FIORILLI SOFTWARE

CURSO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

Ênfase em Despesas de Exercícios Anteriores, Restos a Pagar, Reformas em Bens de Terceiros, Superávit Financeiro e Excesso de Arrecadação

(De acordo com a 11ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP)

Professor Glauber Mota
Mestre em Contabilidade
Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental

São José do Rio Preto - SP
Junho de 2025

DESPESA ORÇAMENTÁRIA

CONCEITO

A despesa é o conjunto de dispêndios de recursos financeiros do Estado destinados ao funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade, com prévia autorização legislativa.

CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Entre os principais critérios para classificação dos gastos governamentais encontram-se a classificação da despesa quanto à natureza, também como classificação econômica:

- Segregação das despesas correntes e das despesas de capital,
- Desdobramentos principais: grupos de natureza da despesa (GND), modalidades de aplicação (Mod) e elementos de despesa (ED)

DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Desdobramentos da Classificação da Despesa:

categoria econômica: **x**

grupo de despesa: **x**

modal. de aplicação: **xx**

elemento de despesa: **xx**

desdobramento: **xx**

CATEGORIAS ECONÔMICAS E GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA

3. CORRENTES: as que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital

1. Pessoal e enc. sociais

Despesas orçamentárias com pessoal ativo, inativo e pensionistas, relativas a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, conforme estabelece o caput do art. 18 da Lei Complementar 101, de 2000.

2 - Juros e Encargos da Dívida

Despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

3 - Outras Despesas Correntes

Despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica "Despesas Correntes" não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

CATEGORIAS ECONÔMICAS E GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA

4. CAPITAL: despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

4 - Investimentos

Despesas orçamentárias com softwares e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

5 - Inversões Financeiras

Despesas orçamentárias com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas, além de outras despesas classificáveis neste grupo.

6 - Amortização da Dívida

Despesas orçamentárias com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

ELEMENTOS DE DESPESA

Desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para a consecução dos seus fins, tais como:

03- Pensões do RPPS e Militar
11-Vencim. Vantagens Fixas – P. Civil
21-Juros sobre a Dívida por Contrato
30-Material de Consumo
33-Passagens e Desp. c/ Locomoção
39-Serv.Terceiros P. Jurídica
51-Obras e Instalações
52-Equip e Material Permanente
61-Aquisição de Imóveis
92-Despesa de Exercício Anterior

Exemplos: **3.3.90.30.xx**
3.3.90.39.xx
3.3.90.92.xx
4.4.90.39.xx
4.4.90.52.xx

PREFEITURA MUNICIPAL DE BOTUCATU
PRAÇA PROF. PEDRO TORRES
46.634.101/0001-15 Exercício: 2024

BALANCETE DA DESPESA DE DEZEMBRO (01/12/2024 A 31/12/2024)

Fi	Func	Econ	Especificação	Dotação Inicial	Alt.Total(+)	Alt.Total(-)	Alt.Mês.(+)	Alt.Mês.(-)	Dotação Atual
02	13		SECRETARIA MUNICIPAL DO VERDE						
021307			FUNDO MUNICIPAL DE DESENVOLVIMENTO RURAI	600,00	0,00	0,00	0,00	0,00	600,00
20.122.0010.2039.0000			**MANUTENCAO DO FUNDO MUNICIPAL DE DESENVOLVIMENTO**						
580	110 000 NV	3.3.50.39.00	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSO/	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	100,00
581	110 000 NV	3.3.50.85.00	CONTRATO DE GESTÃO	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	100,00
582	110 000 NV	3.3.90.30.00	MATERIAL DE CONSUMO	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	100,00
583	110 000 NV	4.4.50.42.00	AUXÍLIOS	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	100,00
584	110 000 NV	4.4.90.51.00	OBRAS E INSTALAÇÕES	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	100,00
585	110 000 NV	4.4.90.52.00	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	100,00
02	13		SECRETARIA MUNICIPAL DO VERDE						
021308			DEPTO DE SISTEMA DE INSPEÇÃO MUNICIPAL	196.000,00	105.475,91	120.027,21	13.197,23	33.440,00	181.448,70
18.541.0010.2031.0000			**MANUTENCAO DAS ACOES RELATIVAS AO MEIO AMBIENTE**						
586	110 000 NV	3.1.90.11.00	VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS - PESSC	70.000,00	99.448,70	27,21	13.197,23	0,00	169.421,49
587	110 000 NV	3.1.90.16.00	OUTRAS DESPESAS VARIÁVEIS - PESSOAL C	1.000,00	6.027,21	0,00	0,00	0,00	7.027,21
588	110 000 NV	3.3.90.30.00	MATERIAL DE CONSUMO	5.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.000,00
589	110 000 NV	3.3.90.39.00	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSO/	75.000,00	0,00	75.000,00	0,00	33.440,00	0,00
590	110 000 NV	4.4.90.52.00	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	45.000,00	0,00	45.000,00	0,00	0,00	0,00
02	21		ENCARGOS GERAIS DO MUNICÍPIO						
022101			ENCARGOS GERAIS DO MUNICÍPIO	82.417.021,00	9.206.067,40	22.191.631,09	2.769.551,89	1.360.152,30	69.431.457,31
04.122.0003.2007.0000			**MANUTENCAO DA ESTRUTURA ADMINISTRATIVA**						
591	110 000 NV	3.3.30.41.00	CONTRIBUIÇÕES	500.000,00	0,00	43.000,00	0,00	0,00	457.000,00
592	110 000 NV	3.3.90.08.00	OUTROS BENEFÍCIOS ASSISTENCIAIS DO SEI	45.000,00	16.009,00	0,00	2.667,72	0,00	61.009,00
593	110 000 NV	3.3.90.92.00	DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	20.000,00	71.859,82	0,00	7.459,82	0,00	91.859,82

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (MCASP - PCO)

4.8. DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

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

O art. 37 da Lei nº 4.320/1964 dispõe que as despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os restos a pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

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

a. Despesas que não se tenham processado na época própria, como aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação;
b. Restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;
c. Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício, a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (MCASP - PCO)

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

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

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

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (MCASP - PCO)

4.6.1.4. Despesa de Exercícios Anteriores (DEA) X Indenizações e Restituições X Elemento Próprio

Algumas situações suscitam dúvidas quanto ao uso do elemento 92 (Despesa de Exercícios Anteriores), 93 (Indenizações e Restituições) e, ainda, o elemento próprio da despesa realizada.

