transito
1145	Impostos sobre o uso ou a permissão de uso de bens ou realização de atividades		
1146	Outros impostos sobre bens e serviços	412200603	Receita dist audiovisuais por prestador de serviço
		413140000	Laudêmos

115 Impostos sobre o comércio e transações internacionais			
1151	Impostos alfandegários e outras tarifas de importação	411110101	Receita do principal do imposto sobre a importação
		419310501	Rec. dívida ativa imposto Importação - principal
1152	Impostos sobre exportações	411110201	Rec. do principal do imposto sobre a exportação
		411110202	Receita de parcelamentos - imposto exportação
1153	Lucros de monopólios de exportação e importação		
1154	Lucros cambiais		
1155	Impostos cambiais		
1156	Outros impostos sobre o comércio e transações internacionais	412200601	Receita remessa de rendimentos - Exploração de obras
		419900700	Receita direitos antidumping e direitos compensatórios
		419319901	Receita da dívida ativa de outros tributos
116 Outros impostos		419900600	Receita decorrente da não aplicação incentivos fiscais projetos culturais e indústria cinematográfica

Fonte: MEFP 2014 e SIAFI

Estados

1	Receita	Conta contábil	Descrição
11	Impostos		
111	Impostos sobre renda lucros e ganhos de capital		
1111	Pagos por pessoas físicas	411120430	Imposto de Renda Retido nas Fontes
1112	Pagos por corporações e outras empresas		
1113	Outros		
112	Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra		
113	Impostos sobre a propriedade		
1131	Impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária	411120200	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU
1132	Impostos incidentes sobre o patrimônio líquido		
1133	Impostos sobre espólios, herança e doações	411120700	Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Bens e Direitos - ITCD
1135	Impostos incidentes sobre o capital		
1136	Outros impostos incidentes sobre a propriedade	411120500	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA
114	Impostos sobre bens e serviços		
1141	Impostos gerais sobre bens e serviços	411130200	Imposto sobre Op. Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prest. De Serv.de Transp. Interest. e Intern. e Comunicações - ICMS
1142	Impostos sobre consumo		
1143	Lucros sobre monopólios fiscais		
1144	Impostos sobre serviços específicos	412200000	Contribuições Econômicas
1145	Impostos sobre o uso ou a permissão de uso de bens ou realização de atividades	411220000	Taxas pela Prestação de Serviços
1146	Outros impostos sobre bens e serviços		
115	Impostos sobre o comércio e transações internacionais		
1151	Impostos alfandegários e outras tarifas de importação		
1152	Impostos sobre exportações		

1153	Lucros de monopólios de exportação e importação		
1154	Lucros cambiais		
1155	Impostos cambiais		
1156	Outros impostos sobre o comércio e transações internacionais		
116	Outros impostos		

Fonte: MEFP 2014 e Execução Orçamentária dos Estados

Municípios

1	Receita	Conta contábil	Descrição
11	Impostos		
111	Impostos sobre renda lucros e ganhos de capital		
1111	Pagos por pessoas físicas	411120400	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR
1112	Pagos por corporações e outras empresas		
1113	Outros		
112	Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra		
113	Impostos sobre a propriedade		
1131	Impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária	411120200	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU
1132	Impostos incidentes sobre o patrimônio líquido		
1133	Impostos sobre espólios, herança e doações		
1135	Impostos incidentes sobre o capital	411300000	Contribuição de Melhoria
1136	Outros impostos incidentes sobre a propriedade		
114	Impostos sobre bens e serviços		
1141	Impostos gerais sobre bens e serviços	411130500	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN
1142	Impostos sobre consumo		
1143	Lucros sobre monopólios fiscais		
1144	Impostos sobre serviços específicos	412200000	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
1145	Impostos sobre o uso ou a permissão de uso de bens ou realização de atividades	411220000	Taxas pela Prestação de Serviços
1146	Outros impostos sobre bens e serviços		
115	Impostos sobre o comércio e transações internacionais		
1151	Impostos alfandegários e outras tarifas de importação		
1152	Impostos sobre exportações		
1153	Lucros de monopólios de exportação e importação		
1154	Lucros cambiais		
1155	Impostos cambiais		
1156	Outros impostos sobre o comércio e transações internacionais		
116	Outros impostos		

