

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

PARTE I
Procedimentos Contábeis Orçamentários

Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios
Válido a partir do exercício de 2017

Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 22 de dezembro de 2016
Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016

1. INTRODUÇÃO

Esta Parte, intitulada Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO), visa dar continuidade ao processo que busca reunir conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos orçamentários e seu relacionamento com a contabilidade. Também tem como objetivo a harmonização, por meio do estabelecimento de padrões a serem observados pela Administração Pública, no que se refere à receita e à despesa orçamentária, suas classificações, destinações e registros, de modo a permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos, este Manual procura descrever rotinas e servir como instrumento orientador para os procedimentos relacionados às receitas e às despesas orçamentárias. Busca, assim, melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas a toda a sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no processo de fiscalização da arrecadação das receitas e da execução das despesas, bem como o efetivo controle social sobre as contas dos Governos Federal, Estaduais, Distrital e Municipais.

É importante destacar que o Manual não reduz a força normativa das regras orçamentárias fixadas pela Lei nº 4.320/1964, pela Portaria MOG nº 42/1999, ou pela Portaria STN/SOF nº 163/2001 e suas alterações, que continuam sendo a base normativa para a elaboração e execução dos orçamentos nos três níveis de governo.

A receita e a despesa orçamentárias assumem, na Administração Pública, fundamental importância, pois representam o montante que o Estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação e a sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços. Também se torna importante em face de situações legais específicas, como a distribuição e destinação da receita entre as esferas governamentais e o cumprimento dos limites legais para a realização de despesas, impostos pela Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

É relevante destacar que a relação entre a receita e a despesa é fundamental para o processo orçamentário, visto que a previsão da receita dimensiona a capacidade governamental em autorizar a despesa, entendendo a receita orçamentária como o mecanismo de financiamento do Estado, sendo considerada também a decorrente de operações de crédito. Além disso, de acordo com o art. 9º da LRF, a arrecadação é instrumento condicionante da execução orçamentária da despesa.

O conhecimento dos aspectos relacionados à receita e à despesa no âmbito do setor público, principalmente diante da Lei de Responsabilidade Fiscal, é de suma importância, pois contribui para a transparência das contas públicas e para o fornecimento de informações de melhor qualidade aos diversos usuários, especialmente por intermédio do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Dessa forma, esta Parte subsidia a realização de análises acerca da carga tributária suportada pelos diversos segmentos da sociedade, além de permitir a avaliação da programação da despesa pública e do equilíbrio fiscal das contas públicas.

2. PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os Princípios Orçamentários visam estabelecer diretrizes norteadoras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do orçamento público. Válidos para os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário de todos os entes federativos – União, estados, Distrito Federal e municípios – são estabelecidos e disciplinados por normas constitucionais, infraconstitucionais e pela doutrina.

Nesse ínterim, integram este Manual os princípios orçamentários cuja existência e aplicação derivem de normas jurídicas, como os seguintes:

2.1. UNIDADE OU TOTALIDADE

Previsto, de forma expressa, pelo caput do art. 2º da Lei no 4.320/1964, determina existência de orçamento único para cada um dos entes federados – União, estados, Distrito Federal e municípios – com a finalidade de se evitarem múltiplos orçamentos paralelos dentro da mesma pessoa política.

Dessa forma, todas as receitas previstas e despesas fixadas, em cada exercício financeiro, devem integrar um único documento legal dentro de cada esfera federativa: a Lei Orçamentária Anual (LOA)¹.

2.2. UNIVERSALIDADE

Estabelecido, de forma expressa, pelo caput do art. 2º da Lei no 4.320/ 1964, recepcionado e normatizado pelo § 5º do art. 165 da Constituição Federal, determina que a LOA de cada ente federado deverá conter todas as receitas e despesas de todos os poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

2.3. ANUALIDADE OU PERIODICIDADE

Estipulado, de forma literal, pelo caput do art. 2º da Lei no 4.320/1964, delimita o exercício financeiro orçamentário: período de tempo ao qual a previsão das receitas e a fixação das despesas registradas na LOA irão se referir.

Segundo o art. 34 da Lei nº 4.320/1964, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

2.4. EXCLUSIVIDADE

Previsto no § 8º do art. 165 da Constituição Federal, estabelece que a LOA não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. Ressalvam-se dessa proibição a autorização para abertura de crédito suplementar e a contratação de operações de crédito, nos termos da lei.

2.5. ORÇAMENTO BRUTO

Previsto pelo art. 6º da Lei no 4.320/ 1964, obriga registrarem-se receitas e despesas na LOA pelo valor total e bruto, vedadas quaisquer deduções.

2.6. LEGALIDADE

Apresenta o mesmo fundamento do princípio da legalidade aplicado à administração pública, segundo o qual cabe ao Poder Público fazer ou deixar de fazer somente aquilo que a lei expressamente autorizar, ou seja, subordina-se aos ditames da lei. A Constituição Federal de 1988, no art. 37, estabelece os princípios explícitos da administração pública, dentre os quais o da legalidade e, no seu art. 165, estabelece a necessidade de formalização legal das leis orçamentárias:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I – o plano plurianual;
- II – as diretrizes orçamentárias;
- III – os orçamentos anuais.

¹ Cada pessoa política da Federação elaborará a sua própria LOA.

2.7. PUBLICIDADE

Princípio básico da atividade da Administração Pública no regime democrático, está previsto no caput do art. 37 da Magna Carta de 1988. Justifica-se especialmente pelo fato de o orçamento ser fixado em lei, sendo esta a que autoriza aos Poderes a execução de suas despesas.

2.8. TRANSPARÊNCIA

Aplica-se também ao orçamento público, pelas disposições contidas nos arts. 48, 48-A e 49 da LRF, que determinam ao governo, por exemplo: divulgar o orçamento público de forma ampla à sociedade; publicar relatórios sobre a execução orçamentária e a gestão fiscal; disponibilizar, para qualquer pessoa, informações sobre a arrecadação da receita e a execução da despesa.

2.9. NÃO-VINCULAÇÃO (NÃO-AFETAÇÃO) DA RECEITA DE IMPOSTOS

O inciso IV do art. 167 da CF/1988 veda vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções estabelecidas pela própria Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 167. São vedados: [...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003); [...]

§4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contra garantia à União e para pagamento de débitos para com esta. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

São **exemplos** de ressalvas estabelecidas pela própria Constituição as relacionadas à repartição do produto da arrecadação dos impostos aos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e Fundos de Participação dos Municípios (FPM), Fundos de Desenvolvimento das Regiões Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO), bem como à destinação de recursos para as áreas de saúde e educação, além do oferecimento de garantias às operações de crédito por antecipação de receitas. Ressalta-se, que há diversas receitas que são excetuadas à regra constitucional, e que não foram citadas neste capítulo.

3. RECEITA ORÇAMENTÁRIA

3.1. CONCEITO

O orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período.

A matéria pertinente à receita vem disciplinada no art. 3º, conjugado com o art. 57, e no art. 35 da Lei nº 4.320/1964:

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de credito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros. [...]

Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3º desta lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, tôdas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nêle arrecadadas;

II - as despesas nêle legalmente empenhadas.

Para fins contábeis, quanto ao impacto na situação patrimonial líquida, a receita pode ser “efetiva” ou “não-efetiva”:

- a. Receita Orçamentária Efetiva aquela em que os ingressos de disponibilidade de recursos não foram precedidos de registro de reconhecimento do direito e não constituem obrigações correspondentes.
- b. Receita Orçamentária Não Efetiva é aquela em que os ingressos de disponibilidades de recursos foram precedidos de registro do reconhecimento do direito ou constituem obrigações correspondentes, como é o caso das operações de crédito.

Em sentido amplo, os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado denominam-se receitas públicas, registradas como receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, ou ingressos extraorçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias.

Em sentido estrito, chamam-se públicas apenas as receitas orçamentárias².

| Ingressos de Recursos Financeiros nos Cofres Públicos (Receitas Públicas em sentido amplo) | |
|---|--|
| Ingressos Extraorçamentários | Receitas Orçamentárias (Receitas Públicas em sentido estrito) |
| Representam entradas compensatórias. | Representam disponibilidades de recursos. |

Ingressos Extraorçamentários

Ingressos extraorçamentários são recursos financeiros de caráter temporário, do qual o Estado é mero agente depositário. Sua devolução não se sujeita a autorização legislativa, portanto, não integram a Lei Orçamentária Anual (LOA). Por serem constituídos por ativos e passivos exigíveis, os ingressos extraorçamentários, em geral, não têm reflexos no Patrimônio Líquido da Entidade.

² Este Manual adota a definição de receita no sentido estrito. Dessa forma, quando houver citação ao termo “Receita Pública”, implica referência às “Receitas Orçamentárias”.

São exemplos de ingressos extraorçamentários: os depósitos em caução, as fianças, as operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO)³, a emissão de moeda, e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros⁴.

Receitas Orçamentárias

São disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e que aumentam o saldo financeiro da instituição. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade.

Essas receitas pertencem ao Estado, transitam pelo patrimônio do Poder Público e, via de regra, por força do princípio orçamentário da universalidade, estão previstas na Lei Orçamentária Anual – LOA.

Nesse contexto, embora haja obrigatoriedade de a LOA registrar a previsão de arrecadação, a mera ausência formal do registro dessa previsão, no citado documento legal, não lhes retira o caráter de orçamentárias, haja vista o art. 57 da Lei nº 4.320, de 1964, determinar classificar-se como receita orçamentária toda receita arrecadada que porventura represente ingressos financeiros orçamentários, inclusive se provenientes de operações de crédito, exceto: operações de crédito por antecipação de receita – ARO⁵, emissões de papel moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

3.2. CLASSIFICAÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

A classificação da receita orçamentária é de utilização obrigatória para todos os entes da Federação, sendo facultado seu desdobramento para atendimento das respectivas peculiaridades. Nesse sentido, as receitas orçamentárias são classificadas segundo os seguintes critérios:

- a. Natureza;
- b. Fonte/Destinação de Recursos⁶; e
- c. Indicador de Resultado Primário.

O detalhamento das classificações orçamentárias da receita, no âmbito da União, é normatizado por meio de portaria da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), órgão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG).

Observação:

A doutrina classifica as receitas públicas, quanto à procedência, em Originárias e Derivadas. Essa classificação possui uso acadêmico e não é normatizada; portanto, não é utilizada como classificador oficial da receita pelo Poder Público.

³ Operações de crédito, em regra são receitas orçamentárias. As operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO) são exceção e classificam-se como ingressos extraorçamentários, por determinação do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 4.320/1964, por não representarem novas receitas no orçamento.

⁴ Lei nº 4.320/1964

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros.

⁵ Operações de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária – ARO são exceção às operações de crédito em geral. Classificam-se como “Receita Extraorçamentária” e não são item da “Receita Orçamentária”, por determinação do Parágrafo Único do art. 3º da Lei nº 4.320, de 1964.

⁶ Por se tratar de uma classificação que associa a receita com a despesa, o assunto será tratado em um capítulo próprio sobre FONTE/DESTINAÇÃO DE RECURSOS.

Receitas Públicas Originárias, segundo a doutrina, seriam aquelas arrecadadas por meio da exploração de atividades econômicas pela Administração Pública. Resultariam, principalmente, de rendas do patrimônio mobiliário e imobiliário do Estado (receita de aluguel), de preços públicos⁷, de prestação de serviços comerciais e de venda de produtos industriais ou agropecuários.

Receitas Públicas Derivadas, segundo a doutrina, seria a receita obtida pelo poder público por meio da soberania estatal. Decorreriam de imposição constitucional ou legal⁸ e, por isso, auferidas de forma impositiva, como, por exemplo, as receitas tributárias e as de contribuições especiais.

3.2.1. Classificação da Receita Orçamentária por Natureza

O § 1º do art. 8º da Lei nº 4.320/1964 define que os itens da discriminação da receita, mencionados no art. 11 dessa lei, serão identificados por números de código decimal. Convencionou-se denominar este código de natureza de receita.

Em âmbito federal, a codificação da classificação por natureza da receita é normatizada por meio de Portaria da SOF, órgão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Já para estados e municípios, é feita por meio de Portaria Interministerial (SOF e STN).

Importante destacar que essa classificação é utilizada por todos os entes da Federação e visa identificar a origem do recurso segundo o fato gerador: acontecimento real que ocasionou o ingresso da receita nos cofres públicos.

Assim, a natureza de receita é a menor célula de informação no contexto orçamentário para as receitas públicas; por isso, contém todas as informações necessárias para as devidas alocações orçamentárias.

Na União, para o exercício de 2016, incluindo a elaboração do Orçamento, entrou em vigor a **nova estrutura de codificação das Naturezas de Receita**, de forma a prover melhorias na estrutura de formação dos códigos da classificação, aplicando lógica integralmente voltada para a gestão das receitas orçamentárias. A nova codificação estrutura os códigos de forma a proporcionar extração de informações imediatas, a fim de prover celeridade, simplicidade e transparência, sem a necessidade de qualquer procedimento paralelo para concatenar dados.

Tal alteração foi estabelecida pela Portaria nº 05, de 25 de agosto de 2015⁹, que também determinou que os desdobramentos específicos para atendimento das peculiaridades de **estados, Distrito Federal e municípios** serão promovidos pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda. Ressalta-se que **para os referidos entes, tal codificação é válida a partir do exercício financeiro de 2018, inclusive no que se refere à elaboração do respectivo projeto de lei orçamentária (que é elaborado durante o exercício de 2017)**.

A estrutura da nova codificação cria possibilidade de associar, de forma imediata, a receita principal com aquelas dela originadas: Multas e Juros, Dívida Ativa, Multas e Juros da Dívida Ativa. A associação é efetuada por meio de um código numérico de 8 dígitos, cujas posições ordinais passam a ter o seguinte significado:

| C | O | E | DDDD | T |
|---------------------|--------|---------|--|------|
| Categoria Econômica | Origem | Espécie | Desdobramentos para identificação de peculiaridades da receita | Tipo |

Quando, por exemplo, o imposto de renda pessoa física é recolhido dos trabalhadores, aloca-se a receita pública correspondente na natureza de receita código “1.1.1.3.01.1.1”, segundo esquema abaixo:

⁷ Preço público e tarifa são vocábulos sinônimos.

⁸ Princípio da Legalidade.

⁹ Alterou a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001.

| | | | |
|-------------|---|-------------|--|
| C | Categoria Econômica | 1 | Receita Corrente |
| O | Origem | 1 | Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria |
| E | Espécie | 1 | Impostos |
| DDDD | Desdobramento para identificação das peculiaridades | 3011 | Impostos sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF |
| T | Tipo | 1 | Principal |

Como se depreende do nível de detalhamento apresentado, a classificação por natureza é a de nível mais analítico da receita; por isso, auxilia na elaboração de análises econômico-financeiras sobre a atuação estatal.

3.2.1.1. Categoria Econômica

O §§1º e 2º do art. 11 da Lei no 4.320/1964, classificam as receitas orçamentárias em “Receitas Correntes” e “Receitas de Capital”. A codificação correspondente seria:

1- Receitas Correntes

Receitas Orçamentárias Correntes são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com vistas a satisfazer finalidades públicas.

Classificam-se como correntes as receitas provenientes de tributos; de contribuições; da exploração do patrimônio estatal (Patrimonial); da exploração de atividades econômicas (Agropecuária, Industrial e de Serviços); de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes (Transferências Correntes); por fim, demais receitas que não se enquadram nos itens anteriores, nem no conceito de receita de capital (Outras Receitas Correntes).

2- Receitas de Capital

Receitas Orçamentárias de Capital são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas. Porém, de forma diversa das receitas correntes, as receitas de capital em geral não provocam efeito sobre o patrimônio líquido.

Receitas de Capital são as provenientes tanto da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas e da conversão, em espécie, de bens e direitos, quanto de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado e destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital.

Observação:

Receitas de Operações Intraorçamentárias:

Operações intraorçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e do orçamento da seguridade social do mesmo ente federativo; por isso, não representam novas entradas de recursos nos cofres públicos do ente, mas apenas movimentação de receitas entre seus órgãos. As receitas intraorçamentárias são a contrapartida das despesas classificadas na Modalidade de Aplicação “91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes do Orçamento Fiscal e do Orçamento da Seguridade

Social” que, devidamente identificadas, possibilitam anulação do efeito da dupla contagem na consolidação das contas governamentais.

Dessa forma, a fim de se evitar a dupla contagem dos valores financeiros objeto de operações intraorçamentárias na consolidação das contas públicas, a Portaria Interministerial STN/SOF nº 338/2006, incluiu as “Receitas Correntes Intraorçamentárias” e “Receitas de Capital Intraorçamentárias”, representadas, respectivamente, pelos códigos 7 e 8 em suas categorias econômicas. Essas classificações, segundo disposto pela Portaria que as criou, não constituem novas categorias econômicas de receita, mas apenas especificações das Categorias Econômicas “Receita Corrente” e “Receita de Capital”.

| Categoria Econômica da Receita | |
|--|---|
| 1. Receitas Correntes | 2. Receitas de Capital |
| 7. Receitas Correntes Intraorçamentárias | 8. Receitas de Capital Intraorçamentárias |

3.2.1.2. Origem da Receita

A Origem é o detalhamento das Categorias Econômicas “Receitas Correntes” e “Receitas de Capital”, com vistas a identificar a procedência das receitas no momento em que ingressam nos cofres públicos.

Os códigos da Origem para as receitas correntes e de capital, de acordo com a Lei nº 4.320/1964, são:

| Origem da Receita | |
|---|---|
| 1 Receitas Correntes | 2 Receitas de Capital |
| 7 Receita Correntes Intraorçamentárias | 8 Receitas de Capital Intraorçamentárias |
| 1 Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria | 1 Operações de Crédito |
| 2 Contribuições | 2 Alienação de Bens |
| 3 Receita Patrimonial | 3 Amortização de Empréstimos |
| 4 Receita Agropecuária | 4 Transferências de Capital |
| 5 Receita Industrial | 9 Outras Receitas de Capital |
| 6 Receita de Serviços | |
| 7 Transferências Correntes | |
| 9 Outras Receitas Correntes | |

A atual codificação amplia o escopo de abrangência do conceito de origem e passa a explorá-lo na sequência lógico-temporal na qual ocorrem naturalmente atos e fatos orçamentários co-dependentes. Nesse contexto, considera que a arrecadação das receitas ocorre de forma concatenada e sequencial no tempo, sendo que, por regra, existem arrecadações inter-relacionadas que dependem da existência de um fato gerador inicial a partir do qual, por decurso de prazo sem pagamento, originam-se outros fatos, na ordem lógica dos acontecimentos jurídicos:

- a. Primeiro, o fato gerador da Receita Orçamentária Propriamente Dita, que ocorre quando da subsunção do fato, no mundo real, à norma jurídica;
- b. Segundo, a obrigação de recolher multas e juros incidentes sobre a Receita Orçamentária propriamente dita, cujo fato gerador é o decurso do prazo estipulado por lei para pagamento, sem que isso tenha ocorrido. (Esse fato gerador depende, fundamentalmente – na origem –, da existência da Receita Orçamentária propriamente dita);

- c. Terceiro, a obrigação de pagar a dívida ativa referente à Receita Orçamentária propriamente dita e às multas e aos juros dessa receita, cujo fato gerador é a inscrição em dívida ativa, que decorre do transcurso de novo prazo e da permanência do não pagamento da receita e das multas e juros que lhe são afetos. (Novamente, ao remetermos para o início do processo – a origem – há dependência do fato gerador primeiro, inicial: a existência da Receita Orçamentária propriamente dita); e
- d. Quarto, a obrigação de recolher multas e juros incidentes sobre a dívida ativa da Receita Orçamentária propriamente dita, cujo fato gerador é o decurso do prazo estipulado por lei para pagamento da dívida ativa, sem que o pagamento tenha ocorrido. (Ao buscar-se o marco inicial dessa obrigação, conclui-se, novamente, que, na origem, há dependência da existência da Receita Orçamentária propriamente dita).

Destaca-se que o ponto de partida – a origem – de todo o processo relatado no parágrafo anterior foi a existência da Receita Orçamentária propriamente dita, e as demais arrecadações que se originaram a partir do não pagamento dessa receita foram, na sequência temporal dos acontecimentos: multas e juros da receita, dívida ativa da receita e multas e juros da dívida ativa da receita. O raciocínio estruturado acima explora o fato de que se a existência de multas, juros, dívida ativa e multas e juros da dívida ativa decorrem do não pagamento da Receita Orçamentária propriamente dita dentro dos prazos estabelecidos em lei, então dependem da existência dessa receita e nela tiveram origem.

O detalhamento e conceito das origens das receitas orçamentárias constam em item específico deste manual.

3.2.1.3. Espécie

É o nível de classificação vinculado à Origem que permite qualificar com maior detalhe o fato gerador das receitas. Por exemplo, dentro da Origem Contribuições, identifica-se as espécies “Contribuições Sociais”, “Contribuições Econômicas”, “Contribuições para Entidades Privadas de Serviço Social e de Formação Profissional” e “Contribuição para Custeio de Iluminação Pública”.

3.2.1.4. Desdobramentos para Identificação de Peculiaridades da Receita

Na nova estrutura de codificação foram reservados 4 dígitos para desdobramentos com o objetivo de identificar as particularidades de cada receita, caso seja necessário. Assim, esses dígitos podem ou não ser utilizados, observando-se a necessidade de especificação do recurso.

Quanto às receitas exclusivas de estados, Distrito Federal e municípios, serão identificadas pelo quarto dígito da codificação, que utilizará o número “8” (Ex.: 1.9.0.8.xx.x - Outras Receitas Correntes Exclusivas de Estados e Municípios), respeitando a estrutura dos três dígitos iniciais. Assim, os demais dígitos (quinto, sexto e sétimo) serão utilizados para atendimento das peculiaridades e necessidades gerenciais dos entes.

3.2.1.5. Tipo

O tipo, correspondente ao último dígito na natureza de receita, tem a finalidade de identificar o tipo de arrecadação a que se refere aquela natureza, sendo:

- “0”, quando se tratar de natureza de receita não valorizável ou agregadora;
- “1”, quando se tratar da arrecadação Principal da receita;
- “2”, quando se tratar de Multas e Juros de Mora da respectiva receita;
- “3”, quando se tratar de Dívida Ativa da respectiva receita; e
- “4”, quando se tratar de Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa da respectiva receita.

Assim, todo código de natureza de receita será finalizado com um dos dígitos mencionados, e as arrecadações de cada recurso – sejam elas da receita propriamente dita ou de seus acréscimos legais – ficarão agrupadas sob um mesmo código, sendo diferenciadas apenas no último dígito, conforme detalhamento a seguir:

| Dígito: | 1º | 2º | 3º | 4º a 7º | | | 8º | Descrição-Padrão dos Códigos de Tipo: |
|--------------|----------------|--------|---------|----------------|------|---|------|--|
| Significado: | Cat. Econômica | Origem | Espécie | Desdobramentos | | | Tipo | |
| Código: | | | | | | | | |
| | | | | | | | 0 | Natureza Agregadora |
| | | | | | | | 1 | Receita Principal |
| | x | x | x | x | .xx. | x | 2 | Multa e Juros da Receita Principal |
| | | | | | | | 3 | Dívida Ativa da Receita Principal |
| | | | | | | | 4 | Multa e Juros da Dívida Ativa da Receita Principal |

Importante destacar que as portarias SOF e STN que desdobrarão o Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, conterão apenas as naturezas de receita agregadoras, finalizadas com dígito “0”, considerando criadas automaticamente, para todos os fins, as naturezas valorizáveis, terminadas em “1”, “2”, “3” e “4”.

Ressalta-se ainda que, para fins de observância da classificação orçamentária em “Receita Corrente” e “Receita de Capital” estipulada pela Lei nº 4.320/64, deve-se considerar os seguintes códigos:

- a. Receita Corrente:
 - i. Todos os códigos cujo o primeiro dígito seja “1” (categoria econômica “receitas correntes”); e
 - ii. Códigos cujo o primeiro dígito seja “2” (categoria econômica “receitas de capital”) e cujo o oitavo dígito, tipo de natureza de receita, seja “2” (Multas e Juros) ou “4” (Multas e Juros da Dívida Ativa).
- b. Receita de Capital:
 - i. Códigos cujo o primeiro dígito seja “2” (categoria econômica “receitas de capital”) e cujo o oitavo dígito, tipo de natureza de receita, seja “1” (Principal) ou “3” (Dívida Ativa).

3.2.2. Origens e Espécies de Receita Orçamentária

A seguir a descrição das origens e espécies de receita orçamentária, de acordo com a nova estrutura de codificação. Ressalta-se que os demais tópicos deste manual quando fizerem referência à natureza da receita orçamentária utilizarão as duas codificações. Já que a estrutura anterior ainda é válida para estados, Distrito Federal e municípios até 2017 (apenas para fins de execução orçamentária) e a nova estrutura já é válida para União. Ressalta-se que as duas estruturas de codificação se encontram como anexos deste manual.

3.2.2.1. Origens e Espécies de Receita Orçamentária Corrente

Código 1.1.0.0.00.0.0 – Receita Corrente – Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria

Tributo é uma das origens da Receita Corrente na classificação orçamentária por Categoria Econômica. Quanto à procedência, trata-se de receita derivada cuja finalidade é obter recursos financeiros para o Estado custear as atividades que lhe são correlatas. Sujeitam-se aos princípios da reserva legal e da anterioridade da lei, salvo exceções.

O art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) define tributo da seguinte forma:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O art. 4º do CTN preceitua que a natureza específica do tributo, ao contrário de outros tipos de receita, é determinada pelo fato gerador, sendo irrelevante para caracterizá-lo:

- I – a sua denominação; e
- II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.

O art. 5º do CTN e os incisos I, II e III do art. 145 da CF/1988 tratam das espécies tributárias impostos, taxas e contribuições de melhoria.

a. Código 1.1.1.0.00.0.0 – Receita Corrente – Impostos

Os impostos, segundo o art. 16 do CTN, são espécies tributárias cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, o qual não recebe contraprestação direta ou imediata pelo pagamento.