O elemento de despesa tem por finalidade identificar o objeto de gasto que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins. Assim, o elemento de despesa específico deve ser utilizado na maioria das despesas cujo fato gerador tenha ocorrido no exercício, sendo recomendável a sua utilização sempre quando for possível o conhecimento do objeto do gasto, podendo-se utilizar o subelemento de DEA quando o empenho tratar de despesas cujo fato gerador ocorreu em exercícios anteriores. O elemento genérico 92 deve ser utilizado apenas quando as condições estabelecidas no disposto no art. 37 da Lei nº 4.320/1964 e no Decreto nº 93.872/1986.

O elemento 93 deve ser utilizado para despesas orçamentárias com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título, inclusive devolução de receitas quando não for possível efetuar essa devolução mediante a compensação com o crédito correspondente, bem como outras despesas de natureza indenizatória não classificadas em elementos de despesas específicos. Seguem alguns exemplos práticos para classificação nos elementos 92, 93 e no elemento próprio:

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (MCASP - PCO)

- Uma equipe de alunos e professores realiza uma viagem, para fins de pesquisa acadêmica, em ônibus de uma universidade. Durante a viagem, o ônibus apresenta defeitos e a despesa para o seu conserto ultrapassa o valor concedido a título de suprimentos de fundos. O motorista, para dar continuidade à viagem, paga com seu próprio recurso a diferença entre o valor total do conserto e o suprimento concedido. Nessa situação, ao retornar à Universidade, o gestor responsável deve restituir o servidor, por meio de despesa orçamentária, empenhada no elemento 93.
- Moradores de uma comunidade solicitam diversas vezes que a prefeitura corte uma árvore que está com sua estrutura ameaçada. Após dois meses da primeira solicitação, a prefeitura não atende à demanda da comunidade e a árvore cai em cima de um carro de um cidadão, que pede uma indenização à prefeitura. Nessa situação, constatada a responsabilidade da prefeitura, é emitido um empenho no elemento 93, por caracterizar-se uma indenização.
- Em janeiro, um servidor percebe que não recebe o auxílio alimentação por 10 meses e requer que a entidade realize o pagamento retroativo. Nessa situação, a entidade deverá empenhar a respectiva despesa no elemento 92, por caracterizar uma despesa de exercício anterior.

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (MCASP - PCO)

Uma entidade contrata uma prestação de serviços de limpeza para o período de janeiro a outubro, empenhando a respectiva despesa no elemento próprio 39 (serviços de terceiros – pessoa jurídica). Em novembro, a entidade não renova em tempo o contrato e a empresa contratada mantém a prestação de serviços sem o suporte orçamentário. Somente em dezembro é realizado novo contrato, regularizando a situação. Sem deixar de considerar os impactos legais, a entidade deve empenhar a despesa relativa à prestação de serviços em novembro (dentro do exercício), realizada sem contrato, no elemento próprio que retrate a prestação de serviços, ou seja, no elemento 39. Nesse caso, não deve ser utilizado o elemento 93, pois a despesa está sendo paga diretamente à empresa contratada por conta de uma relação contratual, mesmo observado que a relação contenha vícios de legalidade e que se saliente o dever dos mesmos serem sanados, visto que não deve a Administração Pública locupletar-se com o serviço prestado por outrem. Assim, resta claro que não há natureza de restituição decorrente de valores pagos a maior ou mesmo indevidos por parte da empresa prestadora de serviços, nem ação ou omissão do ente público que mereça reparação por danos morais ou materiais. Caso tal despesa venha a ser empenhada no exercício seguinte à prestação de serviços, utilizar-se-á o elemento 92.

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (MCASP - PCP)

19.2. REGISTROS PATRIMONIAIS DECORRENTES DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA)

Muitas dúvidas surgem no momento de relacionar a DEA com seus efeitos no patrimônio, principalmente quanto à decisão de se contabilizar uma variação patrimonial (VPA ou VPD) ou direto no patrimônio líquido em uma conta de superávit ou déficit acumulados ("Superávit ou Déficit de Exercícios Anteriores" ou "Ajustes de Exercícios Anteriores", conforme o caso).

De acordo com o § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404/1976, Lei das Sociedades por Ações (S.A.), serão considerados como ajustes de exercícios anteriores apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (MCASP - PCP)

Usado por empresas estatais

Diferenças entre Despesa de Exercícios Anteriores (DEA) e Ajustes de Exercícios Anteriores	
Despesa de Exercícios Anteriores (DEA)	**Ajustes de Exercícios Anteriores**
É uma classificação da despesa orçamentária quanto à natureza.	É uma conta contábil do Patrimônio Líquido.
É representada por um elemento de despesa próprio usado no orçamento do exercício corrente para atender a despesas que pertencem ao exercício anterior: 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.	No PCASP é representada pela conta 2.3.7.2.1.03.00 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES – Registra o saldo decorrente de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes
Pode ou não estar relacionada a eventos que geram registros patrimoniais na conta de Ajustes de Exercícios Anteriores.	Seu movimento a débito pode ou não estar relacionado a uma despesa orçamentária classificada como Despesa de Exercícios Anteriores (DEA).

Dessa forma, para dirimir as referidas dúvidas, são apresentados abaixo os procedimentos que deverão ser utilizados para cada uma das situações de DEA previstas na Lei nº 4.320/1964.

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (MCASP - PCP)

2.3.7.0.0.00.00	RESULTADOS ACUMULADOS	Compreende o saldo remanescente dos lucros ou prejuízos líquidos das empresas e os superávits ou déficits acumulados da administração direta, autarquias, fundações e fundos.
2.3.7.1.0.00.00	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS	Compreende os superávits ou déficits acumulados da administração direta, autarquias, fundações e fundos.
2.3.7.1.1.03.00	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	Compreende/Registra o saldo decorrente de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes. Serão Registrados nesta conta os ajustes da administração direta, autarquias, fundações e fundos.
2.3.7.1.2.03.00	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	Compreende/Registra o saldo decorrente de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes. Serão Registrados nesta conta os ajustes da administração direta, autarquias, fundações e fundos.
...	...	...

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (MCASP - PCP)

19.2.1. Despesas de exercícios encerrados para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria

Segundo o Decreto nº 93.872/1986 que regulamenta o art. 37 da Lei nº 4.320/1964 no âmbito da União, despesas que não se tenham processado na época própria são aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente ou anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação.