Fonte: MEFP 2014 e FINBRA

3.1.2. Contribuições sociais

União

1	Receita	Conta contábil	Descrição
12	Contribuições sociais		
121	Contribuições a seguridade social		
1211	Contribuições de empregados	412102907	Contr.do servidor ativo civil para regime próprio
		412103002	Contribuições do segurado - assalariado
1212	Contribuições de empregadores	412103003	Contribuição de empresas s/segurados assalariados
		412103015	Contribuição prev. dos órgãos do poder publico
1213	Contribuições de trabalhadores autônomos ou desempregados	412103001	Contribuição prev. segurado obrigatória. - Contr. Indiv.
		412103012	Contribuição previdenciária do segurado facultativo
1214	Contribuições não identificadas	412103009	Reclamatória trabalhista
		412103099	Outras contribuições previdenciárias
122	Outras contribuições sociais		
1221	Contribuições de empregados	412103101	Contribuições p/o fundo de saúde - PMDF
		419901900	Cota-parte do servidor no fundo de saúde militar
1222	Contribuições de empregadores	412103008	Seguro de acidente do trabalho
1223	Contribuições imputadas		Dados fornecidos pelo IBGE

Fonte: MEFP 2014 e SIAFI

Estados

1	Receita	Conta contábil	Descrição
12	Contribuições sociais		
121	Contribuições a seguridade social		
1211	Contribuições de empregados	412102907	Contribuição do Servidor Ativo Civil para o Regime Próprio
1212	Contribuições de empregadores	412102901	Contribuição Patronal de Servidor Ativo Civil para o Regime Próprio
1213	Contribuições de trabalhadores autônomos ou desempregados		
1214	Contribuições não identificadas		
122	Outras contribuições sociais		
1221	Contribuições de empregados	412109900	Outras Contribuições Sociais
1222	Contribuições de empregadores		
1223	Contribuições imputadas		

Fonte: MEFP 2014 e Execução Orçamentária dos Estados

Municípios

1	Receita	Conta contábil	Descrição
12	Contribuições sociais		
121	Contribuições a seguridade social		
1211	Contribuições de empregados	412102907	Contribuição do Servidor Ativo Civil para o Regime Próprio
1212	Contribuições de empregadores	412102901	Contribuição Patronal de Servidor Ativo Civil para o Regime Próprio

1213	Contribuições de trabalhadores autônomos ou desempregados		
1214	Contribuições não identificadas		
122	Outras contribuições sociais		
1221	Contribuições de empregados		
1222	Contribuições de empregadores	412102915	Contribuição Previdenciária em Regime de Parcelamento de Débitos
1223	Contribuições imputadas		

Fonte: MEFP 2014 e FINBRA

3.1.3. Transferências / Doações

União

1	Receita	Conta contábil	Descrição
13	Transferências / Doações		
131	De governos estrangeiros		
1311	Correntes		
1312	Capital		
132	De organizações internacionais		
1321	Correntes	417400000	Transferências do exterior
1322	Capital		
133	De outras unidades do governo geral		
1331	Correntes	417610000	Transferências convênios da união e entidades
		417620000	Transferências dos estados DF e suas entidades
1332	Capital	424710000	Transferências de convênios da união de s/entidades
		424730000	Transferências de convênios dos municípios e s/entidades

Fonte: MEFP 2014 e SIAFI

Estados

1	Receita	Conta contábil	Descrição
13	Transferências / Doações		
131	De governos estrangeiros		
1311	Correntes		
1312	Capital		
132	De organizações internacionais		
1321	Correntes	417400000	Transferências do Exterior
1322	Capital	424750000	Transferências de Convênios do Exterior
133	De outras unidades do governo geral		
1331	Correntes	417210101	Cota Parte do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
		417240100	Transferências de Recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB
		417213300	Transferências de Recursos do Sistema Único de Saúde - SUS – Repasses Fundo a Fundo
1332	Capital	424719900	Outras Transferências de Convênios da União

		424710500	Transferências de Convênios da União Destinadas a Programas de Infra-Estrutura em Transporte
--	--	-----------	--

Fonte: MEFP 2014 e Execução Orçamentária dos Estados

Municípios

1	Receita	Conta contábil	Descrição
13	Transferências / Doações		
131	De governos estrangeiros		
1311	Correntes		
1312	Capital		
132	De organizações internacionais		
1321	Correntes	417650000	Transferências de Convênios do Exterior
1322	Capital	424400000	Transferências do Exterior
133	De outras unidades do governo geral		
1331	Correntes	417200000	Transferências Intergovernamentais
		417620000	Transferências de Convênios dos Estados e do Distrito Federal e de Suas Entidades
		417610000	Transferências de Convênios da União e de Suas Entidades
1332	Capital	424710000	Transferências de Convênios da União e de suas Entidades
		424720000	Transferências de Convênios dos Estados e do Distrito Federal e de suas Entidades