O art. 167 da CF/1988 proíbe, salvo em algumas exceções, a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Os impostos estão enumerados na Constituição Federal, ressaltando-se unicamente a possibilidade de utilização, pela União, da competência residual prevista no art. 154, I, e da competência extraordinária, no caso dos impostos extraordinários de guerra prevista no inciso II do mesmo artigo.

b. Código 1.1.2.0.00.0.0 – Receita Corrente – Taxas

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito das respectivas atribuições, são, também, espécie de tributo na classificação orçamentária da receita, tendo, como fato gerador, o exercício regular do poder de polícia administrativa, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição – art. 77 do CTN:

Art. 77: As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Nesse contexto, taxas são tributos vinculados porque o aspecto material do fato gerador é prestação estatal específica diretamente referida ao contribuinte, em forma de contraprestação de serviços. Porém, podem ser tributos de arrecadação não-vinculada, pois as receitas auferidas por meio das taxas não se encontram afetas a determinada despesa, salvo se a lei que instituiu o referido tributo assim determinou.

A taxa está sujeita ao princípio constitucional da reserva legal e, sob a ótica orçamentária, classificam-se em: Taxas de Fiscalização¹⁰ e Taxas de Serviço.

i. Código 1.1.2.1.00.0.0 – Receita Corrente – Taxas – Taxas pelo Exercício do Poder de Polícia

São definidas em lei e têm como fato gerador o exercício do poder de polícia, poder disciplinador, por meio do qual o Estado intervém em determinadas atividades, com a finalidade de garantir a ordem e a segurança. A definição de poder de polícia está disciplinada pelo art. 78 do CTN:

Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do poder público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais e coletivos.

ii. Código 1.1.2.2.00.0.0 – Receita Corrente – Taxas – Taxas pela Prestação de Serviços

São as que têm como fato gerador a utilização de determinados serviços públicos, sob ponto de vista material e formal. Nesse contexto, o serviço é público quando estabelecido em lei e prestado pela Administração Pública, sob regime de direito público, de forma direta ou indireta.

A relação jurídica, nesse tipo de serviço, é de verticalidade, ou seja, o Estado atua com supremacia sobre o particular. É receita derivada e os serviços têm que ser específicos e divisíveis. Conforme o art. 77 do CTN:

Os serviços públicos têm que ser específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte, ou colocados à sua disposição.

Para que a taxa seja cobrada, não há necessidade de o particular fazer uso do serviço, basta que o Poder Público coloque tal serviço à disposição do contribuinte.

c. Código 1.1.3.0.00.0.0 – Receita Corrente – Contribuição de Melhoria

É espécie de tributo na classificação da receita orçamentária e tem como fato gerador valorização imobiliária que decorra de obras públicas, contanto que haja nexo causal entre a melhoria havida e a realização da obra pública. De acordo com o art. 81 do CTN:

¹⁰ “Taxas de Fiscalização” também são chamadas de “Taxas de Poder de Polícia”.

A contribuição de melhoria cobrada pela União, Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Código 1.2.0.0.00.0.0 – Receita Corrente – Contribuições

Segundo a classificação orçamentária, Contribuições são Origem da Categoria Econômica Receitas Correntes.

O art. 149 da Magna Carta estabelece competir exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas, e o §1º do artigo em comento estabelece que estados, Distrito Federal e municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de regimes de previdência de caráter contributivo e solidário.

As contribuições classificam-se nas seguintes espécies:

a. Código 1.2.1.0.00.0.0 – Receita Corrente – Contribuições – Contribuições Sociais

Classificada como espécie de Contribuição, por força da Lei nº 4.320/1964, a Contribuição Social é tributo vinculado a uma atividade Estatal que visa atender aos direitos sociais previstos na Constituição Federal. Pode-se afirmar que as contribuições sociais atendem a duas finalidades básicas: seguridade social (saúde, previdência e assistência social) e outros direitos sociais como, por exemplo: o salário educação.

A competência para instituição das contribuições sociais é da União, exceto das contribuições dos servidores estatutários dos estados, DF e municípios, que são instituídas pelos respectivos entes. As contribuições sociais estão sujeitas ao princípio da anterioridade nonagesimal, o que significa dizer que apenas poderão ser cobradas noventa dias após a publicação da lei que as instituiu ou majorou.

Observação:

Conforme dispõe o art. 195 da Constituição, a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, e de contribuições sociais. Em complemento, a composição das receitas que financiam a Seguridade Social é discriminada nos arts. 11 e 27 da Lei nº 8.212/1991, que “instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social”.

b. Código 1.2.2.0.00.0.0 – Receita Corrente – Contribuições – Contribuições Econômicas

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) é tributo classificado no orçamento público como uma espécie de contribuição que atinge um determinado setor da economia, com finalidade qualificada em sede constitucional – intervenção no domínio econômico – instituída mediante um motivo específico.

Essa intervenção se dá pela fiscalização e atividades de fomento, como por exemplo, desenvolvimento de pesquisas para crescimento do setor e oferecimento de linhas de crédito para expansão da produção. São exemplos dessa espécie a CIDE-Combustíveis, relativa às atividades de comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e álcool carburante, e a CIDE-Tecnologia, relativa à exploração de patentes, uso de marcas, fornecimento de conhecimentos tecnológicos ou prestação de assistência técnica no caso de contratos que impliquem transferência de tecnologia.

c. 1.2.3.0.00.0.0 – Receita Corrente – Contribuições – Contribuição para Entidades Privadas de Serviço Social e de Formação Profissional

Espécie de contribuição que se caracteriza por atender a determinadas categorias profissionais ou econômicas, vinculando sua arrecadação às entidades que as instituíram. Não transitam pelo Orçamento da União.

Estas contribuições são destinadas ao custeio das organizações de interesse de grupos profissionais, como, por exemplo: OAB, CREA, CRM e assim por diante. Visam também ao custeio dos serviços sociais autônomos prestados no interesse das categorias, como SESI, SESC e SENAI.

É preciso esclarecer que existe uma diferença entre as contribuições sindicais aludidas acima e as contribuições confederativas. Conforme esclarece o art. 8º da Constituição Federal:

Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: [...]

IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei.

Assim, há a previsão constitucional de uma contribuição confederativa, fixada pela assembleia geral da categoria, e uma outra contribuição, prevista em lei, que é a contribuição sindical. A primeira não é tributo, pois será instituída pela assembleia geral e não por lei. A segunda é instituída por lei, portanto compulsória, e encontra sua regra matriz no art. 149 da Constituição Federal, possuindo assim natureza de tributo.

d. 1.2.4.0.00.0.0 – Receita Corrente – Contribuições – Contribuição para Custeio da Iluminação Pública

Instituída pela Emenda Constitucional nº 39/2002, que acrescentou o art. 149-A à Constituição Federal, possui a finalidade de custear o serviço de iluminação pública. A competência para instituição é dos municípios e do Distrito Federal.

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica.

Municípios e DF, a partir dessa autorização constitucional, iniciaram a regulamentação por lei complementar, visando a dar eficácia plena ao citado artigo 149-A da Constituição da República Federativa do Brasil.

Sob a ótica da classificação orçamentária, a “Contribuição de Iluminação Pública” é Espécie da Origem “Contribuições”, que integra a Categoria Econômica “Receitas Correntes”.

Código 1.3.0.0.00.0.0 – Receita Corrente – Patrimonial

São receitas provenientes da fruição do patrimônio de ente público, como por exemplo, bens mobiliários e imobiliários ou, ainda, bens intangíveis e participações societárias. São classificadas no orçamento como receitas correntes e de natureza patrimonial.

Quanto à procedência, trata-se de receitas originárias. Podemos citar como espécie de receita patrimonial as concessões e permissões, cessão de direitos, dentre outras.

Código 1.4.0.0.00.0.0 – Receita Corrente – Agropecuária

São receitas correntes, constituindo, também, uma origem de receita específica na classificação orçamentária. Quanto à procedência, trata-se de uma receita originária, com o Estado atuando como empresário, em pé de igualdade como o particular.

Decorrem da exploração econômica, por parte do ente público, de atividades agropecuárias, tais como a venda de produtos: agrícolas (grãos, tecnologias, insumos etc.); pecuários (sêmens, técnicas em inseminação, matrizes etc.); para reflorestamento e etc.

Código 1.5.0.0.00.0.0 – Receita Corrente – Industrial

Registra as receitas provenientes das atividades industriais. Envolvem a extração e o beneficiamento de matérias-primas, bem como a produção e comercialização bens relacionados às indústrias extrativa mineral, mecânica, química e de transformação em geral. Compreende a produção e comercialização de petróleo e demais hidrocarbonetos, produtos farmacêuticos e a fabricação de substâncias químicas e radioativas, de produtos da agricultura, pecuária e pesca em produtos alimentares, de bebidas e destilados, de componentes e produtos eletrônicos, as atividades de edição, impressão ou comercialização de publicações em meio físico, digital ou audiovisual, além de outras atividades industriais semelhantes.

Código 1.6.0.0.00.0.0 – Receita Corrente – Serviços

São receitas correntes, cuja classificação orçamentária constitui origem específica, abrangendo as receitas decorrentes das atividades econômicas na prestação de serviços por parte do ente público, tais como: comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, armazenagem, serviços recreativos, culturais, etc. Tais serviços são remunerados mediante preço público, também chamado de tarifa. Exemplos de naturezas orçamentárias de receita dessa origem são os seguintes: Serviços Comerciais; Serviços de Transporte; Serviços Portuários, etc.

Observação:

A distinção entre Taxa e Preço Público:

A distinção entre taxa e preço público, também chamado de tarifa, está descrita na Súmula nº 545 do Supremo Tribunal Federal (STF): “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que a instituiu”.

Assim, conforme afirmado anteriormente, preço público (ou tarifa) decorre da utilização de serviços públicos facultativos (portanto, não compulsórios) que a Administração Pública, de forma direta ou por delegação para concessionária ou permissionária, coloca à disposição da população, que poderá escolher se os contrata ou não. São serviços prestados em decorrência de uma relação contratual regida pelo direito privado.

A taxa decorre de lei e serve para custear, naquilo que não forem cobertos pelos impostos, os serviços públicos, essenciais à soberania do Estado (a lei não autoriza que outros prestem alternativamente esses serviços), específicos e divisíveis, prestados ou colocados à disposição do contribuinte diretamente pelo Estado. O tema é regido pelas normas de direito público.

Há casos em que não é simples estabelecer se um serviço é remunerado por taxa ou por preço público. Como exemplo, podemos citar o caso do fornecimento de energia elétrica. Em localidades onde estes serviços forem colocados à disposição do usuário, pelo Estado, mas cuja utilização seja de uso obrigatório, compulsório (por exemplo, a lei não permite que se coloque um gerador de energia elétrica), a remuneração destes serviços é feita mediante taxa e sofrerá as limitações impostas pelos princípios gerais de tributação (legalidade, anterioridade, etc). Por outro lado, se a lei permite o uso de

gerador próprio para obtenção de energia elétrica, o serviço estatal oferecido pelo ente público, ou por seus delegados, não teria natureza obrigatória, seria facultativo e, portanto, seria remunerado mediante preço público.

Código 1.7.0.0.00.0.0 – Receita Corrente – Transferências Correntes

Na ótica orçamentária, são recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas de manutenção ou funcionamento relacionadas a uma finalidade pública específica, mas que não correspondam a uma contraprestação direta em bens e serviços a quem efetuou a transferência. Dentre as oito espécies de transferências correntes, podemos citar, como **exemplos**, as seguintes:

a. Transferências da União e de suas Entidades

Recursos oriundos das transferências voluntárias, constitucionais ou legais, efetuadas pela União em benefício dos estados, Distrito Federal ou municípios, como as transferências constitucionais destinadas aos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e Fundos de Participação dos Municípios (FPM).

b. Transferências de Pessoas Físicas

Compreendem as contribuições e doações que pessoas físicas realizem para a Administração Pública.

Código 1.9.0.0.00.0.0 – Receita Corrente – Outras Receitas Correntes

Constituem-se pelas receitas cujas características não permitam o enquadramento nas demais classificações da receita corrente, tais como indenizações, restituições, ressarcimentos, multas administrativas, contratuais e judiciais, previstas em legislações específicas, entre outras.

3.2.2.2. Origens e Espécies de Receita Orçamentária de Capital

Código 2.1.0.0.00.0.0 – Receita de Capital – Operações de Crédito

Origem de recursos da Categoria Econômica “Receitas de Capital”, são recursos financeiros oriundos da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos obtidas junto a entidades públicas ou privadas, internas ou externas. São espécies desse tipo de receita:

a. Operações de Crédito Internas

b. Operações de Crédito Externas

Código 2.2.0.0.00.0.0 – Receita de Capital – Alienação de Bens

Origem de recursos da Categoria Econômica “Receitas de Capital”, são ingressos financeiros com origem específica na classificação orçamentária da receita proveniente da alienação de bens móveis, imóveis ou intangíveis de propriedade do ente público.

Nos termos do artigo 44 da LRF, é vedada a aplicação da receita de capital decorrente da alienação de bens e direitos que integrem o patrimônio público, para financiar despesas correntes, salvo as destinadas por lei aos regimes previdenciários geral e próprio dos servidores públicos.

Código 2.3.0.0.00.0.0 – Receita de Capital – Amortização de Empréstimos

São ingressos financeiros provenientes da amortização de financiamentos ou empréstimos concedidos pelo ente público em títulos e contratos.

Na classificação orçamentária da receita são receitas de capital, origem específica “amortização de empréstimos concedidos” e representam o retorno de recursos anteriormente emprestados pelo poder público.

Código 2.4.0.0.00.0.0 – Receita de Capital – Transferências de Capital

Na ótica orçamentária, são recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado e destinados para atender despesas em investimentos ou inversões financeiras¹¹, a fim de satisfazer finalidade pública específica; sem corresponder, entretanto, a contraprestação direta ao ente transferidor.

Os recursos da transferência ficam vinculados à finalidade pública e não a pessoa. Podem ocorrer a nível intragovernamental (dentro do âmbito de um mesmo governo) ou intergovernamental (governos diferentes, da União para estados, do estado para os municípios, por exemplo), assim como recebidos de instituições privadas (do exterior e de pessoas).

Código 2.9.0.0.00.0.0 – Receita de Capital – Outras Receitas de Capital

São classificadas nessa origem as receitas de capital que não atendem às especificações anteriores. Enquadram-se nessa classificação, a integralização de capital social, a remuneração das disponibilidades do Tesouro Nacional, resgate de títulos do Tesouro, entre outras.

3.2.2.3. Tabela-Resumo: Origens e Espécies de Receitas Orçamentárias na ótica da nova Estrutura de Codificação válida para União a partir de 2016 e para Estados e Municípios a partir de 2018.

| Categoria Econômica, Origens e Espécies das Receitas Correntes | | | |
|---|--|---|----------------------------|
| Categoria Econômica | Origem | Espécie | Código |
| 1. Receitas Correntes 7. Receitas Correntes Intraorçamentárias | 1. Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria | 1. Impostos | A partir de 1.1.1.0.00.0.0 |
| | | 2. Taxas | A partir de 1.1.2.0.00.0.0 |
| | | 3. Contribuições de Melhoria | A partir de 1.1.3.0.00.0.0 |
| | 2. Receita de Contribuições ¹² | 1. Sociais | A partir de 1.2.1.0.00.0.0 |
| | | 2. Econômicas | A partir de 1.2.2.0.00.0.0 |
| | | 3. Para Entidades Privadas de Serviço Social e de Formação Profissional | A partir de 1.2.3.0.00.0.0 |
| | | 4. Para Custeio de Iluminação Pública | A partir de 1.2.4.0.00.0.0 |
| | 3. Receita Patrimonial | 1. Exploração do Patrimônio Imobiliário do Estado | A partir de 1.3.1.0.00.0.0 |
| | | 2. Valores Mobiliários | A partir de 1.3.2.0.00.0.0 |
| | | 3. Concessões/Permissões/Autorização ou Licença | A partir de 1.3.3.0.00.0.0 |

¹¹ “Investimentos” e “Inversões Financeiras” são classificações da Despesa de Capital.

¹² Para efeitos de classificação orçamentária, a “Receita de Contribuições” é diferenciada da origem “Receita Tributária”. A origem “Receita Tributária” engloba apenas as espécies “Impostos”, “Taxas” e “Contribuições de Melhoria”.

| | | | |
|--|------------------------------|---|----------------------------|
| | | 4. Exploração de Recursos Naturais | A partir de 1.3.4.0.00.0. |
| | | 5. Exploração do Patrimônio Intangível | A partir de 1.3.5.0.00.0.0 |
| | | 6. Cessão de Direitos | A partir de 1.3.6.0.00.0.0 |
| | | 9. Demais Receitas Patrimoniais | A partir de 1.3.9.0.00.0.0 |
| | 4. Receita Agropecuária | 0. Agropecuária | A partir de 1.4.0.0.00.0.0 |
| | 5. Receita Industrial | 0. Industrial | A partir de 1.5.0.0.00.0.0 |
| | 6. Receita de Serviços | 1. Serviços Administrativos e Gerais | A partir de 1.6.1.0.00.0.0 |
| | | 2. Serviços e Atividades referentes a Navegação e Transporte | A partir de 1.6.2.0.00.0.0 |
| | | 3. Serviços e Atividades referentes à Saúde | A partir de 1.6.3.0.00.0.0 |
| | | 4. Serviços e Atividades Financeiras | A partir de 1.6.4.0.00.0.0 |
| | | 9. Outros Serviços | A partir de 1.6.9.0.00.0.0 |
| | 7. Transferências Correntes | 1. Transferências da União e de suas Entidades | A partir de 1.7.1.0.00.0.0 |
| | | 2. Transferências dos Estados e do Distrito Federal e de suas Entidades | A partir de 1.7.2.0.00.0.0 |
| | | 3. Transferências dos Municípios e suas Entidades | A partir de 1.7.3.0.00.0.0 |
| | | 4. Transferências de Instituições Privadas | A partir de 1.7.4.0.00.0.0 |
| | | 5. Transferências de Outras Instituições Públicas | A partir de 1.7.5.0.00.0.0 |
| | | 6. Transferências do Exterior | A partir de 1.7.6.0.00.0.0 |
| | | 7. Transferências de Pessoas Físicas | A partir de 1.7.7.0.00.0.0 |
| | | 8. Transferências de Depósitos não Identificados | A partir de 1.7.8.0.00.0.0 |
| | 9. Outras Receitas Correntes | 1. Multas Administrativas, Contratuais e Judiciais | A partir de 1.9.1.0.00.00 |
| 2. Indenizações, Restituições e Ressarcimentos | | A partir de 1.9.2.0.00.0.0 | |
| 3. Bens, Direitos e Valores Incorporados ao Patrimônio Público | | A partir de 1.9.3.0.00.0.0 | |
| 9. Demais Receitas Correntes | | A partir de 1.9.9.0.00.0.0 | |

| Categoria Econômica, Origens e Espécies das Receitas de Capital | | | |
|---|-------------------------------|--|----------------------------|
| Categoria Econômica | Origem | Espécie | Código |
| 2. Receitas de Capital 8. Receitas de Capital Intraorçamentárias | 1. Operações de Crédito | 1. Internas | A partir de 2.1.1.0.00.0.0 |
| | | 2. Externas | A partir de 2.1.2.0.00.0.0 |
| | 2. Alienação de Bens | 1. Bens Móveis | A partir de 2.2.1.0.00.0.0 |
| | | 2. Bens Imóveis | A partir de 2.2.2.0.00.00 |
| | | 3. Bens Intangíveis | A partir de 2.2.3.0.00.00 |
| | 3. Amortização de Empréstimos | 0. Amortizações | A partir de 2.3.0.0.00.0.0 |
| | 4. Transferências de Capital | 1. Transferências da União e de suas Entidades | A partir de 2.4.1.0.00.0.0 |

| | | | |
|--|--|---|-------------------------------------|
| | | 2. Transferências dos Estados e do Distrito Federal e de suas Entidades | A partir de 2.4.2.0.00.0.0 |
| | | 3. Transferências dos Municípios e suas Entidades | A partir de 2.4.3.0.00.0.0 |
| | | 4. Transferências de Instituições Privadas | A partir de 2.4.4.0.00.0.0 |
| | | 5. Transferências de Outras Instituições Públicas | A partir de 2.4.5.0.00.0.0 |
| | | 6. Transferências do Exterior | A partir de 2.4.6.0.00.0. |
| | | 7. Transferências de Pessoas Físicas | A partir de 2.4.7.0.00.0. |
| | | 8. Transferências de Depósitos não Identificados | A partir de 2.4.8.0.00.0.0 |
| | | 9. Outras Receitas de Capital | 1. Integralização do Capital Social |
| | 2. Resultado do Banco Central | | A partir de 2.9.2.0.00.0.0 |
| | 3. Remuneração das Disponibilidades do Tesouro | | A partir de 2.9.3.0.00.0.0 |
| | 4. Resgate de Títulos do Tesouro | | A partir de 2.9.4.0.00.0.0 |
| | 9. Demais Receitas de Capital | | A partir de 2.9.9.0.00.0.0 |

3.2.2.4. Tabela-Resumo: Origens e Espécies de Receitas Orçamentárias na ótica da Estrutura de Codificação válida para Estados e Municípios até 2017.

| Categoria Econômica, Origens e Espécies das Receitas Correntes | | | |
|---|---|--|--------------------------------------|
| Categoria Econômica | Origem | Espécie | Código |
| 1. Receitas Correntes 7. Receitas Correntes Intraorçamentárias | 1. Tributária | 1. Impostos | De 1.1.1.0.00.0.0 até 1.1.1.5.00.0.0 |
| | | 2. Taxas | De 1.1.2.0.00.0.0 até 1.1.2.2.99.0.0 |
| | | 3. Contribuições de Melhoria | De 1.1.3.0.00.0.0 até 1.1.3.1.02.0.5 |
| | 2. Receita de Contribuições ¹³ | 1. Sociais | De 1.2.1.0.00.0.0 até 1.2.1.0.99.0.0 |
| | | 2. Econômicas | De 1.2.2.0.00.0.0 até 1.2.2.0.99.0.2 |
| | | 3. Para Custeio da Iluminação Pública | De 1.2.3.0.00.0.0 |
| | 3. Receita Patrimonial | 1. Exploração do Patrimônio Imobiliário do Estado | De 1.3.1.0.00.0.0 até 1.3.1.9.00.0.0 |
| | | 2. Valores Mobiliários | De 1.3.2.0.00.0.0 até 1.3.2.9.00.0.0 |
| | | 3. Concessões/Permissões/Autorização ou Licença | De 1.3.3.0.00.0.0 até 1.3.3.9.00.0.0 |
| | | 4. Compensações Financeiras | De 1.3.4.0.00.0.0 até 1.3.4.4.32.2.0 |
| | | 5. Exploração de Bens Públicos em Áreas de Domínio Público | De 1.3.5.0.00.0.0 até 1.3.5.2.00.0.0 |
| | | 6. Cessão de Direitos | De 1.3.6.0.00.0.0 até 1.3.6.1.03.0.0 |
| | | 9. Outras Receitas Patrimoniais | De 1.3.9.0.00.0.0 |

¹³ Para efeitos de classificação orçamentária, a “Receita de Contribuições” é diferenciada da origem “Receita Tributária”. A origem “Receita Tributária” engloba apenas as espécies “Impostos”, “Taxas” e “Contribuições de Melhoria”.

| | | | | |
|---------------------------------------|--|--|--------------------------------------|--------------------------------------|
| | 4. Receita Agropecuária | 0. Agropecuária | De 1.4.0.0.00.0.0 até 1.4.9.0.00.0.0 | |
| | 5. Receita Industrial | 0. Industrial | De 1.5.0.0.00.0.0 até 1.5.9.0.00.0.0 | |
| | 6. Receita de Serviços | 0. Serviços | De 1.6.0.0.00.0.0 até 1.6.0.0.99.0.0 | |
| | 7. Transferências Correntes | 2. Transferências Intergovernamentais | | De 1.7.2.0.00.0.0 até 1.7.2.4.99.0.0 |
| | | 3. Transferências de Instituições Privadas | | 1.7.3.0.00.0.0 |
| | | 4. Transferências do Exterior | | 1.7.4.0.00.0.0 |
| | | 5. Transferências de Pessoas | | 1.7.5.0.00.0.0 |
| 6. Transferências de Convênios | | | De 1.7.6.0.00.0.0 até 1.7.6.5.00.0.0 | |
| 7. Transferências para Combate à Fome | | | De 1.7.7.0.00.0.0 até 1.7.7.4.00.0.0 | |
| 9. Outras Receitas Correntes | 1. Multas e Juros de Mora | | De 1.9.1.0.00.00 até 1.9.1.9.99.0.0 | |
| | 2. Indenizações, Restituições e Ressarcimentos | | De 1.9.2.0.00.0.0 até 1.9.2.3.01.0.0 | |
| | 3. Dívida Ativa | | De 1.9.3.0.00.0.0 até 1.9.3.2.99.0.2 | |
| | 4. Aportes Periódicos para Amortização de Déficit Atuarial do RPPS | | 1.9.4.0.00.0.0 | |
| | 5. Decorrentes de Compensações ao RGPS | | 1.9.5.0.00.0.0 | |
| | 9. Demais Receitas Correntes | | De 1.9.9.0.00.0.0 até 1.9.9.0.99.0.2 | |

| Categoria Econômica, Origens e Espécies das Receitas de Capital | | | |
|---|---|--------------------------------------|---------------------------------------|
| Categoria Econômica | Origem | Espécie | Código |
| 2. Receitas de Capital 8. Receitas de Capital Intraorçamentárias | 1. Operações de Crédito | 1. Internas (espécie) | De 2.1.1.0.00.0.0 até 2.1.1.9.00.0.0 |
| | | 2. Externas (espécie) | De 2.1.2.0.00.0.0 até 2.1.2.9.00.0.0 |
| | 2. Alienação de Bens | 1. Bens Móveis | De 2.2.1.0.00.0.0 até 2.2.1.9.00.0.0 |
| | | 2. Bens Imóveis | De 2.2.2.0.00.00 até 2.2.2.9.00.0.0 |
| | 3. Amortização de Empréstimos | 0. Amortizações | De 2.3.0.0.00.0.0 até 2.3.0.0.99.0.0 |
| | 2. Receitas de Capital 8. Receitas de Capital Intraorçamentárias | 4. Transferências de Capital | 2. Transferências Intragovernamentais |
| 3. Transferências de Instituições Privadas | | | 2.4.3.0.00.0.0 |
| 4. Transferências do Exterior | | | 2.4.4.0.00.0.0 |
| 5. Transferências de Pessoas | | | 2.4.5.0.00.0.0 |
| 6. Transferências de outras instituições públicas | | | 2.4.6.0.00.0. |
| 7. Transferências de Convênios | | | De 2.4.7.0.00.0.0 até 2.4.7.5.00.0.0 |
| 8. Transferências para Combate à Fome | | | De 2.4.8.0.00.0.0 até 2.4.8.4.00.0.0 |
| 5. Outras Receitas de Capital | | 2. Integralização Do Capital | De 2.5.2.0.00.0.0 até 2.5.2.2.00.0.0 |
| | 3. Resultado do BCB | De 2.5.3.0.00.0.0 até 2.5.3.0.20.0.0 | |

| | | | |
|--|--|---|----------------|
| | | 4. Remuneração Disponibilidades do TN | 2.5.4.0.00.0.0 |
| | | 5. Dívida Ativa da Amortização de Empréstimos e Financiamentos | 2.5.5.0.00.0.0 |
| | | 6. Dívida Ativa da Alienação de Estoques de Café-Funcafê | 2.5.6.0.00.0.0 |
| | | 7. Detentores de Títulos do TN Resgatados | 2.5.7.0.00.0.0 |
| | | 8. Alienação de Certificados de Potencial Adicional de Construção - CEPAC | 2.5.8.0.00.0.0 |
| | | 9. Outras | 2.5.9.0.00.0.0 |

3.2.3. Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores (RAEA) referente aos RPPS

Para que a lei orçamentária seja aprovada de modo equilibrado, a classificação “9990.00.00 – Recursos arrecadados em exercícios anteriores” encontra-se disponível na relação de naturezas de receitas, conforme estabelecido Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001. **Somente para suprir a excepcionalidade dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), o Balanço Orçamentário destes entes poderá incluir recursos arrecadados em exercícios anteriores para fins de equilíbrio orçamentário.** Quando da execução do orçamento, estes recursos serão identificados por meio de superávit financeiro, fonte para suportar as despesas orçamentárias previamente orçadas.