Ocorrendo o fato gerador no exercício anterior (credor cumpriu a obrigação) sem que tenha sido registrada uma VPD à época própria, nos casos de despesa corrente, exceto aquelas com aquisição de itens para estoque – tratados inicialmente como fatos permutativos –, deverá ser registrado patrimonialmente um superávit ou déficit acumulado no exercício corrente, no qual será executada orçamentariamente a DEA.

2.3.7.1.0.00.00

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (MCASP - PCP)

19.2.2. Restos a Pagar com prescrição interrompida

O Decreto nº 93.872/1986 dispõe que restos a pagar com prescrição interrompida são as despesas cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda esteja vigente o direito do credor.

Essa situação poderá ocorrer nos seguintes casos:

a. Restos a pagar não processados a liquidar

2.3.7.1.0.00.00

Caso os restos a pagar não processados a liquidar tenham sido inscritos sem que o credor tenha cumprido sua obrigação, o passivo, a VPD ou o ativo deverão ser registrados no momento em que o credor cumprir a obrigação (ocorrência do fato gerador), com concomitante registro da DEA.

Ocorrendo o fato gerador no exercício anterior, sem que tenha sido registrada uma VPD ou incorporado um ativo na época própria, deverá ser registrado patrimonialmente um superávit ou déficit acumulado no exercício corrente (no qual será executada a DEA) ou a incorporação do ativo, a depender do caso.

b. Restos a pagar não processados em liquidação[35]

Tendo em vista que os restos a pagar não processados em liquidação pressupõem que tenha ocorrido o reconhecimento do passivo correspondente, nesta situação, no exercício corrente (no qual será executada a DEA), não haverá necessidade de registro patrimonial, uma vez que a VPD ou a incorporação do ativo já foi reconhecida no exercício anterior.

c. Restos a pagar processados

Tendo em vista que os restos a pagar processados pressupõem que tenha ocorrido o reconhecimento do passivo correspondente, nesta situação, no exercício corrente (no qual será executada a DEA), não haverá necessidade de registro patrimonial, uma vez que a VPD ou a incorporação do ativo já foi reconhecida no exercício anterior.

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (MCASP - PCP)

19.2.3. Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente

De acordo com o Decreto nº 93.872/1986, consideram-se compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício as obrigações de pagamento criadas em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

Nos casos em que já havia uma obrigação presente, mas em que a administração somente reconheceu a ocorrência do fato gerador em exercício posterior, deve-se registrar o valor em conta de superávit ou déficit Acumulado no patrimônio líquido, uma vez que o fato gerador ocorreu em exercício diverso.

Já nos casos em que a lei ou norma cria uma obrigação no momento presente, mas com efeitos retroativos, deve-se registrar a VPD no exercício, uma vez que se trata de fato gerador do exercício atual.

RESTOS A PAGAR (MCASP - PCO)

4.7. RESTOS A PAGAR

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

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

RESTOS A PAGAR (MCASP - PCASP)

6.3.1.0.0.00.00	**EXECUÇÃO DE RP NÃO PROCESSADOS**	**Compreende o somatório dos valores relativos à transferência, liquidação e pagamento das despesas empenhadas, não liquidadas no exercício financeiro de sua inscrição e não pagas.**
6.3.1.1.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR	Compreende/Registra o valor dos RP não processados ainda não liquidados.
6.3.1.2.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS EM LIQUIDAÇÃO	Compreende/Registra o valor dos RP não processados ainda não liquidados cujo fato gerador já ocorreu.
6.3.1.3.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS A PAGAR	Compreende/Registra o valor dos RP não processados, liquidados após sua inscrição e ainda não pagos.
6.3.1.4.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS PAGOS	Compreende/Registra o valor dos RP não processados, liquidados após sua inscrição e pagos.
6.3.1.9.0.00.00	RP NÃO PROCESSADOS CANCELADOS	Compreende o cancelamento de restos a pagar não processados por insuficiência de recursos, pela inscrição indevida ou para atender dispositivo legal.

6.3.2.0.0.00.00	**EXECUÇÃO DE RP PROCESSADOS**	**Compreende o somatório dos valores relativos à transferência, liquidação e pagamento das despesas empenhadas, liquidadas no exercício financeiro de sua inscrição e não pagas.**
6.3.2.1.0.00.00	RP PROCESSADOS A PAGAR	Compreende/Registra o valor dos RP processados e não pagos.
6.3.2.2.0.00.00	RP PROCESSADOS PAGOS	Compreende/Registra o valor dos RP processados pagos.
6.3.2.9.0.00.00	RP PROCESSADOS CANCELADOS	Compreende o cancelamento de restos a pagar processados por insuficiência de recursos, pela inscrição indevida ou para atender dispositivo legal.

RESTOS A PAGAR (MCASP - PCO)

4.7.1. Inscrição dos Restos a Pagar

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

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

Assim, observa-se que, embora a LRF não aborde o mérito do que pode ou não ser inscrito em restos a pagar, veda contrair obrigação no último ano do mandato do governante sem que exista a respectiva cobertura financeira, eliminando desta forma as heranças fiscais onerosas, conforme disposto no seu art. 42:

> Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.
>
> Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

RESTOS A PAGAR (MCASP - PCO)

De tal forma, a norma estabelece que, no encerramento do exercício, a parcela da despesa orçamentária que se encontrar empenhada, mas ainda não paga, poderá ser inscrita em restos a pagar. Vale ressaltar que as obrigações de despesas contraídas, citadas no art. 42 da LRF, referem-se às obrigações presentes que, por força de lei ou de outro instrumento, devem ser extintas até o final do exercício financeiro de referência do demonstrativo. Caso as obrigações não sejam cumpridas integralmente dentro do exercício, deve ser deixada suficiente disponibilidade de caixa para o pagamento no exercício seguinte. Tais práticas corroboram para responsabilidade na gestão fiscal, que pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

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

Com base nessa premissa, assim como a receita orçamentária que ampara o empenho da despesa orçamentária pertence ao exercício de sua arrecadação e serviu de base, dentro do princípio do equilíbrio orçamentário, para a fixação da despesa orçamentária pelo Poder Legislativo, a despesa que for empenhada com base nesse crédito orçamentário também deverá pertencer ao referido exercício.