Fonte: MEFP 2014 e FINBRA

3.1.4. Outras receitas

União

1	Receita	Conta contábil	Descrição
14	Outras receitas		
141	Rendas patrimoniais		
1411	Juros		Dados fornecidos pelo Bacen
1412	Dividendos	413220000	Dividendos
		413230000	Participações
1413	Retiradas de renda de quase-corporações		
1414	Renda patrimonial atribuída a titulares de apólice de seguro		
1415	Concessão de ativos não produzidos	413320103	Bônus assinatura contrato partilha produção
		413411230	Participação especial pela produção de petróleo
1416	Lucros reinvestidos de investimento estrangeiro direto		
142	Vendas de bens e serviços		
1421	Vendas por estabelecimentos de mercado		
1422	Taxas administrativas	416003102	Adicional sobre tarifa aeroportuária
		416003301	Tarifa uso comum e aux. navegação aérea em rota
1423	Vendas eventuais por estabelecimentos não mercantis	416001300	Serviços administrativos
		419900201	Receita de honorários de advogados
1424	Vendas imputadas de bens e serviços		

143 Multas, sanções pecuniárias e perdas		419110202	Multa e juros de mora – IRPJ
		419159901	Outras multas juros mora dívida ativa outras receitas
144 Outras transferências			
1441	Correntes	419220700	Recuperação de despesas de exercícios anteriores
		419909900	Outras receitas
1442	De capital	424740000	Transferências de convênios de instituições privadas
		425900000	Outras receitas
145 Prêmios, taxas e direitos relativos a seguros e esquemas padronizados de garantia			

Fonte: MEFP 2014 e SIAFI

Estados

1	Receita	Conta contábil	Descrição
14	Outras receitas		
141	Rendas patrimoniais		
1411	Juros		Dados fornecidos pelo Bacen
1412	Dividendos	413220000	Dividendos
1413	Retiradas de renda de quase-corporações		
1414	Renda patrimonial atribuída a titulares de apólice de seguro		
1415	Concessão de ativos não produzidos	413300000	Receitas de Concessões e Permissões
1416	Lucros reinvestidos de investimento estrangeiro direto		
142	Vendas de bens e serviços		
1421	Vendas por estabelecimentos de mercado		
1422	Taxas administrativas		
1423	Vendas eventuais por estabelecimentos não mercantis	416009900	Demais Receitas de Serviços
		416000300	Serviços de Transporte
1424	Vendas imputadas de bens e serviços		
143	Multas, sanções pecuniárias e perdas	419190000	Multas de Outras Origens
144	Outras transferências		
1441	Correntes	419900000	Receitas Diversas
		419200000	Indenizações e Restituições
1442	De capital	425000000	Outras Receitas de Capital
		424300000	Transferências de Instituições Privadas
145	Prêmios, taxas e direitos relativos a seguros e esquemas padronizados de garantia		

Fonte: MEFP 2014 e Execução Orçamentária dos Estados

Municípios

1	Receita	Conta contábil	Descrição
14	Outras receitas		
141	Rendas patrimoniais		
1411	Juros		Dados fornecidos pelo Bacen
1412	Dividendos	413220000	Dividendos
1413	Retiradas de renda de quase-corporações		

1414	Renda patrimonial atribuída a titulares de apólice de seguro		
1415	Concessão de ativos não produzidos	413300000	Receitas de Concessões e Permissões
1416	Lucros reinvestidos de investimento estrangeiro direto		
142 Vendas de bens e serviços			
1421	Vendas por estabelecimentos de mercado		
1422	Taxas administrativas		
1423	Vendas eventuais por estabelecimentos não mercantis	1600XXXX	Demais receitas de serviços
		416002600	Serviços de Fornecimento de Água
1424	Vendas imputadas de bens e serviços		
143 Multas, sanções pecuniárias e perdas		419190000	Multas de Outras Origens
144 Outras transferências			
1441	Correntes	419900000	Receitas Diversas
		419200000	Indenizações e Restituições
1442	De capital	425000000	Outras Receitas de Capital
		424300000	Transferências de Instituições Privadas
145 Prêmios, taxas e direitos relativos a seguros e esquemas padronizados de garantia			