Para fins de contabilização dos valores previstos no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), o ente poderá efetuar facultativamente os registros em contas orçamentárias e de controle de disponibilidade de recursos, conforme demonstrado a seguir:

Natureza da informação: orçamentária

D 5.2.2.1.1.xx.xx Dotação Inicial – (RAEA)

C 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.01.xx DDR – Recursos Disponíveis para o Exercício

C 8.2.1.1.1.02.xx DDR – Recursos de Exercícios Anteriores

A conta 8.2.1.1.1.02.xx DDR – Recursos de Exercícios Anteriores registra o valor das disponibilidades provenientes de recursos de exercícios anteriores, cuja execução depende de autorização. Essa conta tem natureza credora e não inverte saldo. Quando da utilização desses recursos no exercício corrente, além dos registros nas contas de execução orçamentária, registra-se os valores autorizados em contas de controle.

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.02.xx DDR – Recursos de Exercícios Anteriores

C 8.2.1.1.1.01.xx DDR – Recursos Disponíveis para o Exercício

Destaca-se, contudo, que outra forma alternativa de registro corresponderia a não incluir no PLOA as despesas que seriam suportadas pelos RAEA. Ao optar por esta prática, no início do exercício seguinte o ente poderia abrir créditos adicionais, agora já suportados pelo Superávit Financeiro no Balanço Patrimonial do exercício anterior.

3.2.4. Classificação Da Receita Para Apuração Do Resultado Primário

Esta classificação orçamentária da receita não tem caráter obrigatório para todos os entes e foi instituída para a União com o objetivo de identificar quais são as receitas e as despesas que compõem o resultado primário do Governo Federal, que é representado pela diferença entre as receitas primárias e as despesas primárias.

As receitas do Governo Federal podem ser divididas entre primárias e financeiras. O primeiro grupo refere-se predominantemente a receitas correntes (exceto receitas de juros) e é composto daquelas que advêm dos tributos, das contribuições sociais, das concessões, dos dividendos recebidos pela União, da cota-parte das compensações financeiras, das decorrentes do próprio esforço de arrecadação das unidades orçamentárias, das provenientes de doações e convênios e outras também consideradas primárias. Além disso, há receitas de capital primárias, decorrentes da alienação de bens e transferências de capital.

Já as receitas financeiras são aquelas que não contribuem para o resultado primário no exercício financeiro correspondente, uma vez que criam uma obrigação ou extinguem um direito, ambos de natureza financeira, junto ao setor privado interno e/ou externo, alterando concomitantemente o ativo e o passivo financeiros. São adquiridas junto ao mercado financeiro, decorrentes da emissão de títulos, da contratação de operações de crédito por organismos oficiais, das receitas de aplicações financeiras da União (juros recebidos, por exemplo), das privatizações, amortização de empréstimos concedidos e outras.

3.3. REGISTRO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

O registro da receita orçamentária ocorre no momento da arrecadação, conforme art. 35 da Lei nº 4.320/1964 e decorre do enfoque orçamentário dessa Lei, tendo por objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva.

Considerando-se, a título de exemplo, a aprovação de um orçamento de uma determinada entidade pública e a arrecadação de certa receita, os registros contábeis sob a ótica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público seriam os seguintes:

- a. Registro da previsão da receita no momento da aprovação da Lei Orçamentária:

Natureza da informação: orçamentária

| | |
|-------------------|-----------------------------|
| D 5.2.1.1.x.xx.xx | Previsão Inicial da Receita |
| C 6.2.1.1.x.xx.xx | Receita a Realizar |

- b. Registro da arrecadação da receita durante a execução do orçamento:

Natureza da informação: orçamentária

| | |
|-------------------|--------------------|
| D 6.2.1.1.x.xx.xx | Receita a Realizar |
| C 6.2.1.2.x.xx.xx | Receita Realizada |

Natureza da informação: controle

| | |
|-------------------|--|
| D 7.2.1.1.x.xx.xx | Controle da Disponibilidade de Recursos |
| C 8.2.1.1.1.xx.xx | Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR) |

Não devem ser reconhecidos como receita orçamentária os recursos financeiros oriundos de:

- a. 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 créditos neles vinculadas. Portanto, trata-se de saldo financeiro e não de nova receita a ser registrada. O

superávit financeiro pode ser utilizado como fonte para abertura de créditos suplementares e especiais;

- b. Cancelamento de Despesas Inscritas em Restos a Pagar – consiste na baixa da obrigação constituída em exercícios anteriores, portanto, trata-se de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida, originária de receitas arrecadadas em exercícios anteriores e não de uma nova receita a ser registrada. O cancelamento de restos a pagar não se confunde com o recebimento de recursos provenientes do ressarcimento ou da restituição de despesas pagas em exercícios anteriores que devem ser reconhecidos como receita orçamentária do exercício.

3.4. RELACIONAMENTO DO REGIME ORÇAMENTÁRIO COM O REGIME CONTÁBIL

A contabilidade aplicada ao setor público mantém um processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime da receita orçamentária, de forma que atenda a todas as demandas de informações da execução orçamentária, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 4.320/1964:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

No entanto, há de se destacar que o art. 35 se refere ao regime orçamentário e não ao regime contábil (patrimonial) e a citada Lei, ao abordar o tema “Da Contabilidade”, determina que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

Título IX – Da Contabilidade [...]

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. [...]

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial. [...]

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial. [...]

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, deve-se proceder à evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Nesse sentido, a contabilidade deve evidenciar, tempestivamente, os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, gerando informações que permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial aumentativa, independentemente da execução orçamentária, em função do fato gerador.

O reconhecimento do crédito apresenta como principal dificuldade a determinação do momento de ocorrência do fato gerador. No entanto, no âmbito da atividade tributária, pode-se utilizar o momento do lançamento como referência para o seu reconhecimento, pois é por esse procedimento que:

- a. Verifica-se a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente;
- b. Determina-se a matéria tributável;
- c. Calcula-se o montante do tributo devido; e
- d. Identifica-se o sujeito passivo.

Ocorrido o fato gerador, pode-se proceder ao registro contábil do direito a receber em contrapartida de variação patrimonial aumentativa, o que representa o registro da variação patrimonial aumentativa por competência.

| Regimes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público | | | | | |
|--|-------------|---------------------------|----------------------------------|-------------|---------------------------|
| Regime Orçamentário | | | Regime Contábil (Patrimonial) | | |
| Receita Orçamentária | Arrecadação | Lei nº 4.320/1964 art. 35 | Variação Patrimonial Aumentativa | Competência | Resolução CFC nº 750/1993 |

Por exemplo, a legislação que regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) estabelece, de modo geral, que o fato gerador deste tributo ocorrerá no dia 1º de janeiro de cada ano. Nesse momento, os registros contábeis sob a ótica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público são os seguintes:

Lançamento no momento do fato gerador (dia 1º de janeiro):

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber (P)

C 4.1.1.2.x.xx.xx Impostos Sobre o Patrimônio e a Renda

Esse registro provoca o aumento do ativo e do resultado do exercício, atendendo ao disposto nos arts. 100 e 104 da Lei nº 4.320/1964.

Na arrecadação, registra-se a receita orçamentária e procede-se à baixa do ativo registrado.

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber (P)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.x.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

3.5. ETAPAS DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

As etapas da receita orçamentária podem ser resumidas em: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

3.5.1. Previsão

Compreende a previsão de arrecadação da receita orçamentária constante da Lei Orçamentária Anual (LOA), resultante de metodologias de projeção usualmente adotadas, observada as disposições constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A previsão implica planejar e estimar a arrecadação das receitas orçamentárias que constarão na proposta orçamentária¹⁴. Isso deverá ser realizado em conformidade com as normas técnicas e legais correlatas e, em especial, com as disposições constantes na LRF. Sobre o assunto, vale citar o art. 12 da referida norma:

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.

No âmbito federal, a metodologia de projeção de receitas orçamentárias busca assimilar o comportamento da arrecadação de determinada receita em exercícios anteriores, a fim de projetá-la para o período seguinte, com o auxílio de modelos estatísticos e matemáticos. A busca deste modelo dependerá do comportamento da série histórica de arrecadação e de informações fornecidas pelos órgãos orçamentários ou unidades arrecadadoras envolvidas no processo.

A previsão de receitas é a etapa que antecede à fixação do montante de despesas que irão constar nas leis de orçamento, além de ser base para se estimar as necessidades de financiamento do governo.

3.5.2. Lançamento

O art. 53 da Lei nº 4.320/1964, define o lançamento como ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta. Por sua vez, para o art. 142 do CTN, lançamento é o procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível. Uma vez ocorrido o fato gerador, procede-se ao registro contábil do crédito tributário em favor da fazenda pública em contrapartida a uma variação patrimonial aumentativa.

Observa-se que, segundo o disposto nos arts. 142 a 150 do CTN, a etapa de lançamento situa-se no contexto de constituição do crédito tributário, ou seja, aplica-se a impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Além disso, de acordo com o art. 52 da Lei nº 4.320/1964, são objeto de lançamento as rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.

3.5.3. Arrecadação

Corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente.

¹⁴ Existem receitas que, embora arrecadadas, podem não ter sido previstas.

Vale destacar que, segundo o art. 35 da Lei nº 4.320/1964, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas, o que representa a adoção do regime de caixa para o ingresso das receitas públicas.

3.5.4. Recolhimento

É a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando-se o princípio da unidade de tesouraria ou de caixa, conforme determina o art. 56 da Lei no 4.320, de 1964, a seguir transcrito:

Art. 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.

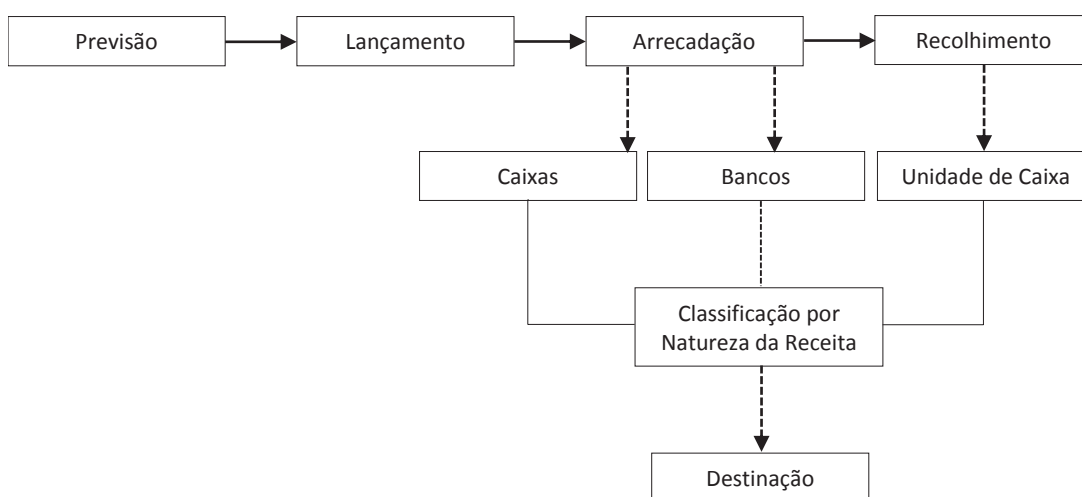
3.5.5. Cronologia das Etapas da Receita Orçamentária

As etapas da receita orçamentária seguem a ordem de ocorrência dos fenômenos econômicos, levando-se em consideração o modelo de orçamento existente no país e a tecnologia utilizada. Dessa forma, a ordem sistemática inicia-se com a previsão e termina com o recolhimento, conforme fluxograma apresentado abaixo.

No momento da classificação da receita, dependendo da sistematização dos processos dos estágios da arrecadação e do recolhimento, deverão ser compatibilizadas as arrecadações classificadas com o recolhimento efetivado.

Há de se observar, contudo, que nem todas as etapas apresentadas ocorrem para todos os tipos de receitas orçamentárias. Como exemplo, apresenta-se o caso da arrecadação de receitas orçamentárias que não foram previstas, não tendo, naturalmente, passado pela etapa da previsão. Da mesma forma, algumas receitas orçamentárias não passam pelo estágio do lançamento, como é o caso de uma doação em espécie recebida pelos entes públicos.

Em termos didáticos, a ordem das etapas da Receita Pública Orçamentária é a seguinte:



3.6. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À RECEITA ORÇAMENTÁRIA

3.6.1. Deduções da Receita Orçamentária

O critério geral utilizado para registro da receita orçamentária é o do ingresso de disponibilidades.

No âmbito da administração pública, a dedução de receita orçamentária é utilizada nas seguintes situações, entre outras:

- a. Recursos que o ente tenha a competência de arrecadar, mas que pertencem a outro ente, de acordo com a lei vigente (se não houver a previsão como despesa); e
- b. Restituição de tributos recebidos a maior ou indevidamente.

Se a receita arrecadada possuir parcelas destinadas a outros entes (repartição tributária), a transferência poderá ser registrada como dedução de receita ou como despesa orçamentária, de acordo com a legislação em vigor.

Se houver parcelas a serem restituídas, em regra, esses fatos não devem ser tratados como despesa orçamentária, mas como dedução de receita orçamentária, pois correspondem a recursos arrecadados que não pertencem à entidade pública e não são aplicáveis em programas e ações governamentais sob a responsabilidade do ente arrecadador, não necessitando, portanto, de autorização orçamentária para a sua execução.

A contabilidade utiliza conta redutora de receita orçamentária para evidenciar o fluxo de recursos da receita orçamentária bruta até a líquida, em função de suas operações econômicas e sociais.

3.6.1.1. Restituições de Receitas Orçamentárias

Depois de reconhecidas as receitas orçamentárias, podem ocorrer fatos supervenientes que ensejem a necessidade de restituições, devendo-se registrá-los como dedução da receita orçamentária, possibilitando maior transparência das informações relativas à receita orçamentária bruta e líquida.

O processo de restituição consiste na devolução total ou parcial de receitas orçamentárias que foram recolhidas a maior ou indevidamente, as quais, em observância aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, devem ser devolvidas. Não há necessidade de autorização orçamentária para sua devolução. Na União, a restituição é tratada como dedução de receita. Se fosse registrada como despesa orçamentária, a receita corrente líquida ficaria com um montante maior que o real, pois não seria deduzido o efeito dessa arrecadação imprópria.

Com o objetivo de proceder a uma padronização contábil e dar maior transparência ao processo de restituição de receitas, a legislação federal assim estabelece:

Lei nº 4.862/1965:

Art. 18 A restituição de qualquer receita da União, descontada ou recolhida a maior será efetuada mediante anulação da respectiva receita, pela autoridade incumbida de promover a cobrança originária, a qual, em despacho expresso, reconhecerá o direito creditório contra a Fazenda Nacional e autorizará a entrega da importância considerada indevida. [...]

§4º Para os efeitos deste artigo, o regime contábil fiscal da receita será o de gestão, qualquer que seja o ano da respectiva cobrança.

§5º A restituição de rendas extintas será efetuada com os recursos das dotações consignadas no Orçamento da Despesa da União, desde que não exista receita a anular.

Decreto-lei nº 1.755/1979:

Art. 5º A restituição de receitas federais e o ressarcimento em espécie, a título de incentivo ou benefício fiscal, dedutíveis da arrecadação, mediante anulação de receita, serão efetuados através de documento próprio a ser instituído pelo Ministério da Fazenda.

Decreto nº 93.872/1986:

Art. 14 A restituição de receitas orçamentárias, descontadas ou recolhidas a maior, e o ressarcimento em espécie a título de incentivo ou benefício fiscal, dedutíveis da arrecadação, qualquer que tenha sido o ano da respectiva cobrança, serão efetuados como anulação de receita, mediante expresse reconhecimento do direito creditório contra a Fazenda Nacional, pela autoridade competente, a qual, observado o limite de saques específicos estabelecido na programação financeira de desembolso, autorizará a entrega da respectiva importância em documento próprio.

Parágrafo único. A restituição de rendas extintas será efetuada com os recursos das dotações consignadas na Lei de Orçamento ou em crédito adicional, desde que não exista receita a anular.

Portanto, com o objetivo de possibilitar uma correta consolidação das contas públicas, recomenda-se que a restituição de receitas orçamentárias recebidas em qualquer exercício seja feita por dedução da respectiva natureza de receita orçamentária. Para as rendas extintas no decorrer do exercício, deve ser utilizado o mecanismo de dedução até o montante de receita orçamentária passível de compensação. O valor que ultrapassar o saldo da receita a deduzir deve ser registrado como despesa. Entende-se por rendas extintas aquelas cujo fato gerador da receita orçamentária não representa mais situação que gere arrecadações para o ente.

No caso de devolução de saldos de convênios, contratos e congêneres, deve-se adotar os seguintes procedimentos:

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

Exemplos:

Convênio/contrato 1:

Exercício X1 – receita R\$ 100,00, restituição a ser efetuada: R\$ 20,00: Contabilização como dedução de receita, no valor de R\$ 20,00

Convênio/contrato 2:

Exercício X1 – receita R\$ 60,00;

Exercício X2 – receita R\$ 40,00, restituição a ser efetuada: R\$ 30,00. Contabilização como dedução de receita, no valor de R\$ 30,00.

Convênio/contrato 3:

Exercício X1 – receita R\$ 60,00;

Exercício X2 – receita R\$ 40,00; restituição a ser efetuada: R\$ 50,00. Contabilização como dedução de receita no valor de R\$ 40,00 e contabilização como despesa orçamentária no valor de R\$ 10,00.

Convênio/contrato 4:

Exercício X1 – receita R\$ 100,00;

Exercício X2 – não houve receita. Restituição a ser efetuada: R\$ 30,00. Contabilização como despesa orçamentária no valor de R\$ 30,00.

A retificação consiste em corrigir dados informados erroneamente pelos contribuintes, que geraram registros incorretos na contabilidade do órgão. Exemplo: identificação do contribuinte, tipo de receita etc. A correção desses dados deve ser feita mediante registro de dedução de receita e, após isso, deve-se proceder ao lançamento correto.

No caso de lançamentos manuais em que ocorram erros de escrituração do ente (não motivados por informações incorretas dos contribuintes), a correção deve ser feita por meio de estorno e novo lançamento correto.

3.6.1.2. Recursos cuja Tributação e Arrecadação Competem a um Ente da Federação, mas São Atribuídos a Outro (s) Ente (s)

No caso em que se configure em orçamento apenas o valor pertencente ao ente arrecadador, deverá ser registrado o valor total arrecadado, incluindo os recursos de terceiros. Após isso, estes últimos serão registrados como dedução da receita e será reconhecida uma obrigação para com o “beneficiário” desses valores.

A adoção desse procedimento está fundamentada no fato de que não há necessidade de aprovação parlamentar para transferência de recursos a outros entes que decorra da legislação. As transferências constitucionais ou legais constituem valores que não são passíveis de alocação em despesas pelo ente público arrecadador. Assim, não há desobediência ao princípio do orçamento bruto, segundo o qual receitas e despesas devem ser incluídas no orçamento em sua totalidade, sem deduções.

No entanto, alguns entes podem optar pela inclusão dessa receita no orçamento, e nesse caso o recebimento será integralmente computado como receita, sendo efetuada uma despesa quando da entrega ao beneficiário.

Importante destacar que esses procedimentos são aplicáveis apenas para recursos que não pertençam ao ente arrecadador.

3.6.1.3. Renúncia de Receita Orçamentária

O art. 14 da LRF trata especialmente da renúncia de receita, estabelecendo medidas a serem observadas pelos entes públicos que decidirem pela concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, a saber:

Art. 14 – A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§3º O disposto neste artigo não se aplica:

I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu §1º;

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Sobre as espécies de renúncia de receita, tem-se que:

A **anistia**¹⁵ é o perdão da multa, que visa excluir o crédito tributário na parte relativa à multa aplicada pelo sujeito ativo ao sujeito passivo, por infrações cometidas por este anteriormente à vigência da lei que a concedeu. A anistia não abrange o crédito tributário já em cobrança, em débito para com a Fazenda, cuja incidência também já havia ocorrido. Neste caso, o controle é patrimonial por não envolver fluxo de caixa, provocando a baixa de eventuais ativos já constituídos.

A **remissão**¹⁶ é o perdão da dívida, que se dá em determinadas circunstâncias previstas na lei, tais como valor diminuto da dívida, situação difícil que torna impossível ao sujeito passivo solver o débito, inconveniência do processamento da cobrança dado o alto custo não compensável com a quantia em cobrança, probabilidade de não receber, erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, equidade, etc. Não implica em perdoar a conduta ilícita, concretizada na infração penal, nem em perdoar a sanção aplicada ao contribuinte. Contudo, não se considera renúncia de receita o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança¹⁷. Neste caso, o controle é patrimonial por não envolver fluxo de caixa, provocando a baixa de eventuais ativos já constituídos.

O **crédito presumido** é aquele que representa o montante do imposto cobrado na operação anterior e objetiva neutralizar o efeito de recuperação dos impostos não cumulativos, pelo qual o Estado se apropria do valor da isenção nas etapas subsequentes da circulação da mercadoria. É o caso dos créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações e prestações destinadas ao exterior¹⁸. Todavia, não é considerada renúncia de receita o crédito real ou tributário do ICMS previsto na legislação instituidora do tributo.

A **isenção**¹⁹ é a espécie mais usual de renúncia e define-se como a dispensa legal, pelo Estado, do débito tributário devido. Neste caso, o montante da renúncia será considerado no momento da elaboração da LOA, ou seja, a estimativa da receita orçamentária já contempla a renúncia e, portanto, não há registro orçamentário ou patrimonial.

¹⁵ Código Tributário Nacional, artigos 180 a 182.

¹⁶ Código Tributário Nacional, art. 172.

¹⁷ LRF, art. 14, §3º, II.

¹⁸ LC 87/96, art. 20, §3º.

¹⁹ Código Tributário Nacional, artigos 176 a 179.

A modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições é o incentivo fiscal por meio do qual a lei modifica para menos sua base tributável pela exclusão de quaisquer de seus elementos constitutivos. Pode ocorrer isoladamente ou associada a uma redução de alíquota, expressa na aplicação de um percentual de redução.

O conceito de renúncia de receita da LRF é exemplificativo, abarcando também, além dos instrumentos mencionados expressamente, quaisquer “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

A evidenciação de renúncia de receitas poderá ser efetuada de diversas maneiras, sendo contabilizada somente nos casos em que seja possível mensurar um valor confiável. Em geral, é utilizada a metodologia da dedução de receita orçamentária para evidenciar as renúncias. Dessa forma, deve haver um registro na natureza de receita orçamentária objeto da renúncia, em contrapartida a uma dedução de receita (conta redutora de receita).

Ressalta-se que, sob o ponto de vista patrimonial, havendo renúncia de receitas após o registro do ativo pelo regime de competência, deve haver os registros patrimoniais dos valores renunciados.

Exemplo – Diminuição de alíquota do Imposto Predial Territorial Urbano, IPTU:

Suponha que um município, ao diminuir a alíquota do IPTU, causou redução de 20% na sua receita arrecadada. Nessa situação, poderá optar por uma das formas de registro abaixo:

Registro, no município, da renúncia de receita no momento da arrecadação. Valor arrecadado: R\$ 800,00.

No momento do reconhecimento do fato gerador:

Natureza da informação: patrimonial

| | | |
|-------------------|---------------------------------------|------------|
| D 1.1.2.2.x.xx.xx | Créditos Tributários a Receber (P) | R\$ 800,00 |
| C 4.1.1.2.x.xx.xx | Impostos Sobre o Patrimônio e a Renda | R\$ 800,00 |

No momento da arrecadação:

Natureza da informação: orçamentária

| | | |
|-------------------|---------------------------------------|--------------|
| D 6.2.1.1.x.xx.xx | Receita a Realizar | R\$ 800,00 |
| D 6.2.1.3.x.xx.xx | * Dedução da Receita Realizada (IPTU) | R\$ 200,00 |
| C 6.2.1.2.x.xx.xx | Receita Realizada | R\$ 1.000,00 |

Obs: * Dedução de renúncia de IPTU – Retificadora da Receita Realizada.

Natureza da informação: controle

| | | |
|-------------------|--|-------------|
| D 7.2.1.1.x.xx.xx | Controle da Disponibilidade de Recursos | R\$ 1000,00 |
| C 8.2.1.1.1.xx.xx | Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR) | R\$ 1000,00 |

Natureza da informação: controle

| | | |
|-------------------|--|------------|
| D 8.2.1.1.1.xx.xx | Controle da Disponibilidade de Recursos | R\$ 200,00 |
| C 7.2.1.1.x.xx.xx | Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR) | R\$ 200,00 |

Natureza da informação: patrimonial

| | | |
|-------------------|---|------------|
| D 1.1.1.1.1.xx.xx | Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F) | R\$ 800,00 |
| C 1.1.2.2.x.xx.xx | Créditos Tributários a Receber (P) | R\$ 800,00 |

Registro da renúncia de receita em momento posterior ao de arrecadação. Valor arrecadado R\$ 800,00.