RESTOS A PAGAR (MCASP - PCO)

Observe-se, no entanto, que o critério de definição do exercício financeiro para alocar a despesa orçamentária não será o pagamento da mesma, e sim o seu empenho.

Considerando-se que determinada receita tenha sido arrecadada e permaneça no caixa, integrando o ativo financeiro do ente público ao fim do exercício, e que exista, concomitantemente, despesa empenhada com a ocorrência de fato gerador, mas sem a correspondente liquidação, deverá ser registrado o passivo financeiro correspondente ao empenho atendidos os demais requisitos legais.

Hipótese 1: com registro de passivo financeiro

Arrecadação de 1.000,00 e Empenho de 900,00

Balanço Patrimonial (Lei 4.320/64)

Ativo	Passivo
At Financeiro: 1.000,00	Pas Financeiro: 900,00
	Sup Financeiro: 100,00

Hipótese 2: sem registro de passivo financeiro

Arrecadação de 1.000,00 e Empenho de 900,00

Balanço Patrimonial (Lei 4.320/64)

Ativo	Passivo
At Financeiro: 1.000,00	Pas Financeiro: 0,00
	Sup Financeiro: 1.000,00

Caso contrário, o ente público apresentará no balanço patrimonial, sob a ótica da Lei nº 4.320/1964, ao fim do exercício superávit financeiro indevido. Se este procedimento não for realizado, tal superávit financeiro indevido poderá servir de fonte para abertura de crédito adicional no ano seguinte, na forma prevista na lei[19]. Porém, a receita que permaneceu no caixa na abertura do exercício seguinte estará comprometida com o empenho que foi inscrito em restos a pagar e, portanto, não poderá ser utilizada para abertura de novo crédito, o que ocasionará problemas para a Administração.

RESTOS A PAGAR (MCASP - PCO)

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

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

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

RESTOS A PAGAR (MCASP - PCO)

1 Arrecadação da receita: 1.000
AF 1.000,00
– PF 0,00
SF=1.000,00

2 Empenho da despesa: 900
AF 1.000,00
– PF 900,00 a Liquidar
SF = 100,00

3 Liquidação: 700
AF 1.000,00
– PF 200,00 a Liquidar
– PF 700,00 Liquidado
SF = 100,00

4 Inscrição em RaP: 700+200
AF 1.000,00
– PF 200,00 RPNP
– PF 700,00 RPP
SF = 100,00

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

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

Liquidação

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

RESTOS A PAGAR (MCASP - PCO)

4.7.2. Restos a Pagar Não Processados (RPNP)

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

- O serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro em fase de verificação do direito adquirido pelo credor (despesa em liquidação); ou
- O prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente (despesa a liquidar).

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

A Lei nº 4.320/1964 admite a possibilidade de que seja realizado o empenho global de despesas sujeitas a parcelamento. Os empenhos globais devem contemplar as parcelas previstas dentro do exercício financeiro ao qual pertence a referida dotação orçamentária. Em atenção ao Princípio da Anualidade Orçamentária, recomenda-se que não seja utilizada dotação orçamentária de um exercício financeiro para cumprir obrigações em exercícios financeiros futuros.

RESTOS A PAGAR (MCASP - PCO)

Em casos excepcionais, a norma prevê a possibilidade de inscrição em restos a pagar relativos aos créditos orçamentários que não foram executados integralmente durante o exercício. Porém, esses valores foram consignados no orçamento, o que difere de despesas contratuais que estão previstas para serem executadas ao longo de vários exercícios. Logo, a prática de empenhar por seus montantes totais despesas sujeitas a parcelamento que excedem o exercício financeiro pode gerar o uso excessivo dos restos a pagar não processados, que deveria ser residual.

Decreto nº 93.872/86

Art . 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

I - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;

II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em cursos a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;

IV - corresponder a compromissos assumido no exterior.

RESTOS A PAGAR (MCASP - PCO)

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

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

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

Nota fiscal

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

RESTOS A PAGAR (MCASP - PCO)

4.7.3. Restos a Pagar Processados (RPP)

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

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

FIORILLI SOFTWARE

DESAFIO 1:
Despesas de Exercícios Anteriores x Restos a Pagar

Examine as afirmativas a seguir e aponte as **falsas** e as **verdadeiras**, considerando as normas gerais relativas às matérias em estudo:

01. ( ) Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas empenhadas e as não empenhadas.

02. ( ) Ocorrido o fato gerador da obrigação, ainda que não procedido o estágio da liquidação, as despesas deverão ser tratadas, ao fim do exercício financeiro, como Restos a Pagar Processados.

03. ( ) O reconhecimento da obrigação de pagamento decorrente de despesas de exercícios anteriores cabe à autoridade competente para empenhar a despesa.

04. ( ) Serão inscritas em restos a pagar não processados as despesas não liquidadas, em que o serviço contratado tenha sido prestado e que se encontre, em 31 de dezembro, em fase de liquidação.

05. ( ) Restos a pagar não processados são provenientes de empenhos do exercício anterior, cuja realização da despesa se dá no exercício atual. Despesas de exercícios anteriores exigem que empenhos do exercício corrente atendam compromissos gerados em ano anterior.

FIORILLI SOFTWARE

DESAFIO 1:
Despesas de Exercícios Anteriores x Restos a Pagar

06. ( ) Entre os casos de compromissos que podem ser atendidos por conta de despesas de exercícios anteriores estão os pagamentos reclamados pelos credores relativos a restos a pagar com prescrição interrompida.

07. ( ) No caso das despesas orçamentárias inscritas em restos a pagar processados, verifica-se o cumprimento dos estágios de empenho e liquidação, restando pendente apenas o pagamento. Dessa forma, em hipótese nenhuma eles podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor satisfez a obrigação de fazer e a Administração conferiu essa obrigação.

08. ( ) Ocorrida a liquidação em exercício seguinte à inscrição, os Restos a Pagar Não Processados em liquidação serão reclassificados para “liquidados”.

09. ( ) Os compromissos de exercícios encerrados para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, são classificados entre as despesas orçamentárias.

10. ( ) A despesa resultante de compromisso gerado em exercício financeiro anterior àquele em que se dá o pagamento, denomina-se restos a pagar não processados a liquidar.