Fonte: MEFP 2014 e FINBRA

3.2. Despesa

3.2.1. Remuneração de empregados

União

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
21	Remuneração de empregados		
211	Salários e vencimentos		
2111	Em dinheiro	331901101	Vencimentos e salários
		331901131	Gratificação por exercício de cargo efetivo
2112	Em espécie	333903940	Programa de alimentação do trabalhador
212	Contribuições sociais		
2121	Contribuições sociais efetivas	331911303	Contribuição patronal para o RPPS
		331901301	FGTS
2122	Contribuições sociais imputadas		

Fonte: MEFP 2014 e SIAFI

Estados

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
21	Remuneração de empregados		
211	Salários e vencimentos		
2111	Em dinheiro	331901100	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
		331901200	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar

2112	Em espécie		
212	Contribuições sociais		
2121	Contribuições sociais efetivas	331911399	Outras Obrigações Patronais Intraorçamentária
		331911303	Contribuição Patronal para o RPPS Intraorçamentária
2122	Contribuições sociais imputadas		

Fonte: MEFP 2014 e Execução Orçamentária dos Estados

Municípios

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
21	Remuneração de empregados		
211	Salários e vencimentos		
2111	Em dinheiro	331901100	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil.
		331900400	Contratação por Tempo Determinado
2112	Em espécie		
212	Contribuições sociais		
2121	Contribuições sociais efetivas	331901300	Obrigações Patronais
		331910000	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
2122	Contribuições sociais imputadas		

Fonte: MEFP 2014 e FINBRA

3.2.2. Uso de bens e serviços

União

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
22	Uso de bens e serviços	333903009	Material farmacológico
		333903950	Serviço médico-hospitalar, odontológico e laboratoriais

Fonte: MEFP 2014 e SIAFI

Estados

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
22	Uso de bens e serviços	333903900	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
		333903000	Material de Consumo

Fonte: MEFP 2014 e Execução Orçamentária dos Estados

Municípios

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
22	Uso de bens e serviços	333903900	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
		333903000	Material de Consumo

Fonte: MEFP 2014 e FINBRA

3.2.3. Consumo de capital fixo

Dados fornecidos pelo IBGE.

3.2.4. Juros

Dados fornecidos pelo Bacen.

3.2.5. Subsídios

União

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
25	Subsídios		
251	A corporações públicas		
252	A empresas privadas	333904513	Aquisições do governo federal
		333904520	Programa de farmácia popular do brasil
253	A outros setores		

Fonte: MEFP 2014 e SIAFI

Estados

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
25	Subsídios		
251	A corporações públicas		
252	A empresas privadas	333600000	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
		333904500	Equalização de Preços e Taxas
253	A outros setores		

Fonte: MEFP 2014 e Execução Orçamentária dos Estados

Municípios

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
25	Subsídios		
251	A corporações públicas		
252	A empresas privadas	333600000	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
		333904500	Subvenções Econômicas

253	A outros setores		
-----	------------------	--	--

Fonte: MEFP 2014 e FINBRA

3.2.6. Transferências / Doações

União

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
26	Transferências / doações		
261	De governos estrangeiros		
2611	Correntes		
2612	Capital		
262	De organizações internacionais		
2621	Correntes	333804112	Sistema das nações unidas
		333804123	OPAS - organização pan-americana da saúde
2622	Capital	344805220	OMM - organização mundial meteorológica
		344805223	OPAS - organização pan-americana da saúde
263	De outras unidades do governo geral		
2631	Correntes	333408123	A municípios do estado de Minas Gerais
		333408145	A municípios do estado de São Paulo
2632	Capital	344404223	A municípios do estado de Minas Gerais
		344404245	A municípios do estado de São Paulo

Fonte: MEFP 2014 e SIAFI

Estados

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
26	Transferências / doações		
261	De governos estrangeiros		
2611	Correntes		
2612	Capital		
262	De organizações internacionais		
2621	Correntes	333800000	Transferências ao Exterior
2622	Capital	344800000	Transferências ao Exterior
263	De outras unidades do governo geral		
2631	Correntes	333400000	Transferências a Municípios
		333200000	Transferências à União
2632	Capital	344400000	Transferências a Municípios
		344200000	Transferências à União