No momento do reconhecimento do fato gerador:

Natureza da informação: patrimonial

| | | |
|-------------------|---------------------------------------|------------|
| D 1.1.2.2.x.xx.xx | Créditos Tributários a Receber (P) | R\$ 800,00 |
| C 4.1.1.2.x.xx.xx | Impostos Sobre o Patrimônio e a Renda | R\$ 800,00 |

Quando da arrecadação:

Natureza da informação: patrimonial

| | | |
|-------------------|---|------------|
| D 1.1.1.1.x.xx.xx | Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F) | R\$ 800,00 |
| C 1.1.2.2.x.xx.xx | Créditos Tributários a Receber | R\$ 800,00 |

Natureza da informação: orçamentária

| | | |
|-------------------|--------------------|------------|
| D 6.2.1.1.x.xx.xx | Receita a Realizar | R\$ 800,00 |
| C 6.2.1.2.x.xx.xx | Receita Realizada | R\$ 800,00 |

Natureza da informação: controle

| | | |
|-------------------|--|------------|
| D 7.2.1.1.x.xx.xx | Controle da Disponibilidade de Recursos | R\$ 800,00 |
| C 8.2.1.1.1.xx.xx | Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR) | R\$ 800,00 |

Lançamento complementar para registrar a renúncia de receita:

Natureza da informação: orçamentária

| | | |
|-------------------|---------------------------------------|------------|
| D 6.2.1.3.x.xx.xx | * Dedução da Receita Realizada (IPTU) | R\$ 200,00 |
| C 6.2.1.2.x.xx.xx | Receita Realizada | R\$ 200,00 |

3.6.2. Imposto de Renda Retido na Fonte

A Constituição Federal, nos arts. 157, inciso I e 158, inciso I, determina que pertençam aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios o imposto de renda e os proventos de qualquer natureza, incidentes na fonte, pagos por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

De acordo com a Portaria STN nº 212, de 04 de junho de 2001, os valores descritos no parágrafo anterior deverão ser contabilizados como receita tributária. Para isso, utiliza-se a natureza de receita 1112.04.31 – “Imposto de Renda Retido nas Fontes sobre os Rendimentos do Trabalho”.

Desse modo, a contabilidade espelha o fato efetivamente ocorrido: mesmo correspondendo à arrecadação de um tributo de competência da União, tais recursos não transitam por ela, ficando diretamente com o ente arrecadador. Desse modo, não há de se falar em registro de uma receita de transferência nos Estados, DF e Municípios, uma vez que não ocorre a efetiva transferência do valor pela União.

3.6.3. Redutor Financeiro – FPM

O Fundo de Participação dos Municípios (FPM) é transferência constitucional composta por 22,5% da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre os produtos industrializados, de acordo com art. 159 da Constituição Federal.

A Lei Complementar nº 91/97, alterada pela Lei Complementar nº 106/01, estabelece que os coeficientes do FPM, exceto para as capitais estaduais, serão calculados com base no número de habitantes de cada município e revistos anualmente.

Entretanto, ficam mantidos, a partir do exercício de 1998, os coeficientes do FPM atribuídos, a partir de 1997, aos municípios que apresentaram redução de seus coeficientes pela aplicação do

disposto no art. 1º da Lei Complementar nº 91/97. Os ganhos adicionais em cada exercício decorrentes da manutenção dos coeficientes atribuídos em 1997 têm aplicação de redutor financeiro, o qual será redistribuído aos demais participantes do FPM.

O redutor financeiro é entendido como valor resultado do percentual incidente sobre a diferença positiva apurada entre o valor do FPM, utilizando o coeficiente atribuído em 1997, e o valor caso fosse utilizado o coeficiente do ano de distribuição do recurso.

Para melhor evidenciar os fatos contábeis envolvidos, a receita de transferência do FPM será contabilizada pelo valor bruto e o redutor financeiro será registrado como dedução da receita em questão, conforme exemplo hipotético abaixo:

Distribuição de Arrecadação Federal:
FPM – Município X

| Data | Parcela | Valor Distribuído | |
|------------|------------------|-------------------|---|
| 10.01.2005 | Parcela de IPI | 6.000,00 | C |
| | Parcela de IR | 130.000,00 | C |
| | Redutor LC 91/97 | 30.000,00 | D |
| | TOTAL: | 106.000,00 | C |

Contabilização no Município X:

Natureza da informação: patrimonial

| | | |
|-------------------|---|----------------|
| D 1.1.1.1.xx.xx | Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F) | R\$ 106.000,00 |
| C 4.5.2.x.x.xx.xx | Transferências Intergovernamentais | R\$ 106.000,00 |

Natureza da informação: orçamentária

| | | |
|-------------------|--------------------------------------|----------------|
| D 6.2.1.1.x.xx.xx | Receita a Realizar | R\$ 106.000,00 |
| D 6.2.1.3.x.xx.xx | * Dedução da Receita Realizada (FPM) | R\$ 30.000,00 |
| C 6.2.1.2.x.xx.xx | Receita Realizada | R\$ 136.000,00 |

Obs.: * Dedução de FPM – Retificadora da Receita Orçamentária Realizada.

Natureza da informação: orçamentária

| | | |
|-------------------|--|----------------|
| D 7.2.1.1.x.xx.xx | Controle da Disponibilidade de Recursos | R\$ 106.000,00 |
| C 8.2.1.1.1.xx.xx | Disponibilidade por Destinação de Recursos | R\$ 106.000,00 |

A parcela resultado da redistribuição dos redutores financeiros, denominada cota, deverá ser registrada contabilmente como receita de transferência da União, pois esse valor também foi considerado despesa de transferência na União, conforme exemplo hipotético abaixo:

Distribuição de Arrecadação Federal
FPM – Município Y

| Data | Parcela | Valor Distribuído | |
|------------|------------------|-------------------|---|
| 10.01.2005 | Parcela de IPI | 6.000,00 | C |
| | Parcela de IR | 130.000,00 | C |
| | Redutor LC 91/97 | 30.000,00 | C |
| | TOTAL: | 166.000,00 | C |

Contabilização no Município Y:

Natureza da informação: patrimonial

| | | |
|-------------------|---|----------------|
| D 1.1.1.1.1.xx.xx | Caixas e Equivalentes de Caixa e Moeda Nacional (F) | R\$ 166.000,00 |
| C 4.5.2.x.x.xx.xx | Transferências Intergovernamentais | R\$ 166.000,00 |

Natureza da informação: orçamentária

| | | |
|-------------------|--------------------|----------------|
| D 6.2.1.1.x.xx.xx | Receita a Realizar | R\$ 166.000,00 |
| C 6.2.1.2.x.xx.xx | Receita Realizada | R\$ 166.000,00 |

Natureza da informação: controle

| | | |
|-------------------|--|----------------|
| D 7.2.1.1.x.xx.xx | Controle da Disponibilidade de Recursos | R\$ 166.000,00 |
| C 8.2.1.1.1.xx.xx | Disponibilidade por Destinação de Recursos | R\$ 166.000,00 |

Observação:

Caso o município possua conta de nível hierárquico inferior, poderá registrar em separado a parcela do acréscimo do FPM – Lei Complementar nº 91/1997, desdobrando a conta em transferência do FPM e Cota Lei nº 91/1997.

Para os municípios que efetuaram registro contábil, de acordo com Portaria STN nº 327, de 27 de agosto de 2001, o passivo ou ativo registrado deverá ser baixado em contrapartida com a variação aumentativa ou diminutiva respectivamente. Sendo o valor relevante, justificar mudança de procedimento em nota explicativa.

3.6.4. Transferências de Recursos Intergovernamentais

3.6.4.1. Conceito

As Transferências Intergovernamentais compreendem a entrega de recursos, correntes ou de capital, de um ente (chamado “transferidor”) a outro (chamado “beneficiário”, ou “recebedor”). Podem ser voluntárias, nesse caso destinadas à cooperação, auxílio ou assistência, ou decorrentes de determinação constitucional ou legal.

Ainda sobre o conceito de transferência intergovernamental, é importante destacar que, como seu próprio nome indica, essas transferências ocorrem entre esferas distintas de governo, não guardando relação, portanto, com as operações intraorçamentárias ocorridas no âmbito do orçamento de cada ente.

3.6.4.2. Registros das Transferências Intergovernamentais

As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais podem ser contabilizadas pelo ente transferidor como uma despesa ou como dedução de receita, dependendo da forma como foi elaborado o orçamento do ente. No entanto, em se tratando de transferências voluntárias, a contabilização deve ser como despesa, visto que não há uma determinação legal para a transferência, sendo necessário haver, de acordo com o disposto no art. 25 da LRF, existência de dotação específica que permita a transferência.

Para contabilização no ente recebedor, faz-se necessário distinguir os dois tipos de transferências: as constitucionais e legais e as voluntárias.

3.6.4.3. Transferências Constitucionais e Legais

Enquadram-se nessas transferências aquelas que são arrecadadas por um ente, mas devem ser transferidas a outros entes por disposição constitucional ou legal.

Exemplos de transferências constitucionais: Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de Compensação dos Estados Exportadores (FPEX) e outros.

Exemplos de transferências Legais: Transferências da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), Transferências do FNDE como: Apoio à Alimentação Escolar para Educação Básica, Apoio ao Transporte Escolar para Educação Básica, Programa Brasil Alfabetizado, Programa Dinheiro Direto na Escola.

O ente receptor deve reconhecer um direito a receber (ativo) no momento da arrecadação pelo ente transferidor em contrapartida de variação patrimonial aumentativa, não impactando o superávit financeiro.

No momento do ingresso efetivo do recurso, o ente receptor deverá efetuar a baixa do direito a receber (ativo) em contrapartida do ingresso no banco, afetando neste momento o superávit financeiro. Simultaneamente, deve-se registrar a receita orçamentária realizada em contrapartida da receita a realizar nas contas de controle da execução do orçamento.

Esse procedimento evita a formação de um superávit financeiro superior ao lastro financeiro existente no ente receptor.

3.6.4.4. Transferências Voluntárias

Conforme o art. 25 da Lei Complementar nº 101/2000, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Em termos orçamentários, a transferência voluntária da União para os demais entes deve estar prevista no orçamento do ente receptor (conveniente), conforme o disposto no art. 35 da Lei nº 10.180/2001, que dispõe:

Art. 35. Os órgãos e as entidades da Administração direta e indireta da União, ao celebrarem compromissos em que haja a previsão de transferências de recursos financeiros, de seus orçamentos, para Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecerão nos instrumentos pactuais a obrigação dos entes receptores de fazerem incluir tais recursos nos seus respectivos orçamentos.

No entanto, para o reconhecimento contábil, o ente receptor deve registrar a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência financeira, pois sendo uma transferência voluntária não há garantias reais da transferência. Por esse motivo, a regra para transferências voluntárias é o beneficiário não registrar o ativo relativo a essa transferência.

Apenas nos casos em que houver cláusula contratual garantindo a transferência de recursos após o cumprimento de determinadas etapas do contrato, o ente beneficiário, no momento em que já tiver direito à parcela dos recursos e enquanto não ocorrer o efetivo recebimento a que tem direito, deverá registrar um direito a receber no ativo. Nesse caso não há impacto no superávit financeiro, pois ainda está pendente o registro da receita orçamentária para que esse recurso possa ser utilizado, conforme definições constantes no art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

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.

3.6.4.5. Transferências a consórcios públicos

A Lei nº 11.107/2005, dispõe sobre normas gerais relativas à contratação de consórcios públicos para a realização de objetivos de interesse comum e estabelece que a execução das receitas e despesas do consórcio público deverá obedecer às normas de direito financeiro aplicáveis às entidades públicas. Ou seja, os registros na execução da receita e da despesa do consórcio serão efetuados de acordo com a classificação constante da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, e das demais normas aplicadas aos entes da Federação. Desse modo, o consórcio deverá elaborar seu orçamento próprio. Ademais, a classificação orçamentária da receita e da despesa pública do consórcio deverá manter correspondência com as dos entes consorciados.

No consórcio público, deverão ser classificados como receita orçamentária de transferência correspondente ao ente transferidor, nas seguintes naturezas, codificação válida para Estados e municípios até 2017:

- 1721.37.00 – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
- 1722.37.00 – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
- 1723.37.00 – Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios.
- 2421.37.00 – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
- 2422.37.00 – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
- 2423.37.00 – Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios.

Codificação nova:

- 1.7.1.8.07.1.0 - Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
- 1.7.2.8.04.1.0 - Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
- 1.7.3.8.02.1.0 - Transferências Correntes a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios;
- 2.4.1.8.01.1.0 - Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência da União;
- 2.4.2.8.01.1.0 - Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Estados;
- 2.4.3.8.01.1.0 - Transferências de Capital a Consórcios Públicos, no caso de transferência dos Municípios.

A classificação dos recursos transferidos aos consórcios públicos como despesa pelo ente transferidor e receita pelo consórcio público justifica-se pelo fato de que, assim, possibilita-se o aperfeiçoamento do processo de consolidação dos balanços e demais demonstrações contábeis, com vistas a excluir as operações entre os consorciados e o consórcio público da entidade contábil considerada. Essa foi a recomendação do Tribunal de Contas da União apresentada no Anexo a Ata nº 22 da Sessão Extraordinária do Plenário, de 12 de junho de 2003, válida contabilmente para todos os entes da Federação.

3.6.5. Remuneração de Depósitos Bancários

No cálculo dos percentuais de aplicação de determinados recursos vinculados, a legislação dispõe que sejam levados em consideração os rendimentos dos seus depósitos bancários. Para tal, é necessário que os registros contábeis permitam identificar a vinculação de cada depósito. Essa identificação poderá ser efetuada de duas formas:

- a. Por meio do mecanismo da destinação, controlando as disponibilidades financeiras por fonte de recursos; ou

- b. Por meio do desdobramento da natureza de receita 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários (codificação anterior) ou 1321.00.1.1 – Remuneração de Depósitos Bancários (codificação nova).

Se o ente utiliza o mecanismo da destinação de recursos, também conhecido como fonte de recursos, a informação da destinação associada à natureza de receita 1325.00.00 – Remuneração de Depósitos Bancários (codificação anterior) ou 1321.00.1.1 – Remuneração de Depósitos Bancários (codificação nova) - possibilita a identificação da remuneração dos diversos recursos vinculados, separados nas respectivas destinações. Para esses entes, não é necessário desdobrar as respectivas naturezas da receita para se obter a informação da remuneração dos recursos vinculados, uma vez que a conta de receita realizada estaria detalhada por vinculação.

Salienta-se que se a legislação obriga a vinculação da remuneração dos depósitos bancários a determinada finalidade, a contabilidade deve evidenciar as diferentes vinculações dessas remunerações. A forma de se evidenciar é de escolha do ente público.

3.6.6. Receita Orçamentária Por Baixa De Dívida Ativa Inscrita

O recebimento de dívida ativa corresponde a uma receita, pela ótica orçamentária, com simultânea baixa contábil do crédito registrado anteriormente no ativo, sob a ótica patrimonial.

As formas de recebimento da dívida ativa são definidas em lei, destacando-se o recebimento em espécie e o recebimento na forma de bens, tanto pela adjudicação quanto pela dação em pagamento, sendo que o recebimento na forma de bens também poderá corresponder a uma receita orçamentária no momento do recebimento do bem, efetuando-se o registro da execução orçamentária da despesa com a sua aquisição, mesmo que não tenha havido fluxo financeiro. Esse procedimento permite a observância da legislação quanto à destinação dos recursos recebidos de dívida ativa. Observe-se que, mesmo que não se efetue a execução orçamentária da receita e da despesa decorrente desse procedimento, a administração deve propiciar os meios para que a destinação dos recursos recebidos em dívida ativa, mesmo que na forma de bens, seja garantida.

Atenção:

O registro das receitas orçamentárias oriundas do recebimento da dívida ativa deve ser discriminado em contas contábeis de acordo com a natureza do crédito original. Também devem ser classificados em classificações específicas os recebimentos referentes a multas, juros e outros encargos.

Lançamentos:

Seguem os registros contábeis da baixa por recebimento do principal no órgão competente para inscrição:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C 1.2.1.1.x.xx.xx Créditos a Longo Prazo (P)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

4. DESPESA ORÇAMENTÁRIA

4.1. CONCEITO

O orçamento é o instrumento de planejamento de qualquer entidade, pública ou privada, e representa o fluxo de ingressos e aplicação de recursos em determinado período.

Para o setor público, é de vital importância, pois é a lei orçamentária que fixa a despesa pública autorizada para um exercício financeiro. A despesa orçamentária pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade.

Os dispêndios, assim como os ingressos, são tipificados em orçamentários e extraorçamentários. Segundo o art. 35 da Lei nº 4.320/1964:

Pertencem ao exercício financeiro:

- I - as receitas nêle arrecadadas;
- II - as despesas nêle legalmente empenhadas.

Dessa forma, despesa orçamentária é toda transação que depende de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada.

Dispêndio extraorçamentário é aquele que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo determinadas saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios.

Para fins contábeis, a despesa orçamentária pode ser classificada quanto ao impacto na situação patrimonial líquida em:

- a. Despesa Orçamentária Efetiva - aquela que, em geral, o comprometimento do orçamento (empenho) não é constitui o reconhecimento de um bem, um direito ou uma obrigação correspondente.
- b. Despesa Orçamentária Não Efetiva – aquela que, em geral, o comprometimento do orçamento (empenho) é constitui o reconhecimento de um bem, um direito ou uma obrigação correspondente.

Em geral, a despesa orçamentária efetiva é despesa corrente. Entretanto, pode haver despesa corrente não efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamentos, que representam fatos permutativos.

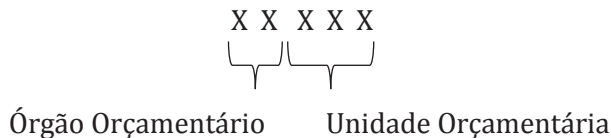
A despesa não efetiva normalmente se enquadra como despesa de capital. Entretanto, há despesa de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital, que causam variação patrimonial diminutiva e, por isso, classificam-se como despesa efetiva.

4.2. CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

4.2.1. Classificação Institucional

A classificação institucional reflete a estrutura de alocação dos créditos orçamentários e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias (art. 14 da Lei nº 4.320/1964). Os órgãos orçamentários, por sua vez, correspondem a agrupamentos de unidades orçamentárias. As dotações são consignadas às unidades orçamentárias, responsáveis pela realização das ações.

No caso do Governo Federal, o código da classificação institucional compõe-se de cinco dígitos, sendo os dois primeiros reservados à identificação do órgão e os demais à unidade orçamentária. Não há ato que a estabeleça, sendo definida no contexto da elaboração da lei orçamentária anual ou da abertura de crédito especial.



Exemplos de Órgão Orçamentário e Unidade Orçamentária do Governo Federal:

| Órgão | | Unidade Orçamentária | |
|-------|----------------------------|----------------------|--|
| 26000 | Ministério da Educação | 26242 | Universidade Federal de Pernambuco |
| | | 26277 | Fundação Universidade Federal de Ouro Preto |
| | | 26403 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas (IFAM) |
| 30000 | Ministério da Justiça | 30107 | Departamento de Polícia Rodoviária Federal |
| | | 30109 | Defensoria Pública da União |
| | | 30911 | Fundo Nacional de Segurança Pública |
| | | 39250 | Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT |
| 39000 | Ministério dos Transportes | 39252 | Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes – DNIT |

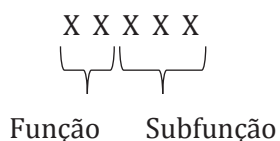
Cabe ressaltar que um órgão orçamentário ou uma unidade orçamentária não correspondem necessariamente a uma estrutura administrativa, como ocorre, por exemplo, com alguns fundos especiais e com as unidades orçamentárias “Transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios”, “Encargos Financeiros da União”, “Operações Oficiais de Crédito”, “Refinanciamento da Dívida Pública Mobiliária Federal” e “Reserva de Contingência”.

4.2.2. Classificação Funcional

A classificação funcional segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder basicamente à indagação “em que área” de ação governamental a despesa será realizada.

A atual classificação funcional foi instituída pela Portaria nº 42/1999, do então Ministério do Orçamento e Gestão, e é composta de um rol de funções e subfunções prefixadas, que servem como agregador dos gastos públicos por área de ação governamental nas três esferas de Governo. Trata-se de uma classificação independente dos programas e de aplicação comum e obrigatória, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que permite a consolidação nacional dos gastos do setor público.

A classificação funcional é representada por cinco dígitos. Os dois primeiros referem-se à função, enquanto que os três últimos dígitos representam a subfunção, que podem ser traduzidos como agregadores das diversas áreas de atuação do setor público, nas esferas legislativa, executiva e judiciária.



4.2.2.1. Função

A função é representada pelos dois primeiros dígitos da classificação funcional e pode ser traduzida como o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público. A função quase sempre se relaciona com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, educação, saúde, defesa, que, na União, de modo geral, guarda relação com os respectivos Ministérios.

A função “Encargos Especiais” engloba as despesas orçamentárias em relação às quais não se pode associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra. A utilização dessa função irá requerer o uso das suas subfunções típicas. Nesse caso, na União, as ações estarão associadas aos programas do tipo “Operações Especiais” que constarão apenas do orçamento, não integrando o PPA.

A dotação global denominada “Reserva de Contingência”, permitida para a União no art. 91 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, ou em atos das demais esferas de Governo, a ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais e para o atendimento ao disposto no art. 5º, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 2000, sob coordenação do órgão responsável pela sua destinação, bem como a Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor - RPPS, quando houver, serão identificadas nos orçamentos de todas as esferas de Governo pelos códigos “99.999.9999.xxxx.xxxx” e “99.997.9999.xxxx.xxxx”, respectivamente, no que se refere às classificações por função e subfunção e estrutura programática, onde o “x” representa a codificação da ação e o respectivo detalhamento. Tais reservas serão identificadas, quanto à natureza da despesa, pelo código “9.9.99.99.99”.

4.2.2.2. Subfunção

A subfunção, indicada pelos três últimos dígitos da classificação funcional, representa um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve evidenciar cada área da atuação governamental, por intermédio da agregação de determinado subconjunto de despesas e identificação da natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções.

As subfunções podem ser combinadas com funções diferentes daquelas às quais estão relacionadas na Portaria MOG nº 42/1999. Deve-se adotar como função aquela que é típica ou principal do órgão. Assim, a programação de um órgão, via de regra, é classificada em uma única função, ao passo que a subfunção é escolhida de acordo com a especificidade de cada ação governamental. A exceção à combinação encontra-se na função 28 – Encargos Especiais e suas subfunções típicas que só podem ser utilizadas conjugadas.

Exemplo:

| Função | | Subfunção | |
|--------|----------|-----------|-------------------|
| 12 | Educação | 365 | Educação Infantil |

4.2.3. Classificação por Estrutura Programática

Toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual (PPA) para o período de quatro anos. Conforme estabelecido no art. 3º da Portaria MOG nº 42/1999, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações nela contidos. Ou seja, todos os entes devem ter seus trabalhos organizados

por programas e ações, mas cada um estabelecerá seus próprios programas e ações de acordo com a referida Portaria.

4.2.3.1. Programa

Programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, visando à solução de um problema ou ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.

O orçamento Federal está organizado em programas, a partir dos quais são relacionadas às ações sob a forma de atividades, projetos ou operações especiais, especificando os respectivos valores e metas e as unidades orçamentárias responsáveis pela realização da ação. A cada projeto ou atividade só poderá estar associado um produto, que, quantificado por sua unidade de medida, dará origem à meta.

As informações mais detalhadas sobre os programas da União constam no Plano Plurianual e podem ser visualizados no sítio www.planejamento.gov.br.

4.2.3.2. Ação

As ações são operações das quais resultam produtos (bens ou serviços), que contribuem para atender ao objetivo de um programa. Incluem-se também no conceito de ação as transferências obrigatórias ou voluntárias a outros entes da Federação e a pessoas físicas e jurídicas, na forma de subsídios, subvenções, auxílios, contribuições e financiamentos, dentre outros.

As ações, conforme suas características podem ser classificadas como atividades, projetos ou operações especiais.

a. Atividade

É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de Governo. Exemplo: “Fiscalização e Monitoramento das Operadoras de Planos e Seguros Privados de Assistência à Saúde”.

b. Projeto

É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de Governo. Exemplo: “Implantação da rede nacional de bancos de leite humano”.

c. Operação Especial

Despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não gera contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

4.2.3.3. Subtítulo / Localizador de Gasto

A Portaria MOG nº 42/1999 não estabelece critérios para a indicação da localização física das ações, todavia, considerando a dimensão do orçamento da União, a Lei de Diretrizes Orçamentárias tem determinado a identificação da localização do gasto, o que se faz por intermédio do Subtítulo.

O subtítulo permite maior controle governamental e social sobre a implantação das políticas públicas adotadas, além de evidenciar a focalização, os custos e os impactos da ação governamental.

No caso da União, as atividades, projetos e operações especiais são detalhadas em subtítulos, utilizados especialmente para especificar a localização física da ação, não podendo haver, por conseguinte, alteração da finalidade da ação, do produto e das metas estabelecidas. Vale ressaltar que o critério para priorização da localização física da ação em território é o da localização dos beneficiados pela ação. A localização do gasto poderá ser de abrangência nacional, no exterior, por Região (NO, NE, CO, SD, SL), por estado ou município ou, excepcionalmente, por um critério específico, quando necessário. A LDO da União veda que na especificação do subtítulo haja referência a mais de uma localidade, área geográfica ou beneficiário, se determinados.

Na União, o subtítulo representa o menor nível de categoria de programação e será detalhado por esfera orçamentária (fiscal, seguridade e investimento), grupo de natureza de despesa, modalidade de aplicação, identificador de resultado primário, identificador de uso e fonte de recursos, sendo o produto e a unidade de medida os mesmos da ação orçamentária.

4.2.3.4. Componentes da Programação Física

Meta física é a quantidade de produto a ser ofertado por ação, de forma regionalizada, se for o caso, num determinado período e instituída para cada ano. As metas físicas são indicadas em nível de subtítulo e agregadas segundo os respectivos projetos, atividades ou operações especiais.

