

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

PARTE VI – PERGUNTAS E RESPOSTAS

Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios

Válido para o exercício de 2011

Portaria STN nº 664, de 30 de novembro de 2010

3ª edição

Brasília
2010

06.00.00

Perguntas e Respostas

MINISTRO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Machado

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

SECRETÁRIO-ADJUNTO DO TESOURO NACIONAL
André Luiz Barreto de Paiva Filho

SUBSECRETÁRIOS
Lísio Fábio de Brasil Camargo
Marcus Pereira Aucélio
Paulo Fontoura Valle
Eduardo Coutinho Guerra
Cléber Ubiratan de Oliveira

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

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

EQUIPE TÉCNICA
Aldemir Nunes da Cunha
Antonio Firmino da Silva Neto
Bento Rodrigo Pereira Monteiro
Bruno Ramos Mangualde
Flávia Ferreira de Moura
Henrique Ferreira Souza Carneiro
Janyluce Rezende Gama

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

Índice

06.00.00 PARTE 6 – PERGUNTAS E RESPOSTAS.....	2
---	---

1 – Como distinguir a descentralização de créditos orçamentários das despesas intra-orçamentárias?

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

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

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

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

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

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

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

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

Cooperação, mediante portaria ministerial, sem a necessidade de exigência de contrapartida.

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

Os lançamentos contábeis serão:

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

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

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

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

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

Na Prefeitura

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

Na Câmara

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5 – Como proceder para identificar se a Despesa de MATERIAL DE CONSUMO OU SERVIÇOS DE TERCEIROS, deve ser classificada em Despesas CORRENTES ou de CAPITAL? Ex: 3.3.90.30.16 e 4.4.90.30.16 (material de expediente).

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

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

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

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

Portanto, por exemplo, se o ente decide executar uma obra pública (prédio) diretamente, o cimento adquirido (e outros materiais) terá a classificação 4.4.90.30 - Material de Consumo, quando a despesa ocasionar ampliação ou constituição do imóvel ou 3390-30, quando não consistir em ampliação do imóvel.

Quanto à classificação da despesa como 3390-39 ou 4490-51 deve ser observado o seguinte, conforme descrição deste manual:

"Serão considerados serviços de terceiros as despesas com:

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

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

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

Os softwares devem ser tratados como ativos imobilizados ou intangíveis. Conforme Pronunciamento Técnico CPC-04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e Resolução CFC nº 1.139/08 do Conselho Federal de Contabilidade, para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado ou como ativo intangível, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse *software* específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. Isso se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.

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

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

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

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

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

8 – A compra de peças de informática, tais como placas, teclado, entre outros, deve ser registrada como despesa corrente ou de capital?

Conforme definições deste Manual:

Material de Consumo é aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei nº 4.320/64, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos;

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

Assim, normalmente as peças de informática devem ser contabilizadas como despesa de capital, na natureza de despesa – 4.4.90.30.

Na classificação de peças de reposição, imediata ou para estoque, deve ser considerada a natureza 3.3.90.30 – material de consumo.

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

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

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

A estrutura da natureza da despesa a ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de Governo será “c.g.mm.ee.dd”, em que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Quando o rateio da despesa ocorrer entre órgãos da mesma esfera de governo que pertençam ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social – o órgão

responsável pelo pagamento deverá receber dos demais órgãos descentralização orçamentária e financeira.

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

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

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

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

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

No momento do pagamento

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

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

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

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

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

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

No momento do pagamento, deverá efetuar os seguintes registros

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

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

“Art. 38. Reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício: quando a anulação ocorrer após o encerramento deste considerar-se-á receita do ano em que se efetivar.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Quando um Instituto de Previdência integrante do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social apropria a despesa com a contribuição patronal relativa aos próprios servidores, está realizando uma despesa intra-orçamentária (319113). Por outro lado, a receita oriunda desses pagamentos, arrecadada pelo próprio Instituto, será classificada como intra-orçamentária.