Fonte: MEFP 2014 e Execução Orçamentária dos Estados

Municípios

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
26	Transferências / doações		
261	De governos estrangeiros		
2611	Correntes		
2612	Capital		
262	De organizações internacionais		
2621	Correntes		
2622	Capital		
263	De outras unidades do governo geral		
2631	Correntes		
2632	Capital		

Fonte: MEFP 2014 e FINBRA

3.2.7. Benefícios sociais

União

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
27	Benefícios sociais		
271	Benefícios de seguridade social	333905404	Aposentadoria por tempo de contribuição
		333905601	Pensão por morte - RGPS área urbana
272	Benefícios de assistência social	333900601	Benefício ao deficiente
		333904801	Auxílio a pessoas físicas
273	Benefícios sociais do empregador	331900101	Proventos - pessoal civil
		331900301	Pensões civis

Fonte: MEFP 2014 e SIAFI

Estados

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
27	Benefícios sociais		
271	Benefícios de seguridade social		
272	Benefícios de assistência social	333904800	Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
		333900800	Outros Benefícios Assistenciais
273	Benefícios sociais do empregador	331900100	Aposentadorias e Reformas
		331900300	Pensões

Fonte: MEFP 2014 e Execução Orçamentária dos Estados

Municípios

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
27	Benefícios sociais		
271	Benefícios de seguridade social		
272	Benefícios de assistência social	333904800	Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
		333900800	Outros Benefícios Assistenciais
273	Benefícios sociais do empregador	331900100	Aposentadorias e Reformas
		333900100	Aposentadorias e Reformas

Fonte: MEFP 2014 e FINBRA

3.2.8. Outras despesas

União

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
28	Outras despesas		
281	Despesas patrimoniais, exceto juros		
2811	Dividendos		
2812	Retiradas de renda de quase-corporações		
2813	Despesas patrimoniais, decorrentes de apólices de seguro		
2814	Aluguel de ativo não produzido		
2815	Lucros de investimento direto estrangeiro reinvestido		
282	Outras despesas diversas		
2821	Correntes	333504101	Inst.de caráter assistencial, cultural e educacional
		333909301	Indenizações
2822	Capital	333904522	Programa Minha Casa, Minha Vida-PMCMV
		345906610	Financiamento habitacional – Minhas Casa, Minha Vida
283	Prêmios, taxas e direitos relativos a seguros e esquemas padronizados de garantia		

Fonte: MEFP 2014 e SIAFI

Estados

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
28	Outras despesas		
281	Despesas patrimoniais, exceto juros		
2811	Dividendos		
2812	Retiradas de renda de quase-corporações		
2813	Despesas patrimoniais, decorrentes de apólices de seguro		
2814	Aluguel de ativo não produzido		
2815	Lucros de investimento direto estrangeiro reinvestido		

282	Outras despesas diversas		
2821	Correntes	333500000	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
		333909300	Indenizações e Restituições
2822	Capital	344500000	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
		344990000	A definir
283	Prêmios, taxas e direitos relativos a seguros e esquemas padronizados de garantia		

Fonte: MEFP 2014 e Execução Orçamentária dos Estados

Municípios

2	Despesa	Conta contábil	Descrição
28	Outras despesas		
281	Despesas patrimoniais, exceto juros		
2811	Dividendos		
2812	Retiradas de renda de quase-corporações		
2813	Despesas patrimoniais, decorrentes de apólices de seguro		
2814	Aluguel de ativo não produzido		
2815	Lucros de investimento direto estrangeiro reinvestido		
282	Outras despesas diversas		
2821	Correntes	333500000	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
		333909200	Despesas de Exercícios Anteriores
2822	Capital	344500000	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
		345600000	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
283	Prêmios, taxas e direitos relativos a seguros e esquemas padronizados de garantia		

Fonte: MEFP 2014 e FINBRA

3.3. Aquisição líquida de ativos não financeiros

União

3	Transação com ativos não financeiros	Conta contábil	Descrição
31	Aquisição líquida de ativos não financeiros		
311	Ativos fixos		
3111	Edifícios e estruturas	344905191	Obras em andamento
		422250000	Alienação de imóveis urbanos
3112	Máquinas e equipamentos	344905240	Maquinas e equipamentos agrícolas e rodoviários
		422150000	Alienação de veículos
3113	Outros ativos fixos	344905235	Equipamentos de processamento de dados
		344903993	Aquisição de software
3114	Sistemas de armamento	344905214	Armamentos
		344905253	Carros de combate