Ressalte-se que a territorialização das metas físicas é expressa nos localizadores de gasto previamente definidos para a ação. Exemplo: No caso da vacinação de crianças, a meta será regionalizada pela quantidade de crianças a serem vacinadas ou de vacinas empregadas em cada estado (localizadores de gasto), ainda que a campanha seja de âmbito nacional e a despesa paga de forma centralizada. Isso também ocorre com a distribuição de livros didáticos.

4.2.4. Classificação da Despesa Orçamentária por Natureza

A classificação da despesa orçamentária, segundo a sua natureza, compõe-se de:

- a. Categoria Econômica
- b. Grupo de Natureza da Despesa
- c. Elemento de Despesa

A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada “Modalidade de Aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

4.2.4.1. Estrutura da Natureza da Despesa Orçamentária

Os arts. 12 e 13 da Lei nº 4.320/1964, tratam da classificação da despesa orçamentária por categoria econômica e elementos. Assim como na receita orçamentária, o art. 8º estabelece que os itens da discriminação da despesa orçamentária mencionados no art. 13 serão identificados por números de código decimal, na forma do Anexo IV daquela Lei, atualmente consubstanciados no Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, e constantes deste Manual.

O conjunto de informações que constitui a natureza de despesa orçamentária forma um código estruturado que agrega a categoria econômica, o grupo, a modalidade de aplicação e o elemento. Essa estrutura deve ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de governo.

De acordo com o art. 5º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, a estrutura da natureza da despesa a ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de governo será “c.g.mm.ee.dd”, onde:

- 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.

O código da natureza de despesa orçamentária é composto por seis dígitos, desdobrado até o nível de elemento ou, opcionalmente, por oito, contemplando o desdobramento facultativo do elemento.

Observação: Reserva de Contingência e Reserva do RPPS

A classificação da Reserva de Contingência, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, e da Reserva do Regime Próprio de Previdência Social, quanto à natureza da despesa orçamentária, serão identificadas com o código “9.9.99.99”, conforme estabelece o parágrafo único do art. 8º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001. Todavia, não são passíveis de execução, servindo de fonte para abertura de créditos adicionais, mediante os quais se darão efetivamente a despesa que será classificada nos respectivos grupos.

4.2.4.2. Categoria Econômica

A despesa orçamentária, assim como a receita orçamentária, é classificada em duas categorias econômicas, com os seguintes códigos:

| Categoria Econômica | |
|---------------------|---------------------|
| 3 | Despesas Correntes |
| 4 | Despesas de Capital |

3 – Despesas Correntes

Classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

4 – Despesas de Capital

Classificam-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Observação:

As despesas orçamentárias de capital mantêm uma correlação com o registro de incorporação de ativo imobilizado, intangível ou investimento (no caso dos grupos de natureza da despesa 4 – investimentos e 5 – inversões financeiras) ou o registro de desincorporação de um passivo (no caso do grupo de despesa 6 – amortização da dívida).

4.2.4.3. Grupo de Natureza da Despesa (GND)

É um agregador de elementos de despesa orçamentária com as mesmas características quanto ao objeto de gasto, conforme discriminado a seguir:

| Grupo de Natureza da Despesa | |
|------------------------------|----------------------------|
| 1 | Pessoal e Encargos Sociais |
| 2 | Juros e Encargos da Dívida |
| 3 | Outras Despesas Correntes |
| 4 | Investimentos |
| 5 | Inversões Financeiras |
| 6 | Amortização da Dívida |

1 – Pessoal e Encargos Sociais

Despesas orçamentárias com pessoal ativo e 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 no 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.

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.

4.2.4.4. Modalidade de Aplicação

Trata-se de informação gerencial que tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades. Indica se os recursos serão aplicados diretamente pela unidade detentora do crédito ou mediante transferência para entidades públicas ou privadas. A modalidade também permite a eliminação de dupla contagem no orçamento.

Observa-se que o termo “transferências”, utilizado nos arts. 16 e 21 da Lei nº 4.320/1964, compreende as subvenções, auxílios e contribuições que atualmente são identificados em nível de elementos na classificação da natureza da despesa. Não se confundem com as transferências de recursos financeiros, representadas pelas modalidades de aplicação, de acordo com a seguinte codificação:

| Modalidade de Aplicação | |
|-------------------------|---|
| 20 | Transferências à União |
| 22 | Execução Orçamentária Delegada à União |
| 30 | Transferências a Estados e ao Distrito Federal |
| 31 | Transferências a Estados e ao Distrito Federal - Fundo a Fundo |
| 32 | Execução Orçamentária Delegada a Estados e ao Distrito Federal |
| 35 | Transferências Fundo a Fundo aos Estados e ao Distrito Federal à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012 |
| 36 | Transferências Fundo a Fundo aos Estados e ao Distrito Federal à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012 |
| 40 | Transferências a Municípios |
| 41 | Transferências a Municípios - Fundo a Fundo |
| 42 | Execução Orçamentária Delegada a Municípios |
| 45 | Transferências Fundo a Fundo aos Municípios à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012 |
| 46 | Transferências Fundo a Fundo aos Municípios à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012 |
| 50 | Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos |
| 60 | Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos |
| 67 | Execução de Contrato de Parceria Público-Privada – PPP |
| 70 | Transferências a Instituições Multigovernamentais |
| 71 | Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio |
| 72 | Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos |
| 73 | Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012 |
| 74 | Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012 |
| 75 | Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012 |
| 76 | Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012 |
| 80 | Transferências ao Exterior |
| 90 | Aplicações Diretas |
| 91 | Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social |
| 93 | Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Participe |
| 94 | Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Não Participe |
| 95 | Aplicação Direta à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012 |
| 96 | Aplicação Direta à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012 |
| 99 | A definir |

20 – Transferências à União

Despesas orçamentárias realizadas pelos Estados, Municípios ou pelo Distrito Federal, mediante transferência de recursos financeiros à União, inclusive para suas entidades da administração indireta.

22 – Execução Orçamentária Delegada à União

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros, decorrentes de delegação ou descentralização à União para execução de ações de responsabilidade exclusiva do delegante.

30 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Municípios aos Estados e ao Distrito Federal, inclusive para suas entidades da administração indireta.

31 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal - Fundo a Fundo

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Municípios aos Estados e ao Distrito Federal por intermédio da modalidade fundo a fundo.

32 – Execução Orçamentária Delegada a Estados e ao Distrito Federal

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros, decorrentes de delegação ou descentralização a Estados e ao Distrito Federal para execução de ações de responsabilidade exclusiva do delegante.

35 – Transferências Fundo a Fundo aos Estados e ao Distrito Federal à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Municípios aos Estados e ao Distrito Federal por intermédio da modalidade fundo a fundo, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

36 – Transferências Fundo a Fundo aos Estados e ao Distrito Federal à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Municípios aos Estados e ao Distrito Federal por intermédio da modalidade fundo a fundo, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

40 – Transferências a Municípios

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Estados aos Municípios, inclusive para suas entidades da administração indireta.

41 – Transferências a Municípios - Fundo a Fundo

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União, dos Estados ou do Distrito Federal aos Municípios por intermédio da modalidade fundo a fundo.

42 – Execução Orçamentária Delegada a Municípios

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros, decorrentes de delegação ou descentralização a Municípios para execução de ações de responsabilidade exclusiva do delegante.

45 – Transferências Fundo a Fundo aos Municípios à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União, dos Estados ou do Distrito Federal aos Municípios por intermédio da modalidade fundo a fundo, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

46 – Transferências Fundo a Fundo aos Municípios à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União, dos Estados ou do Distrito Federal aos Municípios por intermédio da modalidade fundo a fundo, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

50 – Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades sem fins lucrativos que não tenham vínculo com a administração pública.

60 – Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades com fins lucrativos que não tenham vínculo com a administração pública.

67 – Execução de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP

Despesas orçamentárias do Parceiro Público decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, nos termos da Lei no 11.079, de 30 de dezembro de 2004, e da Lei no 12.766, de 27 de dezembro de 2012.

70 – Transferências a Instituições Multigovernamentais

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas e mantidas por dois ou mais entes da Federação ou por dois ou mais países, inclusive o Brasil, exclusive as transferências relativas à modalidade de aplicação 71 (Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio).

71 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas sob a forma de consórcios públicos nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, mediante contrato de rateio, objetivando a execução dos programas e ações dos respectivos entes consorciados, observado o disposto no § 1º do art. 11 da Portaria STN nº 72, de 2012.

72 – Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros, decorrentes de delegação ou descentralização a consórcios públicos para execução de ações de responsabilidade exclusiva do delegante.

73 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas sob a forma de consórcios públicos nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, por meio de contrato de rateio, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, observado o disposto no § 1º do art. 11 da Portaria STN nº 72, de 1º de fevereiro de 2012.

74 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas sob a forma de consórcios públicos nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, por meio de contrato de rateio, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012, observado o disposto no § 1º do art. 11 da Portaria STN nº 72, de 2012.

75 – Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas e mantidas por dois ou mais entes da Federação ou por dois ou mais países, inclusive o Brasil, exclusive as transferências relativas à modalidade de aplicação 73 (Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012), à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

76 – Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas e mantidas por dois ou mais entes da Federação ou por dois ou mais países, inclusive o Brasil, exclusive as transferências relativas à modalidade de aplicação 74 (Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012), à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços

públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

80 – Transferências ao Exterior

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a órgãos e entidades governamentais pertencentes a outros países, a organismos internacionais e a fundos instituídos por diversos países, inclusive aqueles que tenham sede ou recebam os recursos no Brasil.

90 – Aplicações Diretas

Aplicação direta, pela unidade orçamentária, dos créditos a ela alocados ou oriundos de descentralização de outras entidades integrantes ou não dos Orçamentos Fiscal ou da Seguridade Social, no âmbito da mesma esfera de governo.

91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social

Despesas orçamentárias de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, 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 desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de Governo.

93 – Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Participe

Despesas orçamentárias de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, além de outras operações, exceto no caso de transferências, delegações ou descentralizações, quando o recebedor dos recursos for consórcio público do qual o ente da Federação participe, nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005.

94 – Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Não Participe

Despesas orçamentárias de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, além de outras operações, exceto no caso de transferências, delegações ou descentralizações, quando o recebedor dos recursos for consórcio público do qual o ente da Federação não participe, nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005.

95 – Aplicação Direta à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012

Aplicação direta, pela unidade orçamentária, dos créditos a ela alocados ou oriundos de descentralização de outras entidades integrantes ou não dos Orçamentos Fiscal ou da Seguridade Social, no âmbito da mesma esfera de Governo, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

96 – Aplicação Direta à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

Aplicação direta, pela unidade orçamentária, dos créditos a ela alocados ou oriundos de descentralização de outras entidades integrantes ou não dos Orçamentos Fiscal ou da Seguridade Social, no âmbito da mesma esfera de Governo, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.

99 – A Definir

Modalidade de utilização exclusiva do Poder Legislativo ou para classificação orçamentária da Reserva de Contingência e da Reserva do RPPS, vedada a execução orçamentária enquanto não houver sua definição.

4.2.4.5. Elemento de Despesa Orçamentária

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, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins. A descrição dos elementos pode não contemplar todas as despesas a eles inerentes, sendo, em alguns casos, exemplificativa. A relação dos elementos de despesa é apresentada a seguir:

| Elementos de Despesa | |
|----------------------|---|
| 01 | Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares |
| 03 | Pensões do RPPS e do Militar |
| 04 | Contratação por Tempo Determinado |
| 05 | Outros Benefícios Previdenciários do Servidor ou do Militar |
| 06 | Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso |
| 07 | Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência |
| 08 | Outros Benefícios Assistenciais do Servidor ou do Militar |
| 10 | Seguro Desemprego e Abono Salarial |
| 11 | Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil |
| 12 | Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar |
| 13 | Obrigações Patronais |
| 14 | Diárias – Civil |
| 15 | Diárias – Militar |
| 16 | Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil |
| 17 | Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar |
| 18 | Auxílio Financeiro a Estudantes |
| 19 | Auxílio-Fardamento |
| 20 | Auxílio Financeiro a Pesquisadores |
| 21 | Juros sobre a Dívida por Contrato |
| 22 | Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato |
| 23 | Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária |
| 24 | Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária |
| 25 | Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita |
| 26 | Obrigações decorrentes de Política Monetária |
| 27 | Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares |
| 28 | Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos |
| 29 | Distribuição de Resultado de Empresas Estatais Dependentes |

| | |
|----|--|
| 30 | Material de Consumo |
| 31 | Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras |
| 32 | Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita |
| 33 | Passagens e Despesas com Locomoção |
| 34 | Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização |
| 35 | Serviços de Consultoria |
| 36 | Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física |
| 37 | Locação de Mão-de-Obra |
| 38 | Arrendamento Mercantil |
| 39 | Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica |
| 41 | Contribuições |
| 42 | Auxílios |
| 43 | Subvenções Sociais |
| 45 | Subvenções Econômicas |
| 46 | Auxílio-Alimentação |
| 47 | Obrigações Tributárias e Contributivas |
| 48 | Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas |
| 49 | Auxílio-Transporte |
| 51 | Obras e Instalações |
| 52 | Equipamentos e Material Permanente |
| 53 | Aposentadorias do RGPS – Área Rural |
| 54 | Aposentadorias do RGPS – Área Urbana |
| 55 | Pensões do RGPS – Área Rural |
| 56 | Pensões do RGPS – Área Urbana |
| 57 | Outros Benefícios do RGPS – Área Rural |
| 58 | Outros Benefícios do RGPS – Área Urbana |
| 59 | Pensões Especiais |
| 61 | Aquisição de Imóveis |
| 62 | Aquisição de Produtos para Revenda |
| 63 | Aquisição de Títulos de Crédito |
| 64 | Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado |
| 65 | Constituição ou Aumento de Capital de Empresas |
| 66 | Concessão de Empréstimos e Financiamentos |
| 67 | Depósitos Compulsórios |
| 70 | Rateio pela participação em Consórcio Público |
| 71 | Principal da Dívida Contratual Resgatado |
| 72 | Principal da Dívida Mobiliária Resgatado |
| 73 | Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada |
| 74 | Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada |
| 75 | Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação de Receita |
| 76 | Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado |
| 77 | Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado |
| 81 | Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas |
| 82 | Aporte de Recursos pelo Parceiro Público em Favor do Parceiro Privado Decorrente de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP |
| 83 | Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor |
| 84 | Despesas Decorrentes da Participação em Fundos, Organismos, ou Entidades Assemelhadas, Nacionais e Internacionais |
| 91 | Sentenças Judiciais |
| 92 | Despesas de Exercícios Anteriores |
| 93 | Indenizações e Restituições |

| | |
|----|---|
| 94 | Indenizações e Restituições Trabalhistas |
| 95 | Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo |
| 96 | Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado |
| 97 | Aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do RPPS |
| 98 | Compensações ao RGPS |
| 99 | A Classificar |

01 – Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares

Despesas orçamentárias com pagamento de aposentadorias dos servidores inativos do Regime Próprio de Previdência do Servidor - RPPS, e de reserva remunerada e reformas dos militares.

03 – Pensões do RPPS e do Militar

Despesas orçamentárias com pagamento de pensões civis do RPPS e dos militares.

04 – Contratação por Tempo Determinado

Despesas orçamentárias com a contratação de pessoal por tempo determinado para atender à necessidade temporária de excepcional interesse público, de acordo com legislação específica de cada ente da Federação, inclusive obrigações patronais e outras despesas variáveis, quando for o caso.

05 – Outros Benefícios Previdenciários do Servidor ou do Militar

Despesas orçamentárias com benefícios previdenciários do servidor ou militar, tais como auxílio-reclusão devido à família do servidor ou do militar afastado por motivo de prisão, e salário-família, exclusive aposentadoria, reformas e pensões.

06 – Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso

Despesas orçamentárias decorrentes do cumprimento do art. 203, inciso V, da Constituição Federal, que dispõe:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: [...]

V – a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

07 – Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência

Despesas orçamentárias com os encargos da entidade patrocinadora no regime de previdência fechada, para complementação de aposentadoria.

08 – Outros Benefícios Assistenciais do Servidor ou do Militar

Despesas orçamentárias com benefícios assistenciais, inclusive auxílio-funeral devido à família do servidor ou do militar falecido na atividade, ou do aposentado, ou a terceiro que custear, comprovadamente, as despesas com o funeral do ex-servidor ou do ex-militar; auxílio-natalidade devido a servidora ou militar, por motivo de nascimento de filho, ou a cônjuge ou companheiro servidor

público ou militar, quando a parturiente não for servidora; auxílio-creche ou assistência pré-escolar devido a dependente do servidor ou militar, conforme regulamento; e auxílio-doença.

10 – Seguro Desemprego e Abono Salarial

Despesas orçamentárias com pagamento do seguro-desemprego e do abono de que tratam o inciso II do art. 7º e o § 3º do art. 239 da Constituição Federal, respectivamente.

11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil

Despesas orçamentárias com: Vencimento; Salário Pessoal Permanente; Vencimento ou Salário de Cargos de Confiança; Subsídios; Vencimento de Pessoal em Disponibilidade Remunerada; Gratificações, tais como: Gratificação Adicional Pessoal Disponível; Gratificação de Interiorização; Gratificação de Dedicção Exclusiva; Gratificação de Regência de Classe; Gratificação pela Chefia ou Coordenação de Curso de Área ou Equivalente; Gratificação por Produção Suplementar; Gratificação por Trabalho de Raios X ou Substâncias Radioativas; Gratificação pela Chefia de Departamento, Divisão ou Equivalente; Gratificação de Direção Geral ou Direção (Magistério de 1º e 2º Graus); Gratificação de Função-Magistério Superior; Gratificação de Atendimento e Habilitação Previdenciários; Gratificação Especial de Localidade; Gratificação de Desempenho das Atividades Rodoviárias; Gratificação da Atividade de Fiscalização do Trabalho; Gratificação de Engenheiro Agrônomo; Gratificação de Natal; Gratificação de Estímulo à Fiscalização e Arrecadação de Contribuições e de Tributos; Gratificação por Encargo de Curso ou de Concurso; Gratificação de Produtividade do Ensino; Gratificação de Habilitação Profissional; Gratificação de Atividade; Gratificação de Representação de Gabinete; Adicional de Insalubridade; Adicional Noturno; Adicional de Férias 1/3 (art. 7º, inciso XVII, da Constituição); Adicionais de Periculosidade; Representação Mensal; Licença-Prêmio por assiduidade; Retribuição Básica (Vencimentos ou Salário no Exterior); Diferenças Individuais Permanentes; Vantagens Pecuniárias de Ministro de Estado, de Secretário de Estado e de Município; Férias Antecipadas de Pessoal Permanente; Aviso Prévio (cumprido); Férias Vencidas e Proporcionais; Parcela Incorporada (ex-quintos e ex-décimos); Indenização de Habilitação Policial; Adiantamento do 13º Salário; 13º Salário Proporcional; Incentivo Funcional - Sanitarista; Abono Provisório; “Pró-labore” de Procuradores; e outras despesas correlatas de caráter permanente.

12 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar

Despesas orçamentárias com: Soldo; Gratificação de Localidade Especial; Gratificação de Representação; Adicional de Tempo de Serviço; Adicional de Habilitação; Adicional de Compensação Orgânica; Adicional Militar; Adicional de Permanência; Adicional de Férias; Adicional Natalino; e outras despesas correlatas, de caráter permanente, previstas na estrutura remuneratória dos militares.

13 – Obrigações Patronais

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

14 – Diárias – Civil

Despesas orçamentárias com cobertura de alimentação, pousada e locomoção urbana, do servidor público estatutário ou celetista que se desloca de sua sede em objeto de serviço, em caráter

eventual ou transitório, entendido como sede o Município onde a repartição estiver instalada e onde o servidor tiver exercício em caráter permanente.

15 – Diárias – Militar

Despesas orçamentárias decorrentes do deslocamento do militar da sede de sua unidade por motivo de serviço, destinadas à indenização das despesas de alimentação e pousada.

16 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil

Despesas orçamentárias relacionadas às atividades do cargo/emprego ou função do servidor, e cujo pagamento só se efetua em circunstâncias específicas, tais como: hora-extra; substituições; e outras despesas da espécie, decorrentes do pagamento de pessoal dos órgãos e entidades da administração direta e indireta.

17 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar

Despesas orçamentárias eventuais, de natureza remuneratória, devidas em virtude do exercício da atividade militar, exceto aquelas classificadas em elementos de despesas específicos.

18 – Auxílio Financeiro a Estudantes

Despesas orçamentárias com ajuda financeira concedida pelo Estado a estudantes comprovadamente carentes, e concessão de auxílio para o desenvolvimento de estudos e pesquisas de natureza científica, realizadas por pessoas físicas na condição de estudante, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar nº 101/2000.

19 – Auxílio-Fardamento

Despesas orçamentárias com o auxílio-fardamento, pago diretamente ao servidor ou militar.

20 – Auxílio Financeiro a Pesquisadores

Despesas Orçamentárias com apoio financeiro concedido a pesquisadores, individual ou coletivamente, exceto na condição de estudante, no desenvolvimento de pesquisas científicas e tecnológicas, nas suas mais diversas modalidades, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar nº 101/2000.

21 – Juros sobre a Dívida por Contrato

Despesas orçamentárias com juros referentes a operações de crédito efetivamente contratadas.

22 – Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato

Despesas orçamentárias com outros encargos da dívida pública contratada, tais como: taxas, comissões bancárias, prêmios, imposto de renda e outros encargos.

23 – Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária

Despesas orçamentárias com a remuneração real devida pela aplicação de capital de terceiros em títulos públicos.

24 – Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária

Despesas orçamentárias com outros encargos da dívida mobiliária, tais como: comissão, corretagem, seguro, etc.

25 – Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita

Despesas orçamentárias com o pagamento de encargos da dívida pública, inclusive os juros decorrentes de operações de crédito por antecipação da receita, conforme art. 165, §8º, da Constituição.

26 – Obrigações decorrentes de Política Monetária

Despesas orçamentárias com a cobertura do resultado negativo do Banco Central do Brasil, como autoridade monetária, apurado em balanço, nos termos da legislação vigente.

27 – Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares

Despesas orçamentárias que a administração é compelida a realizar em decorrência da honra de avais, garantias, seguros, fianças e similares concedidos.

28 – Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos

Despesas orçamentárias com encargos decorrentes da remuneração de cotas de fundos autárquicos, à semelhança de dividendos, em razão dos resultados positivos desses fundos.

29 - Distribuição de Resultado de Empresas Estatais Dependentes

Despesas orçamentárias com a distribuição de resultado positivo de empresas estatais dependentes, inclusive a título de dividendos e participação de empregados nos referidos resultados.

30 – Material de Consumo

Despesas orçamentárias com álcool automotivo; gasolina automotiva; diesel automotivo; lubrificantes automotivos; combustível e lubrificantes de aviação; gás engarrafado; outros combustíveis e lubrificantes; material biológico, farmacológico e laboratorial; animais para estudo, corte ou abate; alimentos para animais; material de courelaria ou de uso zootécnico; sementes e mudas de plantas; gêneros de alimentação; material de construção para reparos em imóveis; material de manobra e patrulhamento; material de proteção, segurança, socorro e sobrevivência; material de expediente; material de cama e mesa, copa e cozinha, e produtos de higienização; material gráfico e de processamento de dados; aquisição de disquete; material para esportes e diversões; material para fotografia e filmagem; material para instalação elétrica e eletrônica; material para manutenção, reposição e aplicação; material odontológico, hospitalar e ambulatorial; material químico; material para telecomunicações; vestuário, uniformes, fardamento, tecidos e aviamentos; material de acondicionamento e embalagem; suprimento de proteção ao voo; suprimento de aviação; sobressalentes de máquinas e motores de navios e esquadra; explosivos e munições; bandeiras, flâmulas e insígnias e outros materiais de uso não duradouro.

31 – Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras

Despesas orçamentárias com a aquisição de prêmios, condecorações, medalhas, troféus, etc., bem como com o pagamento de prêmios em pecúnia, inclusive decorrentes de sorteios lotéricos.

32 – Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita

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.

33 – Passagens e Despesas com Locomoção

Despesas orçamentárias, realizadas diretamente ou por meio de empresa contratada, com aquisição de passagens (aéreas, terrestres, fluviais ou marítimas), taxas de embarque, seguros, fretamento, pedágios, locação ou uso de veículos para transporte de pessoas e suas respectivas bagagens, inclusive quando decorrentes de mudanças de domicílio no interesse da administração.

34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização

Despesas orçamentárias relativas à mão-de-obra constantes dos contratos de terceirização, de acordo com o art. 18, §1º, da Lei Complementar nº 101, de 2000, computadas para fins de limites da despesa total com pessoal previstos no art. 19 dessa Lei.

35 – Serviços de Consultoria

Despesas orçamentárias decorrentes de contratos com pessoas físicas ou jurídicas, prestadoras de serviços nas áreas de consultorias técnicas ou auditorias financeiras ou jurídicas, ou assemelhadas.

36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física

Despesas orçamentárias decorrentes de serviços prestados por pessoa física pagos diretamente a esta e não enquadrados nos elementos de despesa específicos, tais como: remuneração de serviços de natureza eventual, prestado por pessoa física sem vínculo empregatício; estagiários, monitores diretamente contratados; gratificação por encargo de curso ou de concurso; diárias a colaboradores eventuais; locação de imóveis; salário de internos nas penitenciárias; e outras despesas pagas diretamente à pessoa física.

37 – Locação de Mão-de-Obra

Despesas orçamentárias 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.

38 – Arrendamento Mercantil

Despesas orçamentárias com contratos de arrendamento mercantil, com opção ou não de compra do bem de propriedade do arrendador.

39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica

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 não tributárias.

41 – Contribuições

Despesas orçamentárias às quais não correspondam contraprestação direta em bens e serviços e não sejam reembolsáveis pelo receptor, inclusive as destinadas a atender a despesas de manutenção de outras entidades de direito público ou privado, observado o disposto na legislação vigente.

42 – Auxílios

Despesas orçamentárias destinadas a atender a despesas de investimentos ou inversões financeiras de outras esferas de governo ou de entidades privadas sem fins lucrativos, observado, respectivamente, o disposto nos arts. 25 e 26 da Lei Complementar nº 101/2000.

43 – Subvenções Sociais

Despesas orçamentárias para cobertura de despesas de instituições privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa, de acordo com os arts. 16, parágrafo único, e 17 da Lei nº 4.320/1964, observado o disposto no art. 26 da LRF.