FIORILLI SOFTWARE

DESAFIO 2:
Despesas de Exercícios Anteriores x Restos a Pagar

Um grupo de servidores do **Município X** foi autorizado a participar de um curso de especialização em orçamento público com início em 1º.4.24 e término no ano seguinte. A despesa foi autorizada para ser paga em 12 parcelas mensais de R$10.000,00, tendo sido emitido o empenho de número NE00910 pelo valor correspondente à despesa do ano da contratação, o qual foi inscrito em restos a pagar. No início do ano seguinte, o órgão recebe as faturas referentes ao ano anterior para pagamento, quando se percebe que as demais parcelas referentes ao ano corrente não tinham sido ainda empenhadas; todavia o curso continua em andamento. Pergunta-se:

Como proceder para pagamento das faturas do ano anterior?

Se cancelado o empenho no ano de sua emissão, como pagar as faturas daquele ano?

Como proceder para atender à despesa do ano corrente, ainda não empenhada?

FIORILLI SOFTWARE

DESAFIO 3:
Despesas de Exercícios Anteriores x Restos a Pagar

Examine a **situação** a seguir descrita e responda às questões formuladas. Justifique sua resposta, amparado na legislação pertinente.

Uma lei foi aprovada este ano concedendo a grupo de servidores do **Município Y** gratificação de atividade com data retroativa ao início do ano anterior.
Pergunta-se:

Dentro do que preveem as normas de direito financeiro, como se deve proceder para atender ao pagamento das despesas do ano anterior?

E quanto às despesas referentes a este exercício financeiro?

DESPESAS DE REFORMAS E AMPLIAÇÕES EM BENS DE TERCEIROS – MCASP - PCO

Classificação orçamentária x Reconhecimento patrimonial

Seguem critérios distintos, devendo ser apreciados individualmente:

- Classificação orçamentária => foco na distinção de “Obras e instalações” x “Serviços terceiros”.

- Reconhecimento patrimonial => foco na geração de benefícios econômicos ou potencial de serviço.

Serviços de remodelação x restauração x manutenção

Quando o serviço se destina a manter o bem em **condições normais** de operação, não resultando em aumento relevante da sua vida útil, a despesa orçamentária é **corrente**.

Caso as melhorias resultantes do serviço provoquem **aumento significativo** da vida útil do bem, a despesa orçamentária é **de capital**. Nesse caso, o valor do gasto deve ser incorporado ao ativo.

DESPESAS DE REFORMAS E AMPLIAÇÕES EM BENS DE TERCEIROS – MCASP - PCO

São considerados **serviços de terceiros** despesas, entre outras, com:

a. Reparos, consertos, revisões, pinturas, reformas e adaptações de bens imóveis sem que ocorra a ampliação do imóvel;

b. Reparos em instalações elétricas e hidráulicas;

c. Reparos, recuperações e adaptações de biombos, carpetes, divisórias e lambris;

Deverá ser considerada como **Obras e instalações (ED 51),** a despesa que ocasionar **ampliação relevante do potencial** de geração de benefícios econômicos futuros do imóvel, Sendo, portanto, classificada como despesas de Investimento (**4.4.xx.51**)

DESPESAS DE REFORMAS E AMPLIAÇÕES EM BENS DE TERCEIROS

Benfeitorias em Propriedades de Terceiros (Ativo Imobilizado)

"Classificam-se nessa conta as construções em terrenos alugados e as instalações e outras benfeitorias em prédios e edifícios alugados, de uso administrativo ou de produção, desde que atendam aos critérios de reconhecimento de um Ativo Imobilizado.

Sua depreciação deve ser apropriada ao resultado ou a algum outro ativo (Estoques, por exemplo) em função de sua vida útil estimada ou do prazo do aluguel, dos dois o mais curto."

Manual de Contabilidade Societária, 4ª edição, 2022, pág. 136

FIORILLI SOFTWARE

DESPESAS DE REFORMAS E AMPLIAÇÕES EM BENS DE TERCEIROS PCASP

1.2.3.2.1.08.00	BENFEITORIAS EM PROPRIEDADE DE TERCEIROS	Compreende/Registra construções em terrenos arrendados de terceiros e instalações e outras benfeitorias em prédios alugados. São considerados somente os gastos com construção e instalação que se incorporam ao imóvel e revertem ao proprietário do imóvel ao final da locação.
1.2.3.8.1.02.06	(-) DEPRECIAÇÃO ACUMULADA DE BENFEITORIAS EM PROPRIEDADE DE TERCEIROS	Registra a depreciação acumulada de construções em terrenos arrendados de terceiros e instalações e outras benfeitorias em prédios alugados. São considerados somente os gastos com construção e instalação que se incorporam ao imóvel e revertem ao proprietário do imóvel ao final da locação.
1.2.3.9.1.02.06	(-) REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE BENFEITORIAS EM PROPRIEDADE DE TERCEIROS	Registra os valores de ajuste ao valor recuperável de construções em terrenos arrendados de terceiros e instalações e outras benfeitorias em prédios alugados. São considerados somente os gastos com construção e instalação que se incorporam ao imóvel e revertem ao proprietário do imóvel ao final da locação.
3.6.1.1.1.02.06	REAVALIAÇÃO DE BENFEITORIAS EM PROPRIEDADE DE TERCEIROS	Registra a variação patrimonial diminutiva relativa à adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para construções em terrenos arrendados de terceiros e instalações e outras benfeitorias em prédios alugados. São considerados somente os gastos com construção e instalação que se incorporam ao imóvel e revertem ao proprietário do imóvel ao final da locação, quando esse for inferior ao valor liquido contábil.
3.6.1.5.1.02.06	REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE BENFEITORIAS EM PROPRIEDADE DE TERCEIROS	Registra a variação patrimonial diminutiva relativa à redução a valor recuperável de construções em terrenos arrendados de terceiros e instalações e outras benfeitorias em prédios alugados. São considerados somente os gastos com construção e instalação que se incorporam ao imóvel e revertem ao proprietário do imóvel ao final da locação.
4.6.1.1.1.02.06	REAVALIAÇÃO DE BENFEITORIAS EM PROPRIEDADE DE TERCEIROS	Registra a variação patrimonial aumentativa relativa à adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para construções em terrenos arrendados de terceiros e instalações e outras benfeitorias em prédios alugados. São considerados somente os gastos com construção e instalação que se incorporam ao imóvel e revertem ao proprietário do imóvel ao final da locação, quando esse for inferior ao valor liquido contábil.
4.6.5.2.1.02.06	REVERSÃO DE REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE BENFEITORIAS EM PROPRIEDADE DE TERCEIROS	Registra a variação patrimonial aumentativa com a reversão de redução a valor recuperável de construções em terrenos arrendados de terceiros e instalações e outras benfeitorias em prédios alugados. São considerados somente os gastos com construção e instalação que se incorporam ao imóvel e revertem ao proprietário do imóvel ao final da locação.
4.6.6.1.1.02.06	REVERSÃO DE REAVALIAÇÃO DE BENFEITORIAS EM PROPRIEDADE DE TERCEIROS	Registra a variação patrimonial aumentativa com a reversão de reavaliação de construções em terrenos arrendados de terceiros e instalações e outras benfeitorias em prédios alugados. São considerados somente os gastos com construção e instalação que se incorporam ao imóvel e revertem ao proprietário do imóvel ao final da locação.