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

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

- categoria econômica Despesa Corrente (3),
- grupo de despesa Pessoal e Encargos Sociais (1)
- modalidade de aplicação Aplicação Direta (90)
- elemento de despesa Objeto do Gasto do benefício previdenciário (XX)
- desdobramento Detalhamento do elemento de despesa (facultativo) (YY)

Estrutura da natureza de despesa: 3.1.90.XX.YY

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

17 – Com base na Portaria que estabelece as contas de receita, em qual nível os Estados e Municípios podem detalhar as contas para atender a suas necessidades de controle?

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

Exemplo:

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

2470.00.00: não poderá ser detalhada em 2476.00.00, pois está detalhada até 2475.00.00 na portaria. Em nível vertical, é a Secretaria do Tesouro Nacional que tem a prerrogativa de proceder ao detalhamento a cada ano. Assim, também a 2471.00.00 não poderá ser detalhada em 2471.06.00, pois já há o detalhamento 2471.01.00 a 2471.05.00. No entanto a 2471.01.00 poderá ser detalhada em 2471.01.XX, em que XX poderá ser de 01 a 99.

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

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

Exemplo:

a) Poupança

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

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

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

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

19 - O cancelamento de Restos a Pagar Não-Processados deve ser registrado como receita?

Não. O registro do cancelamento de Restos a Pagar Não-Processados trata apenas de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida referente às receitas arrecadadas em exercício anterior.

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

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

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

Aluguel e concessão de direito real de uso não são a mesma coisa. Concessão de direito real de uso, de acordo com o Decreto-Lei nº 271/1967, é o contrato pelo qual a Administração transfere o uso, remunerado ou gratuito, de terreno público a particular, para fins específicos de urbanização, industrialização, edificação, cultivo ou outra utilização de interesse social, exigindo licitação prévia. Aluguéis, conforme a Lei nº 8.666/1993, são incluídos entre os exemplos de serviços, ou seja, de atividades destinadas a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, sendo formalizados por contrato administrativo. Se suas receitas são decorrentes de concessão de direito real de uso, elas devem ser apropriadas na conta 1333.01.00, se as receitas são de aluguéis, deve ser utilizada a conta 1311.00.00.

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

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

Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública nos Municípios e no Distrito Federal.

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

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

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

24 - Como contabilizar a apropriação de variação cambial positiva de empréstimos concedidos?

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

Reconhecimento da variação cambial positiva

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

Recebimento do Empréstimo

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

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

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

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

Assim, os registros orçamentários são os seguintes:

1. IMOBILIZAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS

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

2. RECONHECIMENTO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA E DA DESPESA DECORRENTE DA IMOBILIZAÇÃO

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

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

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

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

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

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

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

Para uso da União:

- 1220.25.00 – Contribuição pela Licença de Uso, Aquisição ou Transferência de Tecnologia – Registra o valor da arrecadação de receita de contribuições econômicas de intervenção no domínio econômico de empresa detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.
- 1220.28.00 – Contribuição Relativa às Atividades de Importação e Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante – Registra o valor da Contribuição relativa às Atividades de Importação e Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante. Os recursos arrecadados serão destinados ao pagamento de subsídio a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e, financiamento de programas de infra-estrutura de transportes (Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001).
- 1220.28.01 – Contribuição Relativa às Atividades de Importação de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante – Registra o valor da arrecadação da Contribuição relativa às Atividades de Importação de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante. Os recursos arrecadados serão destinados ao pagamento de subsídio a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e financiamento de programas de infra-estrutura de transportes (Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001).
- 1220.28.02 – Contribuição Relativa às Atividades de Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante – Registra o valor da arrecadação da Contribuição relativa às Atividades de Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e Álcool Carburante. Os recursos arrecadados serão destinados ao pagamento de subsídio a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e financiamento de programas de infra-estrutura de transportes (Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001).

Para uso dos Estados:

- 1721.01.13 – Cota-parte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Registra o valor total das receitas recebidas pelos Estados por meio de

transferências constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003).

Para uso dos Municípios:

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

28 - Como registrar contabilmente os depósitos judiciais?

A Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998 estabelece que os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios serão efetuados na Caixa Econômica Federal e repassados para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais. Após o encerramento da lide ou do processo litigioso, o valor do depósito será devolvido ao depositante ou transformado em pagamento definitivo do tributo ou contribuição.