45 – Subvenções Econômicas

Despesas orçamentárias com o pagamento de subvenções econômicas, a qualquer título, autorizadas em leis específicas, tais como: ajuda financeira a entidades privadas com fins lucrativos; concessão de bonificações a produtores, distribuidores e vendedores; cobertura, direta ou indireta, de parcela de encargos de empréstimos e financiamentos e dos custos de aquisição, de produção, de escoamento, de distribuição, de venda e de manutenção de bens, produtos e serviços em geral; e, ainda, outras operações com características semelhantes.

46 – Auxílio-Alimentação

Despesas orçamentárias com auxílio-alimentação pagas em forma de pecúnia, de bilhete ou de cartão magnético, diretamente aos militares, servidores, estagiários ou empregados da Administração Pública direta e indireta.

47 – Obrigações Tributárias e Contributivas

Despesas orçamentárias decorrentes do pagamento de tributos e contribuições sociais e econômicas (Imposto de Renda, ICMS, IPVA, IPTU, Taxa de Limpeza Pública, COFINS, PIS/PASEP, etc.), exceto as incidentes sobre a folha de salários, classificadas como obrigações patronais, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das obrigações de que trata este elemento de despesa.

48 – Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas

Despesas orçamentárias com a concessão de auxílio financeiro diretamente a pessoas físicas, sob as mais diversas modalidades, tais como ajuda ou apoio financeiro e subsídio ou complementação na aquisição de bens, não classificadas explícita ou implicitamente em outros elementos de despesa, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar nº 101/2000.

49 – Auxílio-Transporte

Despesas orçamentárias com auxílio-transporte pagas em forma de pecúnia, de bilhete ou de cartão magnético, diretamente aos militares, servidores, estagiários ou empregados da Administração Pública direta e indireta, destinado ao custeio parcial das despesas realizadas com transporte coletivo municipal, intermunicipal ou interestadual nos deslocamentos de suas residências para os locais de trabalho e vice-versa, ou trabalho-trabalho nos casos de acumulação lícita de cargos ou empregos.

51 – Obras e Instalações

Despesas com estudos e projetos; início, prosseguimento e conclusão de obras; pagamento de pessoal temporário não pertencente ao quadro da entidade e necessário à realização das mesmas; pagamento de obras contratadas; instalações que sejam incorporáveis ou inerentes ao imóvel, tais como: elevadores, aparelhagem para ar condicionado central, etc.

52 – Equipamentos e Material Permanente

Despesas orçamentárias com aquisição de aeronaves; aparelhos de medição; aparelhos e equipamentos de comunicação; aparelhos, equipamentos e utensílios médico, odontológico, laboratorial e hospitalar; aparelhos e equipamentos para esporte e diversões; aparelhos e utensílios domésticos; armamentos; coleções e materiais bibliográficos; embarcações, equipamentos de manobra e patrulhamento; equipamentos de proteção, segurança, socorro e sobrevivência; instrumentos musicais e artísticos; máquinas, aparelhos e equipamentos de uso industrial; máquinas, aparelhos e equipamentos gráficos e equipamentos diversos; máquinas, aparelhos e utensílios de escritório; máquinas, ferramentas e utensílios de oficina; máquinas, tratores e equipamentos agrícolas, rodoviários e de movimentação de carga; mobiliário em geral; obras de arte e peças para museu; semoventes; veículos diversos; veículos ferroviários; veículos rodoviários; outros materiais permanentes.

53 – Aposentadorias do RGPS – Área Rural

Despesas orçamentárias com pagamento de aposentadorias dos segurados do plano de benefícios do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, relativos à área rural.

54 – Aposentadorias do RGPS – Área Urbana

Despesas orçamentárias com pagamento de aposentadorias dos segurados do plano de benefícios do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, relativos à área urbana.

55 – Pensões do RGPS – Área Rural

Despesas orçamentárias com pagamento de pensionistas do plano de benefícios do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, inclusive decorrentes de sentenças judiciais, todas relativas à área rural.

56 – Pensões do RGPS – Área Urbana

Despesas orçamentárias com pagamento de pensionistas do plano de benefícios do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, inclusive decorrentes de sentenças judiciais, todas relativas à área urbana.

57 – Outros Benefícios do RGPS – Área Rural

Despesas orçamentárias com benefícios do Regime Geral de Previdência Social – RGPS relativas à área rural, exclusive aposentadoria e pensões.

58 – Outros Benefícios do RGPS – Área Urbana

Despesas orçamentárias com benefícios do Regime Geral de Previdência Social – RGPS relativas à área urbana, exclusive aposentadoria e pensões.

59 – Pensões Especiais

Despesas orçamentárias com pagamento de pensões especiais, inclusive as de caráter indenizatório, concedidas por legislação específica, não vinculadas a cargos públicos.

61 – Aquisição de Imóveis

Despesas orçamentárias com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização de obras ou para sua pronta utilização.

62 – Aquisição de Produtos para Revenda

Despesas orçamentárias com a aquisição de bens destinados à venda futura.

63 – Aquisição de Títulos de Crédito

Despesas orçamentárias com a aquisição de títulos de crédito não representativos de quotas de capital de empresas.

64 – Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado

Despesas orçamentárias com a aquisição de ações ou quotas de qualquer tipo de sociedade, desde que tais títulos não representem constituição ou aumento de capital.

65 – Constituição ou Aumento de Capital de Empresas

Despesas orçamentárias com a constituição ou aumento de capital de empresas industriais, agrícolas, comerciais ou financeiras, mediante subscrição de ações representativas do seu capital social.

66 – Concessão de Empréstimos e Financiamentos

Despesas orçamentárias com a concessão de qualquer empréstimo ou financiamento, inclusive bolsas de estudo reembolsáveis.

67 – Depósitos Compulsórios

Despesas orçamentárias com depósitos compulsórios exigidos por legislação específica, ou determinados por decisão judicial.

70 – Rateio pela participação em Consórcio Público

Despesa orçamentária relativa ao rateio das despesas decorrentes da participação do ente Federativo em Consórcio Público instituído nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005.

71 – Principal da Dívida Contratual Resgatado

Despesas orçamentárias com a amortização efetiva do principal da dívida pública contratual, interna e externa.

72 – Principal da Dívida Mobiliária Resgatado

Despesas orçamentárias com a amortização efetiva do valor nominal do título da dívida pública mobiliária, interna e externa.

73 – Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada

Despesas orçamentárias decorrentes da atualização do valor do principal da dívida contratual, interna e externa, efetivamente amortizado.

74 – Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada

Despesas orçamentárias decorrentes da atualização do valor nominal do título da dívida pública mobiliária, efetivamente amortizado.

75 – Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação de Receita

Despesas orçamentárias com correção monetária da dívida decorrente de operação de crédito por antecipação de receita.

76 – Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado

Despesas orçamentárias com o refinanciamento do principal da dívida pública mobiliária, interna e externa, inclusive correção monetária ou cambial, com recursos provenientes da emissão de novos títulos da dívida pública mobiliária.

77 – Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado

Despesas orçamentárias com o refinanciamento do principal da dívida pública contratual, interna e externa, inclusive correção monetária ou cambial, com recursos provenientes da emissão de títulos da dívida pública mobiliária.

81 – Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas

Despesas orçamentárias decorrentes da transferência a órgãos e entidades públicos, inclusive de outras esferas de governo, ou a instituições privadas, de receitas tributárias, de contribuições e de outras receitas vinculadas, prevista na Constituição ou em leis específicas, cuja competência de arrecadação é do órgão transferidor

82 - Aporte de Recursos pelo Parceiro Público em Favor do Parceiro Privado Decorrente de Contrato de Parceria Público-Privada – PPP

Despesas orçamentárias relativas ao aporte de recursos pelo parceiro público em favor do parceiro privado, conforme previsão constante do contrato de Parceria Público-Privada - PPP, destinado à realização de obras e aquisição de bens reversíveis, nos termos do § 2º do art. 6º e do § 2º do art. 7º, ambos da Lei no 11.079, de 30 de dezembro de 2004.

83 - Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor

Despesas orçamentárias com o pagamento, pelo parceiro público, do parcelamento dos investimentos realizados pelo parceiro privado com a realização de obras e aquisição de bens reversíveis, incorporados no patrimônio do parceiro público até o início da operação do objeto da Parceria Público-Privada - PPP, bem como de outras despesas que não caracterizem subvenção (elemento 45), aporte de recursos do parceiro público ao parceiro privado (elemento 82) ou participação em fundo garantidor de PPP (elemento 84).

84 - Despesas Decorrentes da Participação em Fundos, Organismos, ou Entidades Assemelhadas, Nacionais e Internacionais

Despesas orçamentárias relativas à participação em fundos, organismos, ou entidades assemelhadas, Nacionais e Internacionais, inclusive as decorrentes de integralização de cotas.

91 – Sentenças Judiciais

Despesas orçamentárias resultantes de:

- a. Pagamento de precatórios, em cumprimento ao disposto no art. 100 e seus parágrafos da Constituição, e no art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias -ADCT;
- b. Cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de empresas públicas e sociedades de economia mista, integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social;
- c. Cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de pequeno valor, na forma definida em lei, nos termos do §3º do art. 100 da Constituição;
- d. Cumprimento de decisões judiciais, proferidas em Mandados de Segurança e Medidas Cautelares; e
- e. Cumprimento de outras decisões judiciais.

92 – Despesas de Exercícios Anteriores

Despesas orçamentárias com o cumprimento do disposto no art. 37 da Lei nº 4.320/1964, que assim estabelece:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

93 – Indenizações e Restituições

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 a receita correspondente, bem como outras despesas de natureza indenizatória não classificadas em elementos de despesas específicos.

94 – Indenizações e Restituições Trabalhistas

Despesas orçamentárias resultantes do pagamento efetuado a servidores públicos civis e empregados de entidades integrantes da administração pública, inclusive férias e aviso-prévio indenizados, multas e contribuições incidentes sobre os depósitos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço etc., em função da perda da condição de servidor ou empregado, podendo ser em decorrência da participação em programa de desligamento voluntário, bem como a restituição de valores descontados indevidamente, quando não for possível efetuar essa restituição mediante compensação com a receita correspondente.

95 – Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo

Despesas orçamentárias com indenizações devidas aos servidores que se afastarem de seu local de trabalho, sem direito à percepção de diárias, para execução de trabalhos de campo, tais como os de campanha de combate e controle de endemias; marcação, inspeção e manutenção de marcos decisórios; topografia, pesquisa, saneamento básico, inspeção e fiscalização de fronteiras internacionais.

96 – Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado

Despesas orçamentárias com ressarcimento das despesas realizadas pelo órgão ou entidade de origem quando o servidor pertencer a outras esferas de governo ou a empresas estatais não dependentes e optar pela remuneração do cargo efetivo, nos termos das normas vigentes.

97 – Aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do RPPS

Despesas orçamentárias com aportes periódicos destinados à cobertura do déficit atuarial do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, conforme plano de amortização estabelecido em lei do respectivo ente Federativo, exceto as decorrentes de alíquota de contribuição suplementar.

98 – Compensações ao RGPS

Despesas orçamentárias com compensação ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social em virtude de desonerações, como a prevista no inciso IV do art. 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que estabelece a necessidade de a União compensar o valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente dessa Lei.

99 – A Classificar

Elemento transitório que deverá ser utilizado enquanto se aguarda a classificação em elemento específico, vedada a sua utilização na execução orçamentária.

4.2.4.6. Desdobramento Facultativo do Elemento da Despesa

Conforme as necessidades de escrituração contábil e controle da execução orçamentária fica facultado por parte de cada ente o desdobramento dos elementos de despesa.

4.2.5. Orientação para a Classificação quanto à Natureza da Despesa Orçamentária

No processo de aquisição de bens ou serviços por parte do ente da Federação, é necessário observar alguns passos para que se possa proceder à adequada classificação quanto à natureza de despesa orçamentária e garantir que a informação contábil seja fidedigna.

1º Passo – Identificar se o registro do fato é de caráter orçamentário ou extraorçamentário.

- a. Orçamentário – As despesas de caráter orçamentário necessitam de recurso público previsto para sua realização e devem ser autorizados pelo Poder Legislativo, exceto quando se tratar de créditos adicionais do tipo extraordinário²⁰, os quais, por sua natureza, não carecem de determinação da origem de recursos para sua cobertura. Assim, as despesas orçamentárias constituem instrumento para alcançar os fins dos programas governamentais. É exemplo de despesa de natureza orçamentária a contratação de bens e serviços para realização de determinação ação, como serviços de terceiros, pois se faz necessária a emissão de empenho para suportar esse contrato.
- b. Extraorçamentário – são aqueles decorrentes de:
 - i. Saídas compensatórias no ativo e no passivo financeiro – representam desembolsos de recursos de terceiros em poder do ente público, tais como:
 - Devolução dos valores de terceiros (cauções/depósitos) – a caução em dinheiro constitui uma garantia fornecida pelo contratado e tem como objetivo assegurar a execução do contrato celebrado com o poder público. Ao término do contrato, se o contratado cumpriu com todas as obrigações, o valor será devolvido pela administração pública. Caso haja execução da garantia contratual, para ressarcimento da Administração pelos valores das multas e indenizações a ela devidos, será registrada a baixa do passivo financeiro em contrapartida a receita orçamentária.
 - Recolhimento de Consignações / Retenções – são recolhimentos de valores anteriormente retidos na folha de salários de pessoal ou nos pagamentos de serviços de terceiros;
 - Pagamento das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO) – conforme determina a LRF, as antecipações de receitas orçamentárias para atender a insuficiência de caixa deverão ser quitadas até o dia 10 de dezembro de cada ano. Tais pagamentos não necessitam de autorização orçamentária para que sejam efetuados;
 - Pagamentos de Salário-Família, Salário-Maternidade e Auxílio-Natalidade – os benefícios da Previdência Social adiantados pelo empregador, por força de lei, têm natureza extraorçamentária e, posteriormente, serão objeto de compensação ou restituição.

²⁰ Lei 4.320/1964, art. 41, inciso III, c/c *caput* do art. 43; e Constituição Federal de 1988, art. 167, § 3º.

- ii. Pagamento de restos a pagar – são as saídas para pagamentos de despesas empenhadas em exercícios anteriores. Ou seja, pertencem a exercícios anteriores, de acordo com seu respectivo empenho, de forma que nos seguintes serão consideradas extraorçamentárias.

Quando o dispêndio é extraorçamentário, não há registro de despesa orçamentária, mas apenas uma desincorporação de passivo ou uma apropriação de ativo, este com atributo de cálculo do superávit/déficit financeiro “P” – Permanente²¹.

Quando o dispêndio é orçamentário, observar o próximo passo.

2º Passo – Identificar a categoria econômica da despesa orçamentária, verificando se é uma despesa orçamentária corrente ou de capital:

- 3 – Despesas Correntes; ou
- 4 – Despesas de Capital.

É importante observar que as despesas orçamentárias de capital mantêm uma correlação com o registro de incorporação de ativo imobilizado, intangível ou investimento (no caso dos grupos de natureza da despesa 4 – investimentos e 5 – inversões financeiras) ou o registro de desincorporação de um passivo (no caso do grupo de despesa 6 – amortização da dívida).

3º Passo – O próximo passo é verificar o grupo de natureza da despesa orçamentária:

- 1 – Pessoal e Encargos Sociais;
- 2 – Juros e Encargos da Dívida;
- 3 – Outras Despesas Correntes;
- 4 – Investimentos;
- 5 – Inversões Financeiras; ou
- 6 – Amortização da Dívida.

4º Passo – Por fim, far-se-á a identificação do elemento de despesa, ou seja, o objeto fim do gasto. Normalmente, os elementos de despesa guardam correlação com os grupos de natureza de despesa, mas não há impedimento para que alguns elementos típicos de despesa corrente estejam relacionados a um grupo de despesa de capital.

Exemplos (não exaustivos):

| Grupo de Natureza de Despesa | Elemento de Despesa |
|--------------------------------|--|
| 1 – Pessoal e Encargos Sociais | 01 – Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares 03 – Pensões do RPPS e do Militar 04 – Contratação por Tempo Determinado 05 – Outros Benefícios Previdenciários do Servidor ou do Militar 11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil 13 – Obrigações Patronais 16 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil 17 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar |

²¹ Para maiores esclarecimentos, verificar a parte IV deste manual (PCASP), em seu item 3.3, que trata de atributos da conta contábil.

| | |
|--------------------------------|---|
| 2 – Juros e Encargos da Dívida | 21 – Juros sobre a Dívida por Contrato 22 – Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato 23 – Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária 24 – Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária |
| 3 – Outras Despesas Correntes | 30 – Material de Consumo 32 – Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita 33 – Passagens e Despesas com Locomoção 35 – Serviços de Consultoria 36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física 37 – Locação de Mão-de-Obra 38 – Arrendamento Mercantil 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica |
| 4 – Investimentos | 30 – Material de Consumo 33 – Passagens e Despesas com Locomoção 51 – Obras e Instalações 52 – Equipamentos e Material Permanente 61 – Aquisição de Imóveis |
| 5 – Inversões Financeiras | 61 – Aquisição de Imóveis 63 – Aquisição de Títulos de Crédito 64 – Aquisição de Títulos Representativos Capital já Integralizado |
| 6 – Amortização da Dívida | 71 – Principal da Dívida Contratual Resgatado 72 – Principal da Dívida Mobiliária Resgatado 73 – Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada |

4.3. CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS INICIAIS E ADICIONAIS

A autorização legislativa para a realização da despesa constitui crédito orçamentário, que poderá ser inicial ou adicional.

Por crédito orçamentário inicial, entende-se aquele aprovado pela lei orçamentária anual, constante dos orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimento das empresas estatais não dependentes.

O orçamento anual consignará importância para atender determinada despesa a fim de executar ações que lhe caiba realizar. Tal importância é denominada de dotação.

Conforme estabelece o art. 6º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, na lei orçamentária anual, a discriminação da despesa quanto à sua natureza far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação.

A Lei nº 4.320/1964, apesar de não instituir formalmente o orçamento-programa, introduziu em seus dispositivos a necessidade de o orçamento evidenciar os programas de governo.

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

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

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

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

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

Observa-se que a identificação, nas leis orçamentárias, das funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais, em conjunto com a classificação do crédito orçamentário por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação, atende ao princípio da especificação.

Por meio dessa classificação, evidencia-se como a Administração Pública está efetuando os gastos para atingir determinados fins.

O orçamento anual pode ser alterado por meio de créditos adicionais. Por crédito adicional, entendem-se as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei Orçamentária.

Conforme o art. 41 da Lei nº 4.320/1964, os créditos adicionais são classificados em:

- I – suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
- II – especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
- III – extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

O crédito suplementar incorpora-se ao orçamento, adicionando-se à dotação orçamentária que deva reforçar, enquanto que os créditos especiais e extraordinários conservam sua especificidade, demonstrando-se as despesas realizadas à conta dos mesmos, separadamente. Nesse sentido, entende-se que o reforço de um crédito especial ou de um crédito extraordinário deve dar-se, respectivamente, pela regra prevista nos respectivos créditos ou, no caso de omissão, pela abertura de novos créditos especiais e extraordinários.

A Lei nº 4.320/1964 determina, nos arts. 42 e 43, que os créditos suplementares e especiais serão abertos por decreto do poder executivo, dependendo de prévia autorização legislativa, necessitando da existência de recursos disponíveis e precedida de exposição justificada. Na União, para os casos em que haja necessidade de autorização legislativa para os créditos adicionais, estes são considerados autorizados e abertos com a sanção e a publicação da respectiva lei.

Consideram-se recursos disponíveis para fins de abertura de créditos suplementares e especiais, conforme disposto no §1º do art. 43 da Lei nº 4.320/1964:

- I – o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- II – os provenientes de excesso de arrecadação;
- III – os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;
- IV – o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.

A Constituição Federal de 1988, no §8º do art. 166, estabelece que os recursos objeto de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária que ficarem sem destinação podem ser utilizados como fonte hábil para abertura de créditos especiais e suplementares, mediante autorização legislativa.

A reserva de contingência destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, poderá ser utilizada para abertura de créditos adicionais, visto que não há execução direta da reserva.

O art. 44 da Lei nº 4.320/1964 regulamenta que os créditos extraordinários devem ser abertos por decreto do poder executivo e submetidos ao poder legislativo correspondente. Na União, esse tipo de crédito é aberto por medida provisória do Poder Executivo e submetido ao Congresso Nacional.

A vigência dos créditos adicionais restringe-se ao exercício financeiro em que foram autorizados, exceto os créditos especiais e extraordinários abertos nos últimos quatro meses do exercício financeiro, que poderão ter seus saldos reabertos por instrumento legal apropriado, situação na qual a vigência fica prorrogada até o término do exercício financeiro subsequente (art. 167, § 2º, Constituição Federal).

Ressalte-se que, na União, as alterações dos atributos do crédito orçamentário, constantes da Lei Orçamentária da União, tais como modalidade de aplicação, identificador de resultado primário (RP), identificador de uso (IU) e fonte de recursos (FR) não são caracterizadas como créditos adicionais por não alterarem o valor das dotações. Essas alterações são denominadas “outras alterações orçamentárias” e são realizadas por meio de atos infra legais, observadas as autorizações constantes da Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício financeiro correspondente.

4.4. ETAPAS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

4.4.1. Planejamento

A etapa do planejamento abrange, de modo geral, toda a análise para a formulação do plano e ações governamentais que servirão de base para a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira, e o processo de licitação e contratação.

4.4.1.1. Fixação da Despesa

A fixação da despesa refere-se aos limites de gastos, incluídos nas leis orçamentárias com base nas receitas previstas, a serem efetuados pelas entidades públicas. A fixação da despesa orçamentária insere-se no processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada, tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo.

Conforme art. 165 da Constituição Federal de 1988, os instrumentos de planejamento compreendem o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

O processo da fixação da despesa orçamentária é concluído com a autorização dada pelo poder legislativo por meio da lei orçamentária anual, ressalvadas as eventuais aberturas de créditos adicionais no decorrer da vigência do orçamento.

4.4.1.2. Descentralizações de Créditos Orçamentários

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.

As descentralizações de créditos orçamentários não se confundem com transferências e transposição, pois:

- a. Não modificam a programação ou o valor de suas dotações orçamentárias (créditos adicionais); e
- b. Não alteram a unidade orçamentária (classificação institucional) detentora do crédito orçamentário aprovado na lei orçamentária ou em créditos adicionais.

Quando a descentralização ocorrer da unidade central de programação orçamentária para órgãos setoriais contemplados diretamente no orçamento, tem-se a figura da dotação. Quando envolver unidades gestoras de um mesmo órgão tem-se a descentralização interna, também chamada de provisão. Se, porventura, 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, respeitadas fielmente a classificação funcional e a estrutura programática. Portanto, a única diferença é que a execução da despesa orçamentária será realizada por outro órgão ou entidade.

A execução de despesas da competência de órgãos e unidades do ente da Federação poderá ser descentralizada ou delegada, no todo ou em parte, a órgão ou entidade de outro ente da Federação, desde que não haja legislação contrária e demonstre viabilidade técnica.

Tendo em vista o disposto no art. 35 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, a execução de despesas mediante descentralização a outro ente da Federação processar-se-á de acordo com os mesmos procedimentos adotados para as transferências voluntárias, ou seja, com realização de empenho, liquidação e pagamento na unidade descentralizadora do crédito orçamentário e inclusão na receita e na despesa do ente receptor dos recursos-objeto da descentralização, identificando-se como recursos de convênios ou similares.

Ressalte-se que ao contrário das transferências voluntárias realizadas aos demais entes da Federação que, via de regra, devem ser classificadas como operações especiais, as descentralizações de créditos orçamentários devem ocorrer em projetos ou atividades. Assim, nas transferências voluntárias devem ser utilizados os elementos de despesas típicos destas, quais sejam 41 – Contribuições e 42 – Auxílios, enquanto nas descentralizações de créditos orçamentários devem ser usados os elementos denominados típicos de gastos, tais como 30 – Material de Consumo, 39 – Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica, 51 – Obras e Instalações, 52 – Material Permanente, etc.

4.4.1.3. Programação Orçamentária e Financeira

A programação orçamentária e financeira consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando ao ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação.

Se houver frustração da receita estimada no orçamento, deverá ser estabelecida limitação de empenho e movimentação financeira, com objetivo de atingir os resultados previstos na LDO e impedir a assunção de compromissos sem respaldo financeiro, o que acarretaria uma busca de socorro no mercado financeiro, situação que implica em encargos elevados.

A LRF definiu procedimentos para auxiliar a programação orçamentária e financeira nos arts 8º e 9º:

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4o, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. [...]

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

4.4.2. Execução

A execução da despesa orçamentária se dá em três estágios, na forma prevista na Lei nº 4.320/1964: empenho, liquidação e pagamento.

4.4.2.1. Empenho

Empenho, segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico.

O empenho será formalizado mediante a emissão de um documento denominado “Nota de Empenho”, do qual deve constar o nome do credor, a especificação do credor e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária.

Embora o art. 61 da Lei nº 4.320/1964 estabeleça a obrigatoriedade do nome do credor no documento Nota de Empenho, em alguns casos, como na Folha de Pagamento, torna-se impraticável a emissão de um empenho para cada credor, tendo em vista o número excessivo de credores (servidores).

Caso não seja necessária a impressão do documento “Nota de Empenho”, o empenho ficará arquivado em banco de dados, em tela com formatação própria e modelo oficial, a ser elaborado por cada ente da Federação em atendimento às suas peculiaridades.

Quando o valor empenhado for insuficiente para atender à despesa a ser realizada, o empenho poderá ser reforçado. Caso o valor do empenho exceda o montante da despesa realizada, o empenho deverá ser anulado parcialmente. Será anulado totalmente quando o objeto do contrato não tiver sido cumprido, ou ainda, no caso de ter sido emitido incorretamente.

Os empenhos podem ser classificados em:

- a. Ordinário: é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez;
- b. Estimativo: é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes e outros; e
- c. Global: é o tipo de empenho utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis.

É recomendável constar no instrumento contratual o número da nota de empenho, visto que representa a garantia ao credor de que existe crédito orçamentário disponível e suficiente para atender a despesa objeto do contrato. Nos casos em que o instrumento de contrato é facultativo, a Lei nº 8.666/1993 admite a possibilidade de substituí-lo pela nota de empenho de despesa, hipótese em que o empenho representa o próprio contrato.