SUPERÁVIT FINANCEIRO x EXCESSO DE ARRECADAÇÃO
LEI 4.320/64

Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim dêste artigo, desde que não comprometidos:

I - o **superavit financeiro** apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

II - os provenientes de **excesso de arrecadação**;

...

§ 2º Entende-se por **superavit financeiro** a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

§ 3º Entende-se por **excesso de arrecadação**, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.

§ 4° Para o fim de apurar os recursos utilizáveis, provenientes de **excesso de arrecadação**, deduzir-se-á a importância dos créditos extraordinários abertos no exercício.

SUPERÁVIT FINANCEIRO

SUPERÁVIT FINANCEIRO: diferença positiva entre o ativo financeiro (AF) e o passivo financeiro (PF), apurada com base no balanço patrimonial do ano anterior.

SF = AF > PF

Balanço Patrimonial	
Ativo	**Passivo**
Ativo Financeiro: -recursos financeiros em espécie -saldos bancários -poupanças -aplicações financeiras -etc	**Passivo Financeiro:** -restos a pagar processados -serviços da dívida a pagar -depósitos de terceiros -débitos de tesouraria -etc
....	....

Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes

(Lei nº 4.320/1964)

R$ milhões

	NE	31/12/2021	31/12/2020
Ativo (I)		**6.845.981**	**6.296.061**
Ativo Financeiro		1.943.249	1.650.378
Ativo Permanente		4.902.732	4.645.683
Passivo (II)		**12.154.070**	**10.867.666**
Passivo Financeiro		353.734	336.993
Passivo Permanente		11.800.336	10.530.673
Saldo Patrimonial (III = I - II)		**(5.308.089)**	**(4.571.605)**

Quadro do *Superavit / Deficit* Financeiro

(Lei nº 4.320/1964)

R$ milhões

	NE	31/12/2021	31/12/2020
Recursos Ordinários		**84.401**	**56.388**
Recursos Vinculados		**1.505.114**	**1.256.997**
Educação		12.589	10.528
Seguridade Social (Exceto Previdência)		12.453	40.171
Previdência Social (RPPS)		59	(3.164)
Previdência Social (RGPS)		1.337	9.222
Receitas Financeiras		10.214	27.021
Dívida Pública		1.173.057	820.998
Alienação de Bens e Direitos		13.636	5.723
Transferências Constitucionais e Legais		4.571	(15.036)
Outros Recursos Vinculados a Fundos, Órgãos e Programas		253.333	341.612
Outros Recursos Vinculados		23.792	19.853
Recursos a Classificar		74	70
Total das Fontes de Recursos	18	**1.589.515**	**1.313.385**

SUPERÁVIT FINANCEIRO

Fórmula básica para **apuração** dos recursos disponíveis à título de Superávit Financeiro, considerando o texto do art. 43 da Lei 4.320/64:

SF = AF - PF

Essa Lei ainda dispõe que devem ser conjugados os créditos transferidos (CT) e as operações de crédito a eles vinculadas (OCV), para identificar os recursos disponíveis do superávit financeiro (RDSF).

Então:

RDSF = SF – (CT – OCV) ou RDSF = SF – CT + OCV

APURAÇÃO DO SUPERÁVIT FINANCEIRO (*)

1.7.4.1 Apuração do Superávit Financeiro

O superávit financeiro é calculado com o uso dos elementos a seguir: ativo financeiro, passivo financeiro, créditos adicionais reabertos (transferidos) e suas operações de crédito.

Suponha a existência destes dados:

a. no balanço patrimonial do ano anterior, o ativo financeiro soma R$110,00 e o passivo financeiro totaliza R$65,00;

b. um crédito especial, autorizado em outubro do ano anterior, à conta de anulação de dotação, foi transferido pelo saldo de R$15,00.

De posse dessas informações, podemos chegar ao cálculo do superávit financeiro, aplicando a conceituação dada no § 2º do artigo 43 da Lei nº 4.320/64:

> *"Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas."*

(*) Extraído do livro Contabilidade Aplicada ao Setor Público, edição de 2024, de Francisco Glauber Lima Mota

APURAÇÃO DO SUPERÁVIT FINANCEIRO (*)

Portanto, encontraremos o seguinte montante de recursos disponíveis para abertura de um crédito adicional:

Ativo financeiro:	R$110,00
(-) Passivo financeiro:	(R$65,00)
= Superávit financeiro:	R$45,00
(-) Saldo de créditos transferidos:	(R$15,00)
= Recursos disponíveis a título de superávit financeiro:	R$30,00

Observação 1: *O saldo dos créditos adicionais transferidos deve ser deduzido, tendo em vista que ele provocará despesas para as quais não há cobertura financeira no orçamento do exercício. Supõe-se que os recursos financeiros de suporte dos gastos decorrentes do crédito adicional transferido, estejam compondo o ativo financeiro. Ou seja, tendo sido arrecadados no exercício anterior e registrados no ativo financeiro, estes devem ser reservados para atender o pagamento da despesa oriunda do crédito adicional reaberto (transferido).*

(*) Extraído do livro Contabilidade Aplicada ao Setor Público, edição de 2024, de Francisco Glauber Lima Mota

FIORILLI SOFTWARE

APURAÇÃO DO SUPERÁVIT FINANCEIRO (*)