312	Estoques	344903032	Suprimento de aviação
		422120102	Alienação de estoques estratégicos - PGPM
313	Objetos de valor	344905218	Coleções e materiais bibliográficos
		344905244	Obras de arte e peças para exposição
314 Ativos não produzidos			
3141	Terra	344906103	Terrenos
		422210000	Alienação imóveis rurais p/ colon. e reforma agraria
3142	Recursos minerais e energéticos		
3143	Outros ativos de origem natural		
3144	Ativos não produzidos intangíveis	413310201	Receita de outorga dos serv. Telecomunicação

Fonte: MEFP 2014 e SIAFI

Estados

3	Transação com ativos não financeiros	Conta contábil	Descrição
31	Aquisição líquida de ativos não financeiros		
311	Ativos fixos		
3111	Edifícios e estruturas	3449051XX	Demais Obras e Instalações
3112	Máquinas e equipamentos	344905200	Equipamentos e Material Permanente
3113	Outros ativos fixos		
3114	Sistemas de armamento		
312	Estoques	345906200	Aquisição de Produtos para Revenda
313	Objetos de valor		
314	Ativos não produzidos		
3141	Terra		
3142	Recursos minerais e energéticos		
3143	Outros ativos de origem natural		
3144	Ativos não produzidos intangíveis		

Fonte: MEFP 2014 e Execução Orçamentária dos Estados

Municípios

3	Transação com ativos não financeiros	Conta contábil	Descrição
31	Aquisição líquida de ativos não financeiros		
311	Ativos fixos		
3111	Edifícios e estruturas	344905100	Obras e Instalações
3112	Máquinas e equipamentos	344905200	Equipamentos e Material Permanente
3113	Outros ativos fixos		
3114	Sistemas de armamento		
312	Estoques	345906200	Aquisição de Produtos para Revenda
313	Objetos de valor		

314	Ativos não produzidos		
3141	Terra		
3142	Recursos minerais e energéticos		
3143	Outros ativos de origem natural		
3144	Ativos não produzidos intangíveis		

Cobertura institucional do Governo Central

4.1. Poder Executivo Federal

Órgão Superior	Principais órgãos ²⁷ que compõem cada Órgão Superior
Advocacia Geral da União	Advocacia Geral da União
Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	Comissão Executiva do Plano da Lavoura Cacaueira
	Companhia Nacional de Abastecimento
	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
	Fundo de Defesa da Economia Cafeeira
	Instituto Nacional de Meteorologia
	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
	Secretaria de Defesa Agropecuária
	Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação
Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação	Agência Espacial Brasileira
	Centro Nacional de Tecnologia Eletrônica Avançada S.A
	Comissão Nacional de Energia Nuclear
	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
	Indústrias Nucleares Brasileiras
	Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais
	Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação
	Nuclebrás Equipamentos Pesados
Ministério da Cultura	Agência Nacional do Cinema (ANCINE)
	Fundação Biblioteca Nacional (FBN)
	Fundação Casa de Rui Barbosa (FCRB)
	Fundação Cultural Palmares (FCP)
	Fundação Nacional de Artes (FUNARTE)
	Instituto Brasileiro de Museus (IBRAM)
	Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (IPHAN)
	Ministério da Cultura
Ministério da Defesa	Comando da Aeronáutica
	Comando da Marinha
	Comando do Exército
	Fundo de Administração do HFA
	Ministério da Defesa
Ministério da Educação	Centros Federais de Educação Tecnológica
	Colégio Pedro II
	Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares
	Escolas Agrotécnicas Federais
	Fundação Joaquim Nabuco
	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
	Hospital de Clínicas de Porto Alegre
	Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia
	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

²⁷ Órgão da Unidade Gestora Executora: órgão ao qual a unidade gestora e executora do lançamento contábil pertence. Destaca-se que esta relação não é exaustiva.