4.4.2.2. Em Liquidação

O PCASP incluiu a fase da execução da despesa – “em liquidação”, que busca o registro contábil no patrimônio de acordo com a ocorrência do fato gerador, não do empenho. Essa regra possibilita a separação entre os empenhos não liquidados que possuem fato gerador dos que não possuem, evitando assim a dupla contagem para fins de apuração do passivo financeiro. Quanto aos demais lançamentos no sistema orçamentário e de controle, permanecem conforme a Lei nº 4.320/1964.

O passivo financeiro é calculado a partir das contas crédito empenhado a liquidar e contas do passivo que representem obrigações independentes de autorização orçamentária para serem realizadas. Ao se iniciar o processo de execução da despesa orçamentária, caso se tenha ciência da ocorrência do fato gerador, a conta crédito empenhado a liquidar deve ser debitada em contrapartida da conta crédito empenhado em liquidação no montante correspondente à obrigação já existente no passivo.

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Caso esse procedimento não seja feito, o passivo financeiro será contado duplamente, pois seu montante será considerado tanto na conta crédito empenhado a liquidar (tendo em vista a liquidação muitas vezes ocorrer somente depois de certo prazo de ocorrido o fato gerador) quanto na conta de obrigação anteriormente contabilizada no passivo exigível (o passivo exigível é afetado imediatamente com a ocorrência do fato gerador).

Tal inclusão de fase torna possível o processo de convergência às normas contábeis internacionais, IPSAS. Isso demonstra-se com a desvinculação do reconhecimento do fato gerador da execução orçamentária, empenho ou liquidação da despesa.

4.4.2.3. Liquidação

Conforme dispõe o art. 63 da Lei nº 4.320/1964, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e tem por objetivo apurar:

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I – a origem e o objeto do que se deve pagar;

II – a importância exata a pagar;

III – a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I – o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II – a nota de empenho;

III – os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

4.4.2.4. Pagamento

O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa.

A Lei nº 4.320/1964, no art. 64, define ordem de pagamento como sendo o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa liquidada seja paga.

A ordem de pagamento só pode ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

4.5. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À DESPESA ORÇAMENTÁRIA

A Lei nº 4.320/1964 estabelece a vinculação da despesa orçamentária a determinado exercício financeiro:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: [...]

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Observa-se que o ato da emissão do empenho, na ótica orçamentária, constitui a despesa orçamentária e o passivo financeiro para fins de cálculo do superávit financeiro.

Os registros contábeis, orçamentários e de controle, sob a ótica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), são exemplificados, de forma não exaustiva, a seguir:

Lançamentos:

- a. No momento do empenho da despesa orçamentária (ocorrência do fato gerador depois do empenho):

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.x.xx.xx Execução da Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

- b. No momento da ocorrência do Fato Gerador:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.x.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva

C 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo Circulante (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

- c. No momento da liquidação da despesa orçamentária:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Observa-se que o comprometimento da disponibilidade por destinação de recursos (DDR) foi realizado no momento do empenho, considerando-se esse o momento da geração do passivo financeiro, conforme o §3º do art. 105 da Lei nº 4.320/64:

§3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos independa de autorização orçamentária.

Adicionalmente, deve haver o controle da destinação de recursos no momento da liquidação.

Ressalta-se que as despesas antecipadas seguem as mesmas etapas de execução das outras despesas, ou seja: empenho, liquidação e pagamento.

No setor público, o regime orçamentário reconhece a despesa orçamentária no exercício financeiro da emissão do empenho e a receita orçamentária pela arrecadação, de acordo com a Lei nº 4.320/64.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Entretanto, a ótica implementada pela Lei nº 4.320/1964 não é suficiente para a correta mensuração, avaliação e registro dos fatos contábeis do setor público. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios de contabilidade. Dessa forma, aplica-se o regime da competência em sua integralidade, ou seja, os efeitos das transações e outros eventos sobre o patrimônio são reconhecidos quando ocorrem, independentemente de recebimento ou pagamento. Nessa lógica, também não há exigência de que as despesas orçamentárias sejam empenhadas ou que as receitas orçamentárias sejam efetivamente arrecadadas para que haja o devido reconhecimento sob o ponto de vista patrimonial.

Destarte, apesar do art. 35 da Lei nº 4.320/1964 referir-se ao regime orçamentário, ressalte-se que o regime contábil (patrimonial) deve ser aplicado ao setor público em sua integralidade para reconhecimento de fatos contábeis.

No estudo e acompanhamento de seu objeto – o patrimônio público –, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve evidenciar as variações patrimoniais, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária, conforme prevê a Lei nº 4.320/1964:

Título IX – Da Contabilidade [...]

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. [...]

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial. [...]

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial. [...]

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se que sejam evidenciados os fatos ligados à execução financeira e patrimonial, bem como à apuração de custos, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial, dos custos envolvidos e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial diminutiva (VPD) ou aumentativa (VPA) em razão do fato gerador e de sua consequência para o patrimônio, conforme tratado na Parte II deste manual.

| Contas de Natureza de Informação Orçamentária | | | Contas de Natureza de Informação Patrimonial | | |
|---|-------------|---------------------------|--|-------------|--------------------------------|
| Evento | Critério | Base Normativa | Evento | Critério | Base Normativa |
| Receita Orçamentária | Arrecadação | Lei nº 4.320/1964 art. 35 | Variação Patrimonial Aumentativa | Competência | NBC TSP – Estrutura Conceitual |
| Despesa Orçamentária | Empenho | Lei nº 4.320/1964 art. 35 | Variação Patrimonial Diminutiva | Competência | NBC TSP – Estrutura Conceitual |

Para fins de contabilidade patrimonial, verifica-se a existência de três tipos de relacionamentos entre o segundo estágio da execução da despesa orçamentária (liquidação) e o reconhecimento da VPD: antes da liquidação; simultânea à liquidação; e após a liquidação.

4.5.1.1. Apropriação da VPD antes da liquidação

No exemplo a seguir, o fato gerador da obrigação exigível ocorre antes da liquidação e a conta “crédito empenhado em liquidação” é utilizada para evitar que o passivo financeiro seja contabilizado em duplicidade, até o momento da devida liquidação.

Exemplo:

No registro da apropriação mensal para 13º salário, referente aos direitos do trabalhador em decorrência do mês trabalhado, e o empenho, liquidação e pagamento ocorrem, em geral, nos meses de novembro e dezembro.

a. Apropriação mensal (1/12 do 13º salário):

Natureza da informação: patrimonial

D 3.1.1.x.x.xx.xx Remuneração a Pessoal

C 2.1.1.1.x.xx.xx Pessoal a Pagar - 13º Salário (P)

Execução Orçamentária nos meses do pagamento:

b. Empenho e transferência do passivo patrimonial para o financeiro:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.x.xx.xx Execução da Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.1.x.xx.xx Pessoal a Pagar - 13º Salário (P)

C 2.1.1.1.x.xx.xx Pessoal a Pagar - 13º Salário (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

c. Momento da liquidação:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

d. Momento do pagamento:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.1.x.xx.xx Pessoal a Pagar – 13º Salário (F)

C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

4.5.1.2. Apropriação da VPD simultaneamente à liquidação

Existem situações em que o fato gerador da obrigação exigível ocorre concomitante à liquidação. Nesses casos, é facultativo o uso da conta “créditos empenhados em liquidação”.

Exemplo:

No fornecimento de prestação de serviço de limpeza e conservação.

a. No momento do empenho:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.x.xx.xx Execução da Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.2.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos Comprometida por Empenho

b. Recebimento da nota fiscal de serviços e liquidação:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.3.2.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva – Serviços

C 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

c. No momento do pagamento:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo(F)
C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado
C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

4.5.1.3. Apropriação da VPD após a liquidação

Há situações em que o fato gerador da obrigação exigível ocorre antes ou concomitante à liquidação, porém, a apropriação da VPD ocorre após a liquidação.

Exemplo:

Na aquisição de material de consumo que será estocado em almoxarifado para uso em momento posterior, no qual será reconhecida a despesa orçamentária:

a. No momento do empenho:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

b. No momento do recebimento e incorporação ao estoque:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.5.6.x.xx.xx Estoque - Almoxarifado
C 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em liquidação

c. No momento da liquidação e incorporação ao estoque:

Natureza da informação: orçamentária

- D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação
- C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

- D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
- C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

d. No momento do pagamento:

Natureza da informação: patrimonial

- D 2.1.3.x.x.xx.xx Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (F)
- C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

- D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
- C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Pago

Natureza da informação: controle

- D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
- C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

e. No momento do reconhecimento da variação patrimonial diminutiva por competência (no momento da saída do estoque):

Natureza da informação: patrimonial

- D 3.3.1.1.1.xx.xx Consumo de Material – Consolidação
- C 1.1.5.6.x.xx.xx Estoques – Almoxarifado (P)

4.6. DÚVIDAS COMUNS REFERENTES À CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Neste tópico, são tratados procedimentos típicos da administração pública que visam à padronização da classificação orçamentária das despesas por todas as esferas de governo, enfatizando determinadas situações que geram mais dúvidas quanto à classificação por natureza da despesa.

4.6.1. Natureza de Despesa

4.6.1.1. Material Permanente X Material de Consumo

Entende-se como material de consumo e material permanente:

- a. Material de Consumo: aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei nº 4.320/1964, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos;
- b. Material Permanente: aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física, e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos.

Além disso, na classificação da despesa com aquisição de material devem ser adotados alguns parâmetros que distinguem o material permanente do material de consumo.

Um material é considerado de consumo caso atenda um, e pelo menos um, dos critérios a seguir:

- a. Critério da Durabilidade: se em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos;
- b. Critério da Fragilidade: se sua estrutura for quebradiça, deformável ou danificável, caracterizando sua irrecuperabilidade e perda de sua identidade ou funcionalidade;
- c. Critério da Perecibilidade: se está sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou se deteriora ou perde sua característica pelo uso normal;
- d. Critério da Incorporabilidade: se está destinado à incorporação a outro bem, e não pode ser retirado sem prejuízo das características físicas e funcionais do principal. Pode ser utilizado para a constituição de novos bens, melhoria ou adições complementares de bens em utilização (sendo classificado como 4.4.90.30), ou para a reposição de peças para manutenção do seu uso normal que contenham a mesma configuração (sendo classificado como 3.3.90.30);
- e. Critério da Transformabilidade: se foi adquirido para fim de transformação.

Observa-se que, embora um bem tenha sido adquirido como permanente, o seu controle patrimonial deverá ser feito baseado na relação custo-benefício desse controle.

Nesse sentido, a Constituição Federal prevê o princípio da economicidade (art. 70), que se traduz na relação custo-benefício. Assim, os controles devem ser simplificados quando se apresentam como meramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Desse modo, se um material for adquirido como permanente e ficar comprovado que possui custo de controle superior ao seu benefício, deve ser controlado de forma simplificada, por meio de relação-carga, que mede apenas aspectos qualitativos e quantitativos, não havendo necessidade de controle por meio de número patrimonial. No entanto, esses bens deverão estar registrados contabilmente no patrimônio da entidade.

Da mesma forma, se um material de consumo for considerado como de uso duradouro, devido à durabilidade, quantidade utilizada ou valor relevante, também deverá ser controlado por meio de relação-carga, e incorporado ao patrimônio da entidade.

A classificação orçamentária, o controle patrimonial e o reconhecimento do ativo seguem critérios distintos, devendo ser apreciados individualmente. A classificação orçamentária obedecerá aos parâmetros de distinção entre material permanente e de consumo. O controle patrimonial obedecerá ao princípio da racionalização do processo administrativo. Por sua vez, o reconhecimento do ativo compreende os bens e direitos que possam gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço.

A seguir são apresentados alguns exemplos de como proceder à análise da despesa, a fim de verificar se a classificação será em material permanente ou em material de consumo:

- a. Classificação de peças não incorporáveis a imóveis (despesas com materiais empregados em imóveis e que possam ser removidos ou recuperados, tais como: biombos, cortinas, divisórias removíveis, estrados, persianas, tapetes e afins):

A despesa com aquisição de peças não incorporáveis a imóveis deve ser classificada observando os critérios acima expostos (durabilidade, fragilidade, perecibilidade, incorporabilidade e transformabilidade). Geralmente os itens elencados acima são considerados material permanente, mas a depender da situação podem não precisar de ser tombados.

No caso de despesas realizadas em imóveis alugados, o ente deverá registrar como material permanente e proceder à baixa quando entregar o imóvel, se os mesmos se encontrarem deteriorados, sem condições de uso.

- b. Classificação de despesa com aquisição de placa de memória para substituição em um computador com maior capacidade que a existente e a classificação da despesa com aquisição de uma leitora de CD para ser instalada num Computador sem Unidade Leitora de CD:

Gastos de manutenção e reparos correspondem àqueles incorridos para manter ou recolocar os ativos em condições normais de uso, sem com isso aumentar sua capacidade de produção ou período de vida útil. Por sua vez, uma melhoria ocorre em consequência do aumento de vida útil do bem do ativo, do incremento em sua capacidade produtiva, ou da diminuição do custo operacional. Desse modo, uma melhoria pode envolver uma substituição de partes do bem ou ser resultante de uma reforma significativa, de um complemento ou acréscimo. Assim, como regra, uma melhoria aumenta o valor contábil do bem se o custo das novas peças for maior que o valor líquido contábil das peças substituídas. Caso contrário, o valor contábil não será alterado.

Portanto, a despesa orçamentária com a troca da placa de memória de um computador para outra de maior capacidade representa uma melhoria por substituição e deve ser classificada na categoria econômica 4 – “despesa de capital”, no grupo de natureza de despesa 4 – “investimentos” e no elemento de despesa 30 – “Material de Consumo”. Observe que se a troca ocorrer por outro processador de mesma capacidade, havendo apenas a manutenção regular do seu funcionamento, deve ser classificada na categoria econômica 3 – “despesa corrente”, no grupo da natureza da despesa 3 – “outras despesas correntes” e no elemento de despesa 30 – “Material de Consumo”.

As melhorias complementares, por sua vez, não envolvem substituições, mas aumentam o tamanho físico do ativo por meio de expansão, extensão, etc., e geralmente são agregadas ao valor contábil do bem.

A inclusão da leitora de CD na unidade também deve ser classificada na categoria econômica 4 – despesa de capital, no grupo de natureza de despesa 4 – “investimentos” e no elemento de despesa 30 – “Material de Consumo”, pois se trata de melhoria complementar, ou seja, novo componente não registrado no ativo imobilizado.

c. Classificação de despesa com aquisição de material bibliográfico

Os livros e demais materiais bibliográficos apresentam características de material permanente (durabilidade superior a dois anos, não é quebradiço, não é perecível, não é incorporável a outro bem, não se destina a transformação). Porém, o art. 18 da Lei nº 10.753/2003, considera os livros adquiridos para bibliotecas públicas como material de consumo. “Art. 18. Com a finalidade de controlar os bens patrimoniais das bibliotecas públicas, o livro não é considerado material permanente.”

As demais bibliotecas devem classificar a despesa com aquisição de material bibliográfico como material permanente. A Lei nº 10.753/2003 ainda determina:

Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.

Parágrafo único. São equiparados a livro:

- I – fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;
- II – materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar;
- III – roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;
- IV – álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;
- V – atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;
- VI – textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte;
- VII – livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;
- VIII – livros impressos no Sistema Braille.

Biblioteca Pública é uma unidade bibliotecária destinada indistintamente a todos os segmentos da comunidade, com acervos de interesse geral, voltados essencialmente à disseminação da leitura e hábitos associados entre um público amplo definido basicamente em termos geográficos, sem

confundir com as bibliotecas destinadas a atender um segmento da comunidade com um propósito específico”. (Acórdão 111/2006 – 1ª Câmara – Tribunal de Contas da União – TCU)

Assim, as bibliotecas públicas devem efetuar o controle patrimonial dos seus livros, adquiridos como material de consumo, de modo simplificado via relação do material (relação-carga) e/ou verificação periódica da quantidade de itens requisitados, não sendo necessária a identificação do número do registro patrimonial.

Essas bibliotecas definirão instruções internas que estabelecerão as regras e procedimentos de controles internos com base na legislação pertinente.

As aquisições que não se destinarem às bibliotecas públicas deverão manter os procedimentos de aquisição e classificação na natureza de despesa 4.4.90.52 – Material Permanente – incorporando ao patrimônio. Portanto, devem ser registradas em conta de ativo imobilizado.

d. Classificação de despesa com serviços de remodelação, restauração, manutenção e outros.

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

Caso as melhorias decorrentes do serviço resultem em aumento significativo da vida útil do bem, a despesa orçamentária é de capital, devendo o valor do gasto ser incorporado ao ativo.

e. Classificação de despesa com aquisição de pen-drive, canetas ópticas, *token* e similares.

A aquisição será classificada como material de consumo, na natureza da despesa 3.3.90.30, tendo em vista que são abarcadas pelo critério da fragilidade. Os bens serão controlados como materiais de uso duradouro, por simples relação-carga, com verificação periódica das quantidades de itens requisitados, devendo ser considerado o princípio da racionalização do processo administrativo para a instituição pública, ou seja, o custo do controle não pode exceder os benefícios que dele decorram.

4.6.1.2. Serviços de Terceiros X Equipamentos/Bens Permanentes/Material de Consumo

Na classificação da despesa de material por encomenda, a despesa orçamentária somente deverá ser classificada como serviços de terceiros – elemento de despesa 36 (PF) ou 39 (PJ) – se o próprio órgão ou entidade fornecer a matéria-prima. Caso contrário, deverá ser classificada no elemento de despesa 52, em se tratando de confecção de material permanente, ou no elemento de despesa 30, se material de consumo.

Algumas vezes ocorrem dúvidas, em virtude de divergências entre a adequada classificação da despesa orçamentária e o tipo do documento fiscal emitido pela contratada (Ex.: Nota Fiscal de Serviço, Nota Fiscal de Venda ao Consumidor etc.). Nesses casos, a contabilidade deve procurar bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma e buscar a consecução de seus objetivos: demonstrar as variações ocorridas no patrimônio e controlar o orçamento.

Portanto, a despesa orçamentária deverá ser classificada independentemente do tipo de documento fiscal emitido pela contratada, devendo ser classificada como serviços de terceiros ou material mediante a verificação do fornecimento ou não da matéria-prima.

Um exemplo clássico dessa situação é a contratação de confecção de placas de sinalização. Nesse caso, será emitida uma nota fiscal de serviço e a despesa orçamentária será classificada no elemento de despesa 30 – material de consumo, pois não houve fornecimento de matéria-prima.

4.6.1.3. Obras e Instalações X Serviços de Terceiros

Serão considerados serviços de terceiros as despesas 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; e
- d. Manutenção de elevadores, limpeza de fossa e afins.

Quando a despesa ocasionar a ampliação relevante do potencial de geração de benefícios econômicos futuros do imóvel, tal despesa deverá ser considerada como obras e instalações, portanto, despesas com investimento.

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.

Sempre que o empenho se tratar de despesas cujo fato gerador ocorreu em exercícios anteriores, deve-se utilizar o elemento 92, sem exceções, não eximindo a apuração de responsabilidade pelo gestor, se for o caso.

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.

O elemento de despesa específico deve ser utilizado na maioria das despesas cujo fato gerador tenha ocorrido no exercício, possibilitando o conhecimento do objeto das despesas da entidade. Já o uso dos elementos 92 e 93 são utilizados eventualmente.

Seguem alguns exemplos práticos para classificação nos elementos 92, 93 e no elemento próprio:

- a. 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.
- b. 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.
- c. 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.

- d. 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.

4.6.2. Classificação Orçamentária das Transferências e Delegações de Execução Orçamentária (Exceto para Instituições Multigovernamentais e Consórcios)

As duas formas de movimentação de recursos financeiros entre entes da Federação ou entre estes e entidades privadas ou consórcios públicos são: as transferências propriamente ditas; e delegações de execução orçamentária. Algumas vezes ocorrem dúvidas quanto à classificação orçamentária dessas movimentações nos entes transferidores. Nesses casos, é preciso detalhar a situação específica para que a classificação seja determinada.

É importante destacar que os arts. 25 e 26 da LRF estabelecem regras, respectivamente, para transferências voluntárias (entre entes da Federação) e destinação de recursos para entidades privadas que devem ser observadas pelos referidos entes transferidores.

O tratamento dado à movimentação de recursos para consórcios públicos ou instituições multigovernamentais, decorrente ou não de contrato de rateio, é apresentado na seção seguinte.

4.6.2.1. Transferência

A designação “transferência”, nos termos do art. 12 da Lei no 4.320/1964, corresponde à entrega de recursos financeiros a outro ente da Federação, a consórcios públicos ou a entidades privadas, com e sem fins lucrativos, que não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços ao transferidor.

Os bens ou serviços gerados ou adquiridos com a aplicação desses recursos pertencem ou se incorporam ao patrimônio do ente ou da entidade recebedora.

As modalidades de aplicação utilizadas para a entrega de recursos financeiros por meio de transferências são:

- 20 - Transferências à União
- 30 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal
- 31 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal - Fundo a Fundo
- 40 - Transferências a Municípios
- 41 - Transferências a Municípios - Fundo a Fundo
- 50 - Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
- 60 - Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos

Essas modalidades de aplicação devem ser associadas com os elementos de despesa que não representem contraprestação direta em bens ou serviços. Tais elementos são:

- 41 - Contribuições - utilizado para transferências correntes e de capital aos entes da Federação e a entidades privadas sem fins lucrativos, exceto para os serviços essenciais de assistência social, médica e educacional;
- 42 - Auxílios - utilizado para transferências de capital aos entes da Federação e a entidades privadas sem fins lucrativos;

- 43 - Subvenções Sociais - utilizado para transferências às entidades privadas sem fins lucrativos para os serviços essenciais de assistência social, médica e educacional;
- 45 - Subvenções Econômicas - utilizado para transferências, exclusivamente, a entidades privadas com fins lucrativos;
- 81 - Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas - utilizado para transferências aos entes da Federação em decorrência de determinação da Constituição ou estabelecida em lei.

É importante destacar que, em âmbito Federal, o art. 63 do Decreto nº 93.872/1986 associa, em seus §§ 1º e 2º, respectivamente, os auxílios à Lei de Orçamento e as contribuições a lei especial.

Observa-se também que, em âmbito da Federação, geralmente as contribuições são associadas a despesas correntes, juntamente com as subvenções, e os auxílios a despesas de capital.

4.6.2.2. Delegação

Para fins deste tópico, entende-se por delegação a entrega de recursos financeiros a outro ente da Federação ou a consórcio público para execução de ações de responsabilidade ou competência do ente delegante. Deve observar a legislação própria do ente e as designações da Lei de Diretrizes Orçamentárias, materializando-se em situações em que o receptor executa ações em nome do transferidor.

Os bens ou serviços gerados ou adquiridos com a aplicação desses recursos pertencem ou se incorporam ao patrimônio de quem os entrega, ou seja, do transferidor.

As modalidades de aplicação utilizadas para a entrega de recursos financeiros por meio de delegação orçamentária, em geral, são:

- 22 - Execução Orçamentária Delegada à União
- 32 - Execução Orçamentária Delegada a Estados e ao Distrito Federal
- 42 - Execução Orçamentária Delegada a Municípios

As modalidades de aplicação de delegação orçamentária (22, 32 e 42) não podem estar associadas com os elementos de despesa de contribuições (41), auxílios (42), subvenções (43 e 45) ou distribuição constitucional ou legal de receitas (81), visto que os referidos elementos pressupõem a inexistência de contraprestação direta em bens ou serviços. As naturezas de despesas formadas com tais modalidades de aplicação deverão conter os elementos de despesa específicos (EE), representativos de “gastos efetivos”, como os relacionados abaixo, de forma exemplificativa:

- 30 - Material de Consumo
- 31 - Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
- 32 - Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita
- 33 - Passagens e Despesas com Locomoção
- 34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização
- 35 - Serviços de Consultoria
- 36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
- 37 - Locação de Mão-de-Obra
- 38 - Arrendamento Mercantil
- 39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
- 51 - Obras e Instalações
- 52 - Equipamentos e Material Permanente

É importante dissociar a forma de pactuação da movimentação de recursos do meio ou instrumento pelo qual ela se materializa. Deste modo, uma delegação (forma) pode ser materializada por meio de um convênio (meio ou instrumento).

Ressalte-se que, em geral, as transferências, de que trata o art. 12 da Lei no 4.320/1964, devem ser realizadas, em termos de ação orçamentária, por meio de operações especiais, enquanto as delegações devem referir-se a projetos e atividades. Com vistas a facilitar o entendimento sobre a forma de classificação orçamentária das entregas de recursos, apresenta-se quadro esquemático a seguir. Destaca-se que, aparte da grande utilidade prática do quadro, nem todas as situações passíveis de ocorrência no setor público encontram-se nele contempladas.