Observação 2: *O trecho final do §2º do art. 43 da Lei nº 4.320/64: ".. e as operações de crédito a ele vinculadas." é entendido como uma orientação no sentido de que o saldo a realizar de operações de crédito destinadas à cobertura de créditos adicionais (vinculadas a eles), seja adicionado ao superávit financeiro. A realização de uma operação de crédito provoca aumento no ativo financeiro, que é item positivo da equação do superávit financeiro (ativo financeiro menos passivo financeiro). Dessa forma, modificando o exemplo anterior, caso a fonte de recursos tivesse sido operações de crédito e existisse saldo a realizar no total de R$10,00, o montante dos recursos disponíveis do superávit financeiro para abertura de novos créditos adicionais seria R$40,00 (R$30,00 + R$10,00). Isso significa que os créditos transferidos (R$15,00) já contam com parte dos recursos necessários*

(*) Extraído do livro Contabilidade Aplicada ao Setor Público, edição de 2024, de Francisco Glauber Lima Mota

APURAÇÃO DO SUPERÁVIT FINANCEIRO (*)

ao seu financiamento (R$10,00), os quais são oriundos de saldo de operações de crédito a eles vinculadas. Faltariam apenas R$5,00 que deveriam ser retirados do superávit financeiro. Nesse contexto, surge um novo conceito que é o de recursos disponíveis do superávit financeiro (RDSF).

A equação completa seria apresentada assim:

RDSF = SF – (créditos transferidos – operações de crédito a eles vinculadas).

ou

RDSF = SF – créditos transferidos + operações de crédito a eles vinculadas

Então, o cálculo completo seria efetuado assim:

Superávit financeiro:	*R$45,00*
(-) saldo de créditos transferidos:	*(R$15,00)*
(+) saldo de operações de crédito a eles vinculadas:	*R$10,00*
= Recursos disponíveis do superávit financeiro:	*R$40,00*

(*) Extraído do livro Contabilidade Aplicada ao Setor Público, edição de 2024, de Francisco Glauber Lima Mota

SUPERÁVIT FINANCEIRO - MCASP

3.3.2.1. Indicador do Superávit Financeiro – Atributos Financeiro (F) e Permanente (P)

A classificação do ativo e do passivo em financeiro e permanente permite a apuração do superávit financeiro no Balanço Patrimonial (BP) de acordo com a Lei nº 4.320/1964, que assim dispõe:

Art. 43 [...]
§ 2º Entende-se por superavit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

Art. 105 [...]

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.
§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.
§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras cujo pagamento independa de autorização orçamentária.
§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

SUPERÁVIT FINANCEIRO - MCASP

Os passivos que dependam de autorização orçamentária para amortização ou resgate integram o passivo permanente. Após o empenho[11], considera-se efetivada a autorização orçamentária, e os passivos correlatos passam a integrar o passivo financeiro. Também integram o passivo financeiro os passivos que não são submetidos ao processo de execução orçamentária, a exemplo das cauções.

O controle da mudança do atributo permanente (P) para o atributo financeiro (F) pode ser feito por meio da informação complementar da conta contábil ou por meio da duplicação das contas, sendo uma permanente e outra financeira.

O PCASP e este Manual utilizam as letras (F) ou (P) para indicar se são contas de ativo ou passivo financeiro ou permanente, respectivamente. Algumas contas podem ter parte do seu saldo com atributo financeiro e outra parte com atributo permanente. Nestes casos, constará no PCASP o atributo "F/P".[12]

Como exemplo de contas com ambos os atributos presentes simultaneamente, podemos citar os empréstimos contraídos pelo ente com parcelas já empenhadas, em vias de serem quitadas. Nesse caso, a referida parcela do empréstimo sofrerá alteração no atributo ao ser empenhada, passando de Permanente (P) para Financeiro (F). Por outro lado, o montante restante do empréstimo, ainda não empenhado, seguirá com o atributo Permanente (P) até que o seja.

EXCESSO DE ARRECADAÇÃO (Lei 4.320/64)

Excesso de Arrecadação (EA):

Saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista (AP) e a arrecadação realizada (AR).

Então: EA = AR > AP

Deve-se considerar ainda a tendência do exercício, que implica refazer as estimativas iniciais de receita para o período, de modo a possibilitar a comparação da previsão atualizada (PA) com a previsão inicial (PI).

Logo: EA = PA > PI

Recursos disponíveis à conta do Excesso de Arrecadação (RDEA):

A Lei 4320/64 dispõe que devem ser deduzidos os créditos extraordinários abertos no ano (CEA) para se identificar os recursos disponíveis do excesso de arrecadação (RDEA).

Então:

RDEA = EA – CEA

APURAÇÃO DO EXCESSO DE ARRECADAÇÃO (*)

1.7.4.2 Apuração do Excesso de Arrecadação

O excesso de arrecadação é outra fonte de recursos disponíveis que também necessita ser apurada. Para sua identificação são necessários os seguintes elementos: arrecadação prevista, arrecadação realizada e créditos extraordinários abertos no ano. A tendência do exercício também é um elemento muito importante a ser considerado no cálculo do excesso de arrecadação, a qual servirá para identificar a previsão atualizada de receita, juntamente com a arrecadação realizada.

Suponha que existam os seguintes dados para apuração do excesso de arrecadação:

a. arrecadação prevista até o mês de maio do ano X1: R$1.100,00
b. arrecadação realizada até o mês de maio do ano X1: R$1.200,00
c. créditos extraordinários já abertos no exercício: R$20,00

(*) Extraído do livro Contabilidade Aplicada ao Setor Público, edição de 2024, de Francisco Glauber Lima Mota

APURAÇÃO DO EXCESSO DE ARRECADAÇÃO (*)

De acordo com o § 3º do art. 43 da Lei nº 4320/64, (*entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças, acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se a tendência do exercício*), o cálculo do excesso de arrecadação seria efetuado assim:

Arrecadação realizada:	R$1.200,00
(-) Arrecadação prevista:	(R$1.100,00)
= Excesso de arrecadação:	R$100,00

Essa equação deve ser aplicada somente quando a base temporal de receita realizada e de receita prevista é idêntica, como é o caso do exemplo anterior em que a data de referência é maio de X1, ou ao final do exercício financeiro, tomando por base os dados do balanço orçamentário (receita prevista e receita executada).