Órgão Superior	Principais órgãos que compõem cada Órgão Superior
Ministério da Educação	Ministério da Educação Universidades Federais
Ministério da Fazenda ²⁸	Comissão de Valores Mobiliários Escola de Administração Fazendária Ministério da Fazenda Superintendência de Seguros Privados
Ministério da Integração Nacional	Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba Departamento Nacional de Obras Contra as Secas Ministério da Integração Nacional Superintendência do Desenvolvimento do Centro-Oeste Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
Ministério da Justiça	Conselho Administrativo de Defesa Econômica Departamento de Polícia Federal Departamento de Polícia Rodoviária Federal Departamento Penitenciário Nacional Fundação Nacional do Índio Conselho Nacional de Políticas sobre Drogas Conselho Nacional de Segurança Pública Ministério da Justiça
Ministério da Pesca e Aquicultura	Ministério da Pesca e Aquicultura
Ministério da Previdência Social	Instituto Nacional do Seguro Social – INSS Ministério da Previdência Social Superintendência de Previdência Complementar (PREVIC)
Ministério da Saúde	Agência Nacional de Saúde Suplementar Agência Nacional de Vigilância Sanitária Fundação Nacional de Saúde Fundação Oswaldo Cruz Ministério da Saúde
Ministério das Cidades	Companhia Brasileira de Transporte Urbano (CBTU) Companhia de Trens Urbanos de Porto Alegre (Trensurb) Ministério das Cidades
Ministério das Comunicações	Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) Ministério das Comunicações
Ministério das Relações Exteriores	Fundação Alexandre Gusmão Ministério das Relações Exteriores
Ministério de Minas e Energia	Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM) Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM) Empresa de Pesquisa Energética (EPE) Ministério de Minas e Energia

²⁸ Não inclui o Banco Central do Brasil.

Órgão Superior	Principais órgãos que compõem cada Órgão Superior
Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior	Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (INMETRO)
	Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI)
	Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior
	Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA)
Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome	Conselho Nacional de Assistência Social
	Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome
Ministério do Desenvolvimento Agrário	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA)
	Ministério do Desenvolvimento Agrário
Ministério do Esporte	Ministério do Esporte
Ministério do Meio Ambiente	Agência Nacional de Águas (ANA)
	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA)
	Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (ICMBIO)
	Instituto de Pesquisas Jardim Botânico do Rio de Janeiro (JBRJ)
	Ministério do Meio Ambiente
	Serviço Florestal Brasileiro (SFB)
Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão	Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)
	Fundação Escola Nacional de Administração Pública (ENAP)
	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
Ministério do Trabalho e Emprego	Fundação Jorge Duprat Figueiredo de Segurança e Medicina do Trabalho (Fundacentro)
	Ministério do Trabalho e Emprego
Ministério do Turismo	Instituto Brasileiro de Turismo (Embratur)
	Ministério do Turismo
Ministério dos Transportes	Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT)
	Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT)
	Empresa de Planejamento e Logística S.A. (EPL)
	Ministério dos Transportes
	VALEC Engenharia, Construções e Ferrovias S.A.
Ministério Público da União	Ministério Público da União
	Ministério Público Federal
	Ministério Público do Trabalho
Presidência da República	Advocacia-Geral da União
	Casa Civil
	Controladoria Geral da União
	Gabinete de Segurança Institucional
	Secretaria da Micro e Pequena Empresa
	Secretaria de Assuntos Estratégicos
	Secretaria de Aviação Civil
	Secretaria de Comunicação Social
	Secretaria de Direitos Humanos
	Secretaria de Políticas de Promoção da Igualdade Racial
	Secretaria de Políticas para as Mulheres
	Secretaria de Portos
	Secretaria de Relações Institucionais

Fonte: SIAFI e portais institucionais

4.2. Poder Judiciário

Órgão Superior	Principais órgãos que compõem cada Órgão Superior
Conselho Nacional de Justiça	Conselho Nacional de Justiça
Justiça do Trabalho	Justiça do Trabalho
Justiça Eleitoral	Justiça Eleitoral
Justiça Federal	Justiça Federal
	Tribunal Regional Federal - 1a Região
	Tribunal Regional Federal - 2a Região
	Tribunal Regional Federal - 3a Região
	Tribunal Regional Federal - 4a Região
Tribunal Regional Federal - 5a Região	
Justiça Militar	Justiça Militar
Superior Tribunal de Justiça	Superior Tribunal de Justiça
Superior Tribunal Federal	Superior Tribunal Federal

Fonte: SIAFI e portais institucionais

4.3. Poder Legislativo

Órgão Superior	Principais órgãos que compõem cada Órgão Superior
Câmara dos Deputados	Câmara dos Deputados
Senado Federal	Senado Federal
Tribunal de Contas da União	Tribunal de Contas da União

Fonte: SIAFI e portais institucionais