De forma análoga, a Lei nº 10.819, de 16 de dezembro de 2003, estabelece, no âmbito dos municípios, que os depósitos judiciais, em dinheiro, referentes a tributos e seus acessórios, de competência dos Municípios, inclusive os inscritos em dívida ativa, serão efetuados, a partir da data da publicação dessa Lei, em instituição financeira oficial da União ou do Estado a que pertença o Município, mediante a utilização de instrumento que identifique sua natureza tributária.

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

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

Com a conversão do depósito judicial em receita orçamentária ele deixa de se caracterizar como ingresso extraorçamentário.

a) No recebimento pelo ente do recurso do depósito judicial:

Em observância ao conceito orçamentário de receita, deverá ser registrada como receita orçamentária a parcela repassada ao Tesouro Nacional/Estadual/Municipal. Contudo, motivado pelo princípio da oportunidade e conservadorismo, também será lançado o valor da obrigação potencial no passivo, até decisão final da ação:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.3.6.x.xx.xx	Depósitos restituíveis e valores vinculados

C 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo Circulante

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

b) Na devolução do depósito judicial, quando a decisão for favorável ao depositante, deverá haver a reversão do depósito de terceiros, concomitante com o registro orçamentário de dedução de receita – restituição de receitas:

Considerando que o tributo a ser restituído não tenha sido extinto, será registrado:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.x.x.x.xx.xx	Passivo circulante
C 1.1.3.6.x.xx.xx	Depósitos restituíveis e valores vinculados

Caso o tributo a ser restituído seja uma renda extinta, será registrado, ao invés de dedução de receita, uma despesa orçamentária.

c) Pela conversão de depósitos judiciais já classificados anteriormente em receita, quando decisão final da ação não favorável ao depositante, para baixar o passivo será registrado:

Código da Conta	Título da Conta
D 1.1.x.x.x.xx.xx	Passivo circulante
C 4.x.x.x.x.xx.xx	Variação patrimonial aumentativa

29 - É possível aplicar receita de capital em despesa corrente?

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

A Constituição Federal de 1988, no art. 167, inciso III, estabelece que as realizações de operações de crédito não podem exceder as despesas de capital, ressalvadas as provenientes de créditos adicionais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta. Essa norma, conhecida como “regra de ouro”, objetiva proibir a contratação de empréstimos para financiar gastos correntes, evitando que o ente público tome emprestado de terceiros para pagar despesas de pessoal, juros ou custeio.

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

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

Como se observa, a Legislação procura restringir a aplicação de receitas de capital no financiamento de despesas correntes. No entanto, o gestor público ainda encontra espaço para custear seus gastos correntes utilizando receitas de operações de crédito, desde que autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais, com finalidade específica e aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta, assim como a possibilidade de aplicar receitas das demais categorias econômicas nos regimes de previdência.

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

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

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

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

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

30 – Material de Consumo

32 – Material de Distribuição Gratuita

52 – Equipamentos e Material Permanente

32 – Como classificar a despesa com vale combustível?

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

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

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

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

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

Se o ingresso do recurso ocorrer no mesmo exercício financeiro ou em exercício diverso do pagamento tem-se uma Restituição, classificação 1922.99.00 - Outras Restituições, conforme a Parte I do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que trata dos Procedimentos Contábeis Orçamentários:

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

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

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

A indenização por desapropriação de terreno, na essência, é uma aquisição de um bem de capital, ensejando um registro no ativo não-circulante. Logo, é uma despesa de capital.

Quanto ao grupo de natureza da despesa, pode ser investimento ou inversão financeira.

Dessa forma, analisando a Lei 4.320, temos que:

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

[...]

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

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

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

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

36 – As estatais dependentes aplicarão o PCASP e novos demonstrativos, abolindo a 6.404/76? Se for isso, como fica a Demonstração de Resultado do Exercício, já que as entidades são empresas?

As empresas estatais dependentes estão definidas, no art. 2º da Lei Complementar nº 101/00, como “empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária”. Além disso, o artigo 1º da referida lei inclui as estatais dependentes como parte integrante da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

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