(*) Extraído do livro Contabilidade Aplicada ao Setor Público, edição de 2024, de Francisco Glauber Lima Mota

APURAÇÃO DO EXCESSO DE ARRECADAÇÃO (*)

Complementando o raciocínio, o § 4º do art. 43 da Lei nº 4320/64 estabelece que *"para o fim de apurar os recursos utilizáveis, provenientes do excesso de arrecadação, deduzir-se-á a importância dos créditos extraordinários abertos no exercício."*

Dessa forma, surge um novo conceito que é o de recursos disponíveis do excesso de arrecadação (RDEA).

Sendo assim, o montante de recurso utilizável a título de excesso de arrecadação, para o exemplo, é:

Excesso de arrecadação:	R$100,00
(-) Crédito extraordinário aberto no ano:	(R$20,00)
= Recursos disponíveis do excesso de arrecadação:	R$80,00

Há outras equações para o cálculo do excesso de arrecadação que são utilizadas quando os dados de receita prevista e receita arrecadada se encontram em base temporal distinta.

(*) Extraído do livro Contabilidade Aplicada ao Setor Público, edição de 2024, de Francisco Glauber Lima Mota

APURAÇÃO DO EXCESSO DE ARRECADAÇÃO (*)

Para o uso dessas equações, inicialmente, deve-se reprojetar a receita prevista para o exercício, usando os valores da arrecadação realizada até o período, de acordo com o que dispõe a Lei nº 4320/64 no trecho final do § 3º do art. 43: "... *considerando-se a tendência do exercício.*"

Em seguida, compara-se esse novo valor obtido que representa a previsão atualizada de receita com a previsão inicial de receita. A diferença indicará o montante provável de excesso de arrecadação, do qual também deve ser deduzido o montante dos créditos extraordinários abertos no exercício.

Vejamos outro exemplo:

a. arrecadação prevista inicialmente para o ano de X1: R$2.580,00;
b. arrecadação realizada até o mês de maio de X1: R$1.200,00;
c. crédito extraordinário aberto no ano de X1: R$120,00.

(*) Extraído do livro Contabilidade Aplicada ao Setor Público, edição de 2024, de Francisco Glauber Lima Mota

APURAÇÃO DO EXCESSO DE ARRECADAÇÃO (*)

Com esses dados, pode-se encontrar o montante provável de excesso de arrecadação para o ano de X1, apurado em maio, mas projetado para o ano, da seguinte forma: Previsão Atualizada de Receita menos Previsão Inicial de Receita.

Então, o cálculo seria efetuado assim:

Previsão atualizada de receita (R$1.200,00 / 5 x 12): R$2.880,00

(-) Previsão inicial de receita: R$2.580,00

= Excesso de arrecadação provável: R$300,00

(*) O cálculo da previsão atualizada de receita, neste exemplo, levou em consideração que a tendência do exercício indica que a arrecadação mensal do restante do período (junho a dezembro) irá acompanhar o nível já observado.

(*) Extraído do livro Contabilidade Aplicada ao Setor Público, edição de 2024, de Francisco Glauber Lima Mota

APURAÇÃO DO EXCESSO DE ARRECADAÇÃO (*)

Porém, por força do § 4º do art. 43 da Lei nº 4320/64, deve-se retirar o montante dos créditos extraordinários abertos no ano para encontrar os recursos disponíveis de excesso de arrecadação (RDEA), para abertura de crédito adicional:

Excesso de arrecadação:	R$300,00
(-) Crédito extraordinário aberto no exercício:	(R$120,00)
= Recurso Disponível do Excesso de Arrecadação:	R$180,00

Nos meios técnicos, são utilizadas outras equações que empregam embasamento científico e fundamento legal. Basicamente, a diferença reside no fato do cálculo da previsão atualizada, em que se deve rever as variáveis computadas por ocasião da previsão inicial, tais como: arrecadação dos períodos anteriores, variável preço (taxa de inflação), variável quantidade (taxa do PIB), variável legislação etc.

(*) Extraído do livro Contabilidade Aplicada ao Setor Público, edição de 2024, de Francisco Glauber Lima Mota

APURAÇÃO DO EXCESSO DE ARRECADAÇÃO (*)

O embasamento legal para uso dessas variáveis está no art. 30 da Lei nº 4.320/64 e no art. 12 da LRF, a seguir transcritos:

> *"Art. 30. A estimativa da receita terá por base as demonstrações a que se refere o artigo anterior, a arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos, bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras, que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita."*
>
> ...
>
> *"Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas"*

(*) Extraído do livro Contabilidade Aplicada ao Setor Público, edição de 2024, de Francisco Glauber Lima Mota

FIORILLI SOFTWARE

DESAFIO 4:
Apuração do Sup Financeiro e do Excesso de Arrecadação

Para apuração dos valores solicitados, aplique apenas as regras estabelecidas nos art. 40 a 46 da Lei 4.320/64. Considere apenas os dados a seguir e faça a apuração dos recursos não comprometidos que estavam à disposição para abertura do crédito:

Em setembro de 2024, a PM de **José Bonifácio** precisou de um **crédito especial**. No **balanço patrimonial** de 2023, havia R$130.000,00 de disponível e compromissos de restos a pagar processados no montante de R$70.000,00. Até o final do mês de agosto já tinha sido **arrecadado** R$400.000,00, de uma receita prevista para o mesmo período de R$360.000,00. Constatou-se que a tendência do exercício era a manutenção do **nível de arrecadação** já observado e que, em julho do mesmo ano, tinha sido aberto um **crédito extraordinário** de R$45.000,00.

DESAFIO 5:
Apuração do Sup Financeiro e do Excesso de Arrecadação

Para apuração dos valores solicitados, aplique apenas as regras estabelecidas nos art. 40 a 46 da Lei 4.320/64 e considere apenas as informações a seguir:

A Câmara Municipal de **Botucatu** precisa de crédito suplementar no total de R$130.000,00. Para examinar o pedido, a área orçamentária do Executivo deve identificar os recursos disponíveis para efeito de composição do ato administrativo a ser encaminhado de volta ao Poder Legislativo.

Observou-se **dotação orçamentária** para treinamento de 300 servidores ao custo unitário de R$ 1.150,00, que deverá ser reduzido para R$ 850,00. Constatou-se que no **balanço patrimonial** de 2024 há ativo financeiro de R$182.000,00 e passivo financeiro de R$ 110.000,00 e que foi reaberto no início do presente ano um **crédito extraordinário** pelo saldo de R$ 25.000,00.

FIORILLI SOFTWARE

FIM

Professor Glauber Mota
motaglauber@gmail.com
(61) 99225-7515