A seguir, apresentamos quadro demonstrativo de procedimentos para classificação orçamentária das transferências e delegações de execução orçamentária.

| Procedimentos para a Classificação Orçamentária das Transferências e Delegações de Execução Orçamentária | | | | | | |
|--|--|---|--|--|---|--------------|
| Ato Praticado | Recebedor dos Recursos Financeiros | Competência, Responsabilidade ou Propriedade dos Bens ou Serviços Gerados | Transferência, Delegação ou Descentralização | Detalhamento ou Especificação do Recebedor | Classificação por Natureza de Despesa no Ente Transferidor dos Recursos Financeiros | |
| Transferência de Recursos Financeiros | Entes de Federação | Recebedor | Transferência por Repartição de Receita | Estados / DF | 3.3.30.81 | |
| | | | | Municípios | 3.3.40.81 | |
| OU Entrega de Recursos Financeiros | | Transferidor | Delegação ou Descentralização | Estados / DF | 3.3.31.41 | 4.4.31.41/42 |
| | | | | Municípios | 3.3.41.41 | 4.4.41.41/42 |
| | | | | União | 3.3.20.41 | 4.4.20.41/42 |
| | | | | Estados / DF | 3.3.30.41 | 4.4.30.41/42 |
| | | | | Municípios | 3.3.40.41 | 4.4.40.41/42 |
| | | | | União | 3.3.22.EE | 4.4.22.EE |
| | | | | Estados / DF | 3.3.32.EE | 4.4.32.EE |
| | | | | Municípios | 3.3.42.EE | 4.4.42.EE |
| | | | | Saúde, Assistência Social e Educação | 3.3.50.43 | 4.4.50.41/42 |
| | | | | 4.5.50.41/42 | | |
| Repasso de Recursos Financeiros | Entidades Privadas Sem Fins Lucrativos | Recebedor | Transferências | Outras Áreas | 3.3.50.41 | 4.4.50.41/42 |
| | | | | Todas as Áreas | 3.3.50.EE | 4.4.50.EE |
| | | | | 4.5.50.EE | | |
| | Entidades Privadas Com Fins Lucrativos | Recebedor | Transferências | Todas as Áreas | 3.3.60.45 | |

4.6.3. Classificação Orçamentária das Movimentações para Instituições Multigovernamentais, Consórcios Públicos e sua Contratação Direta

As instituições multigovernamentais e os consórcios públicos recebem recursos por meio de execução orçamentária dos entes consorciados ou mesmo de entidades externas à sua composição. Para tal, os entes fazem uso das modalidades de aplicação apresentadas a seguir.

| Classificação Orçamentária das Movimentações para Instituições Multigovernamentais, Consórcios Públicos e sua Contratação Direta | |
|--|---|
| Modalidade de Aplicação | Situação de uso |
| 70 – Transferências a instituições multigovernamentais | Utilizada para a entrega de recursos a consórcios públicos e instituições multigovernamentais, que não seja decorrente de delegação ou de rateio pela participação do ente. |
| 71 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio | Utilizada para entrega de recursos exclusivamente aos consórcios públicos dos quais o ente transferidor faça parte, correspondente ao rateio das despesas decorrentes da participação do ente no respectivo consórcio, conforme previsto no correspondente contrato de rateio, e que não guarde relação com as transferências decorrentes de restos a pagar cancelados e de complementação de aplicações mínimas de que tratam, respectivamente, os artigos nº 24 e 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012. |
| 72 – Execução orçamentária delegada a consórcios públicos | Utilizada, exclusivamente, no caso de delegação da execução de ações de competência ou responsabilidade do ente delegante (ente transferidor), seja para instituição multigovernamental ou para consórcio do qual participe como consorciado ou não. |
| 73 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012 | Utilizada para entrega de recursos aos consórcios públicos dos quais o ente transferidor faça parte, correspondente ao rateio das despesas decorrentes da participação do ente, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os dos §§ 1º e 2º do artigo nº 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012. |
| 74 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012 | Utilizada para entrega de recursos aos consórcios públicos dos quais o ente transferidor faça parte, correspondente ao rateio das despesas decorrentes da participação do ente, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o artigo nº 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012. |
| 75 – Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que | Utilizada, exclusivamente, para situações relacionadas à transferência de recursos financeiros a entidades criadas e mantidas por |

| | |
|--|---|
| tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012 | dois ou mais entes da Federação, exclusive as transferências relativas à modalidade de aplicação 73 (Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012), à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012. |
| 76 – Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012 | Utilizada, exclusivamente, para as transferências de recursos financeiros a entidades criadas e mantidas por dois ou mais entes da Federação, exclusive as transferências relativas à modalidade de aplicação 74 (Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012), à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que tratam o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012. |
| 93 – Aplicação direta decorrente de operação de órgãos, fundos e entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social com consórcio público do qual o ente participe | Corresponde a um desdobramento da modalidade de aplicação 90, utilizada quando da aplicação direta de recursos decorrentes de contratação de consórcio público do qual o ente participe, conforme regramento legal (Lei nº 8.666/93). |
| 94 – Aplicação direta decorrente de operação de órgãos, fundos e entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social com consórcio público do qual o ente não participe | Corresponde a um desdobramento da modalidade de aplicação 90, utilizada quando da aplicação direta de recursos decorrentes de contratação de consórcio público do qual o ente não participe, conforme regramento legal (Lei nº 8.666/93). |

Desse modo, para efetuar a classificação orçamentária por natureza da despesa dos recursos movimentados para os consórcios públicos e a sua contratação direta, deve-se levar em consideração sua relação com o ente. Com isso, tais movimentações serão classificadas conforme o quadro a seguir:

| Classificação Orçamentária das Movimentações para Instituições Multigovernamentais, Consórcios Públicos e sua Contratação Direta | | | |
|---|----------------------------|--|--|
| Ato Praticado Junto ao Recebedor | Quem é o Recebedor? | É Aporte de Recursos, Contratação Direta, Delegação ou Transferência? | Classificação por Natureza da Despesa no Ente Transferidor dos Recursos Financeiros |
| | | Aporte (Rateio) | 3.1.71.70 3.3.71.70 |
| | | | 4.4.71.70 4.5.71.70 |

| | | | | |
|---------------------------------------|--|--|--------------|--------------|
| Transferência de Recursos Financeiros | Consórcio Público Via Contrato de Rateio | Transferência Saúde – RP | 3.1.73.70 | 3.3.73.70 |
| | | Cancelados (LC nº 141/2012) | 4.4.73.70 | 4.5.73.70 |
| | | Transferência Saúde – | 3.1.74.70 | 3.3.74.70 |
| | | Complementação de Aplicação Mínima (LC nº 141/2012) | 4.4.74.70 | 4.5.74.70 |
| OU | Demais Consórcios e Instituições Multigovernamentais | Transferência Saúde – RP | 3.3.75.41 | |
| Entrega de Recursos Financeiros | | Cancelados (LC nº 141/2012) | 4.4.75.41/42 | 4.5.75.41/42 |
| OU | | Transferência Saúde – | 3.3.76.41 | |
| Repasse de Recursos Financeiros | | Complementação de Aplicação Mínima (LC nº 141/2012) | 4.4.76.41/42 | 4.5.76.41/42 |
| OU | | Transferência | 3.3.70.41 | |
| Contratação Direta | | Delegação | 3.3.72.EE | |
| | | Contratação Direta de Consórcio do Qual o Ente Não Participe | 4.4.72.EE | 4.5.72.EE |
| | | Contratação Direta de Consórcio do Qual o Ente Não Participe | 3.3.94.EE | |
| | | Contratação Direta de Consórcio do Qual o Ente Participe | 4.4.94.EE | 4.5.94.EE |
| | | Contratação Direta de Consórcio do Qual o Ente Participe | 3.3.93.EE | |
| | | 4.4.93.EE | 4.5.93.EE | |

Assim, para a correta classificação orçamentária da entrega de recursos a consórcios públicos e instituições multigovernamentais, faz-se necessário identificar inicialmente se a movimentação de recursos se refere a contrato de rateio por participação em consórcio público ou não. Sendo relativos a contrato de rateio, há de ser observado se o recurso guarda relação com os limites mínimos de saúde, conforme definições da Lei Complementar nº 141/2012, separando-se, nesse caso, aqueles relacionados aos restos a pagar cancelados (modalidade de aplicação 73) dos recursos relacionados à complementação de aplicações mínimas em saúde referentes ao exercício anterior (modalidade de aplicação 74). Os demais aportes relativos a contrato de rateio serão classificados na modalidade de aplicação 71. Ressalta-se que todas essas modalidades de aportes de recursos são associadas ao elemento de despesa 70 (Rateio pela participação em Consórcio Público).

Não havendo relação com o contrato de rateio, há de se observar se a situação corresponde a uma transferência conforme disposições dos arts. 24 e 25 da Lei Complementar nº 141/2012, separando-se, nesse caso, as transferências decorrentes da cobertura de restos a pagar cancelados (modalidade de aplicação 75) daquelas decorrentes da complementação de aplicações mínimas em saúde referentes ao exercício anterior (modalidade de aplicação 76). Os demais aportes são classificados na modalidade de aplicação 70. Essas três modalidades são associadas a elementos de contribuições (41) ou auxílios (42).

Ainda, nos casos em que não haja relação com o contrato de rateio, há de se observar se há ou não delegação ou descentralização orçamentária. Havendo, a classificação será composta pela modalidade de aplicação 72 (Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos), conjugada com um elemento de despesa específico que represente gasto efetivo (30, 39, 51 etc.).

Por fim, há a possibilidade de contratação direta de consórcio público, diferenciando-se aqueles dos quais o ente participa (modalidade de aplicação 93) daqueles dos quais o ente não participa (modalidade de aplicação 94). Em ambos os casos, o elemento de despesa a ser associado à modalidade de aplicação deverá individualizar o objeto do gasto. Caso o consórcio público seja contratado à conta dos recursos de que trata os §§ 1º e 2º do art. 24 e o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012, não serão utilizadas as modalidades de aplicação “93” e “94”, mas as “95” e “96”, descritas na seção seguinte.

4.6.4. Classificação Orçamentária das despesas para fins de aplicação em Saúde – Lei Complementar nº 141/2012

A Lei Complementar nº 141/2012, que dispõe, dentre outros assuntos, sobre os valores mínimos a serem aplicados pelo setor público em ações e serviços de saúde, estabeleceu critérios para a evidenciação da aplicação mínima desses recursos. Desse modo, conforme apresentado em seu art. 24, faz uso da execução da despesa orçamentária para apuração do cumprimento destes limites:

Art. 24. Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta Lei Complementar, serão consideradas:

I - as despesas liquidadas e pagas no exercício; e

II - as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício, consolidadas no Fundo de Saúde.

Tal critério, contudo, faz com que haja a possibilidade de cancelamento de restos a pagar, particularmente dos não processados, que se encontravam computados nos limites mínimos de saúde do exercício de sua inscrição. Ademais, também existe a possibilidade do não cumprimento dos limites mínimos de aplicação em saúde por meio da não aplicação tempestiva dos recursos destinados à saúde. Nesse sentido, a Lei estabeleceu mecanismos de compensação, expostos a seguir:

Art. 24. Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta Lei Complementar, serão consideradas: [...]

§ 1º A disponibilidade de caixa vinculada aos Restos a Pagar, considerados para fins do mínimo na forma do inciso II do *caput* e posteriormente cancelados ou prescritos, deverá ser, necessariamente, aplicada em ações e serviços públicos de saúde.

Art. 25. Eventual diferença que implique o não atendimento, em determinado exercício, dos recursos mínimos previstos nesta Lei Complementar deverá, observado o disposto no inciso II do parágrafo único do art. 160 da Constituição Federal, ser acrescida ao montante mínimo do exercício subsequente ao da apuração da diferença, sem prejuízo do montante mínimo do exercício de referência e das sanções cabíveis.

Para evidenciar essas aplicações, faz-se uso das modalidades “95” e “96”, quando se referir à aplicação direta à conta dos recursos de que trata os §§ 1º e 2º do art. 24 e o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012. Além disso, pode ser necessária a utilização de modalidades de aplicação específicas relativas a transferências. Tais modalidades de aplicação, direta ou por meio de transferência, são apresentadas a seguir:

| Classificação Orçamentária das Despesas para Fins de Aplicação em Saúde Lei Complementar nº 141/2012 | |
|--|---|
| Modalidade de Aplicação | Situação de uso |
| 35 – Transferência fundo a fundo aos estados e ao distrito federal à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos. | Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para transferência de recursos financeiros da União ou dos Municípios aos Estados e ao Distrito Federal por intermédio da modalidade fundo a fundo, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.” |
| 36 – Transferência fundo a fundo aos estados e ao distrito federal à conta recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores. | Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para transferência de recursos financeiros da União ou dos Municípios aos Estados e ao Distrito Federal por intermédio da modalidade fundo a fundo, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012. |
| 45 – Transferência fundo a fundo aos municípios à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos. | Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para transferência de recursos financeiros da União, dos Estados ou do Distrito Federal aos Municípios por intermédio da modalidade fundo a fundo, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012. |
| 46 – Transferência fundo a fundo aos municípios à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores. | Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para transferência de recursos financeiros da União, dos Estados ou do Distrito Federal aos Municípios por intermédio da modalidade fundo a fundo, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores de que trata o art. 25 da Lei Complementar no 141, de 2012. |
| 73 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio para fins da Lei Complementar nº 141/2012 – art. 24 | Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para transferência de recursos financeiros a entidades criadas sob a forma de consórcios públicos nos termos da Lei no 11.107, de 6 de abril de 2005, por meio de contrato de rateio, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam §§ 1o e 2o do art. 24 da Lei Complementar no 141, de 13 de janeiro de 2012, observado o disposto no § 1o do art. 11 da Portaria STN no 72, de 1o de fevereiro de 2012. |

| | |
|---|---|
| <p>74 – Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio para fins da Lei Complementar nº 141/2012 – art. 25</p> | <p>Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para transferência de recursos financeiros a entidades criadas sob a forma de consórcios públicos nos termos da Lei no 11.107, de 6 de abril de 2005, por meio de contrato de rateio, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o art. 25 da Lei Complementar no 141, de 2012, observado o disposto no § 1o do art. 11 da Portaria STN no 72, de 2012.</p> |
| <p>75 – Transferências a instituições multigovernamentais à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos.</p> | <p>Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para transferência de recursos financeiros a entidades criadas e mantidas por dois ou mais entes da Federação ou por dois ou mais países, inclusive o Brasil, exclusive as transferências relativas à modalidade de aplicação 73 (Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012), à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012.</p> |
| <p>76 – Transferências a instituições multigovernamentais à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores.</p> | <p>Modalidade de aplicação utilizada, exclusivamente, para transferência de recursos financeiros a entidades criadas e mantidas por dois ou mais entes da Federação ou por dois ou mais países, inclusive o Brasil, exclusive as transferências relativas à modalidade de aplicação 74 (Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar no 141, de 2012), à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012.</p> |
| <p>95 – Aplicação Direta à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos</p> | <p>Aplicação direta, pela unidade orçamentária, dos créditos a ela alocados ou oriundos de descentralização de outras entidades integrantes ou não dos Orçamentos Fiscal ou da Seguridade Social, no âmbito da mesma esfera de governo, à conta de recursos referentes aos restos a pagar considerados para fins da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde e posteriormente cancelados ou prescritos, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012.</p> |

| | |
|--|---|
| | Os consórcios públicos também podem utilizar esta modalidade de aplicação. |
| 96 – Aplicação Direta à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores | Aplicação direta, pela unidade orçamentária, dos créditos a ela alocados ou oriundos de descentralização de outras entidades integrantes ou não dos Orçamentos Fiscal ou da Seguridade Social, no âmbito da mesma esfera de governo, à conta de recursos referentes à diferença da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde que deixou de ser aplicada em exercícios anteriores, nos termos do art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012. Os consórcios públicos também podem utilizar esta modalidade de aplicação. |

A composição das naturezas de despesa relativas a tais transferências é apresentada no quadro a seguir:

| Classificação Orçamentária das Transferências Destinadas à Aplicação em Saúde Conforme Regramentos da Lei Complementar nº 141/2012 | | | |
|---|--|--|--|
| Ato Praticado Junto ao Recebedor | Quem Recebe a Transferência | Compensação de Restos a Pagar Cancelados ou Compensação Referente à Diferença da Aplicação Mínima | Classificação por Natureza de Despesa no Ente Transferidor dos Recursos Financeiros |
| Transferência de Recursos Financeiros | Municípios | Restos a Pagar Cancelados | 3.3.45.41 |
| | | | 4.4.45.41/42 4.5.45.41/42 |
| | | Diferença | 3.3.46.41 |
| | | | 4.4.46.41/42 4.5.46.41/42 |
| | Estado e Distrito Federal | Restos a Pagar Cancelados | 3.3.35.41 |
| | | | 4.4.35.41/42 4.5.35.41/42 |
| | | Diferença | 3.3.36.41 |
| | | | 4.4.36.41/42 4.5.36.41/42 |
| | Consórcio Público Via Contrato de Rateio | Restos a Pagar Cancelados | 3.3.73.70 |
| | | | 4.4.73.70 4.5.73.41/42 |
| | | Diferença | 3.3.74.70 |
| | | | 4.4.74.70 4.5.74.41/42 |
| Demais Consórcios e Instituições Multigovernamentais | Restos a Pagar Cancelados | 3.3.75.41 | |
| | | 4.4.75.41/42 4.5.75.41/42 | |
| | Diferença | 3.3.76.41 | |
| | | 4.4.76.41/42 4.5.76.41/42 | |

O ente participe de um consórcio público formado à luz da Lei 11.107/2005, quando da reposição de restos a pagar cancelados ou prescritos ou da aplicação adicional em ações e serviços públicos de saúde deverá utilizar as modalidades de aplicação “73” ou “74”, caso se refira a contrato de rateio. Ressalta-se que a apuração do limite de saúde em consórcios públicos desse tipo se dá na execução pelo consórcio público, o qual utilizará as modalidades de aplicação “95” e “96”, quando for o caso. Caso as

transferências tratadas neste tópico sejam direcionadas a instituições multigovernamentais (exceto consórcios públicos), as modalidades de aplicação correspondentes serão as “75” e “76”.

Caso o consórcio público seja contratado diretamente, à conta dos recursos de que trata os §§ 1º e 2º do art. 24 e o art. 25 da Lei Complementar nº 141/2012, não serão utilizadas as modalidades de aplicação “93” e “94”, mas as “95” e “96”.

4.7. RESTOS A PAGAR

São Restos a Pagar todas as despesas regularmente empenhadas, do exercício atual ou anterior, mas não pagas ou canceladas 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.

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.

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.

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. 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. 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 lei²⁶. 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.

Dessa forma, para atendimento da Lei nº 4.320/1964, é necessário o reconhecimento do passivo financeiro quando verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação patrimonial, mesmo não se tratando de obrigação presente por falta do implemento de condição, o qual somente se verificará com a devida liquidação.

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

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

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.

Seguindo o procedimento acima descrito, o registro da despesa orçamentária ao longo do exercício deve ser realizado nas contas de natureza de informação orçamentária no momento do empenho, ao passo que nas contas de natureza de informação patrimonial deve-se verificar a necessidade de assunção de passivo financeiro, de acordo com a ocorrência do fato gerador da obrigação patrimonial.

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:

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.

O impacto da inscrição em restos a pagar no Balanço Patrimonial é abordado na Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público deste manual.

²⁶ Lei 4.320/1964, art. 43, §1º, inciso I.

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.

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.

Para maior compreensão sobre a ocorrência da obrigação patrimonial e seu respectivo fato gerador, bem como a estrutura e funcionamento da fase da despesa orçamentária “em liquidação”, deve-se consultar o item 4.4 deste capítulo, bem como o item 3.4 – Crédito Empenhado em Liquidação, da Parte IV – PCASP deste manual.

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.

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.

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 satisfaz 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.

4.7.4. Estágios da Execução dos Restos a Pagar

Conforme orientação do item 4.5, a execução da despesa orçamentária ocorre em três estágios: empenho, liquidação e pagamento, na forma prevista na Lei nº 4.320/1964. A despesa orçamentária inscrita em restos a pagar também atenderá esses estágios, considerando que:

Restos a Pagar Não Processados: foram empenhados, pendentes de liquidação e pagamento;

Restos a Pagar Processados: foram empenhados e liquidados, pendentes de pagamento.

Considerando a inclusão da fase “em liquidação”, as despesas inscritas em restos a pagar não processados a liquidar (não houve o fato gerador) poderão passar pela fase “em liquidação”, caso o fato gerador ocorra antes da liquidação.

Registra-se que os empenhos inscritos em restos a pagar ao final do exercício serão contabilizados nas contas: 6.3.1.7.1.xx.xx (RPNP a liquidar), 6.3.1.7.2.xx.xx (RPNP em liquidação) ou 6.3.2.7.x.xx.xx (RPP). No exercício seguinte, os respectivos saldos serão transferidos para as contas: 6.3.1.1.x.xx.xx (RPNP a liquidar), 6.3.1.2.x.xx.xx (RPNP em liquidação) e 6.3.2.1.x.xx.xx (RPP), quando então ocorrerá a execução das demais fases da despesa e registros contábeis.

Ressalta-se que os modelos apresentados não esgotam os lançamentos contábeis para o tipo de operações em análise. Para os demais procedimentos e registros contábeis, deve-se seguir as regras estabelecidas na Parte IV – PCASP deste manual.

4.7.4.1. Inscrição de Restos a Pagar Não Processados a Liquidar

Registrado o empenho, mas não ocorrido o fato gerador da obrigação, e caso comprovadas as condições necessárias para inscrição de restos a pagar, dar-se-á a inscrição de Restos a Pagar Não Processados a liquidar, conforme modelo de contabilização:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Credito empenhado a liquidar

C 6.2.2.1.3.05.xx Empenhos a liquidar inscritos em restos a pagar não processados

Natureza da informação: orçamentária

D 5.3.1.7.x.xx.xx RP não processados - inscrição no exercício

C 6.3.1.7.1.xx.xx RP não processados a liquidar - inscrição no exercício

4.7.4.2. Inscrição De Restos a Pagar Não Processados em Liquidação

Ocorrido o fato gerador da obrigação antes do término do exercício em curso, sem que se tenha procedido o estágio da liquidação, deve-se reconhecer o impacto patrimonial da despesa. Nesse sentido, as despesas deverão ser registradas ao fim do exercício como RP não processados “em liquidação”, conforme modelo de contabilização:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Credito empenhado em liquidação

C 6.2.2.1.3.06.xx Empenhos em liquidação inscritos em restos a pagar não processados

Natureza da informação: orçamentária

D 5.3.1.7.x.xx.xx RP não processados - inscrição no exercício

C 6.3.1.7.2.xx.xx RP não processados em liquidação - inscrição no exercício

4.7.4.3. Inscrição De Restos a Pagar Processados

Ocorrido o fato gerador da obrigação e procedido o estágio da liquidação antes do término do exercício em curso, as despesas deverão ser registradas ao fim do exercício como RP Processados “a pagar”, conforme modelo de contabilização:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Credito empenhado liquidado a pagar

C 6.2.2.1.3.07.xx Empenhos liquidados inscritos em restos a pagar processados

Natureza da informação: orçamentária

D 5.3.2.7.x.xx.xx RP processados - inscrição no exercício
 C 6.3.2.7.x.xx.xx RP processados - inscrição no exercício

4.7.4.4. Evidenciação da Ocorrência do Fato Gerador

Ocorrido o fato gerador em exercício seguinte à inscrição, sem o registro da liquidação, o RPNP a liquidar será reclassificado para “em liquidação”, conforme modelo de contabilização:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.x.x.x.x.xx.xx Ativo (P)
 C 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (F)
 ou
 D 3.x.x.x.x.xx.xx VPD
 C 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.3.1.1.x.xx.xx RP não processados a liquidar
 C 6.3.1.2.x.xx.xx RP não processados em liquidação

4.7.4.5. Liquidação de Restos a Pagar Não Processados em Liquidação

Ocorrida a liquidação em exercício seguinte à inscrição, o RPNP em liquidação será reclassificado para “liquidado”, conforme modelo de contabilização:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.3.1.2.x.xx.xx RP não processados em liquidação
 C 6.3.1.3.x.xx.xx RP não processados liquidados a pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho
 C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias

Observa-se que ao final do exercício, se não houver pagamento, o RPNP “liquidado” deverá ser reclassificado para RPP, conforme subitem 4.7.6.

4.7.4.6. Pagamento de Restos a Pagar

As despesas inscritas em restos a pagar, processadas ou não, serão pagas em exercícios seguintes, desde que liquidadas. Para tanto, apresentamos os seguintes modelos de contabilização:

Registro do pagamento de RPNP liquidado a pagar:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (F)
 C 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e equivalente de caixa (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.3.1.3.x.xx.xx RP não processados liquidados a pagar
 C 6.3.1.4.x.xx.xx RP não processados pagos

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR utilizada

Registro do pagamento de RPP a pagar:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (F)
C 1.1.1.x.x.xx.xx Caixa e equivalente de caixa (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.3.2.1.x.xx.xx RP processados a pagar
C 6.3.2.2.x.xx.xx RP processados pagos

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR utilizada

4.7.5. Cancelamento de Restos a Pagar

O cancelamento de despesas empenhadas e inscritas em restos a pagar deve observar rotinas específicas quanto às informações de natureza patrimonial, orçamentária e controle.

Essa rotina terá tratamento específico, conforme o estágio em que a despesa se encontrar, podendo estar pendente de liquidação (“a liquidar” ou “em liquidação”) ou liquidado.

Os lançamentos em contas de natureza de informação patrimonial dependerão de informações quanto à pertinência da obrigação, portanto, não serão tratados neste capítulo.

Nos casos em que houver obrigação a pagar, como já houve autorização orçamentária, o atributo do superávit financeiro é “F”. Assim, no cancelamento de restos a pagar, deve-se alterar o atributo financeiro “F” para atributo “P”. Os lançamentos a seguir consideram a manutenção da obrigação da entidade, conforme demonstrado:

Registro do cancelamento de RPNP a liquidar:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.3.1.1.x.xx.xx RP não processados a liquidar
C 6.3.1.9.x.xx.xx RP não processados cancelados

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenho
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

Registro do cancelamento de RPNP em liquidação:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (F)
C 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (P)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.3.1.2.x.xx.xx RP não processados em liquidação
C 6.3.1.9.x.xx.xx RP não processados cancelados

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR comprometida por empenhos
 C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

Registro do cancelamento de RPNP liquidado a pagar:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (F)
 C 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (P)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.3.1.3.x.xx.xx RP não processados liquidados a pagar
 C 6.3.1.9.x.xx.xx RP não processados cancelados

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias
 C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

Registro do cancelamento de RPP a pagar:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (F)
 C 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo circulante (P)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.3.2.1.x.xx.xx RP processados a pagar
 C 6.3.2.9.x.xx.xx RP processados cancelados

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias
 C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos

4.7.6. Encerramento, Transferência e Abertura dos Saldos de Restos a Pagar

Do encerramento do exercício:

Ao encerrar o exercício, quanto aos saldos em contas de restos a pagar, grupo contábil 5.3 – Inscrição de Restos a Pagar e 6.3 – Execução de Restos a Pagar, deve-se proceder o encerramento das seguintes contas contábeis:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.3.1.4.x.xx.xx RP não processados pagos
 D 6.3.1.9.x.xx.xx RP não processados cancelados
 C 5.3.1.x.x.xx.xx Inscrição de RP não processados

Natureza da informação: orçamentária

D 6.3.2.2.x.xx.xx RP processados e pagos
 D 6.3.2.9.x.xx.xx RP processados cancelados
 C 5.3.2.x.x.xx.xx Inscrição de RP processados

Da transferência de saldos no processo de encerramento e abertura entre exercícios:

Os RPNP liquidados no exercício, mas não pagos, devem ser transferidos para RPP. Essa rotina pode ocorrer no encerramento, abertura ou processo de transferência entre os exercícios. Para isso, deve-se efetuar os seguintes lançamentos:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.3.1.3.x.xx.xx RP não processados liquidados a pagar

C 5.3.1.x.x.xx.xx Inscrição de RP não processados

Natureza da informação: orçamentária

D 5.3.2.x.x.xx.xx Inscrição de RP processados

C 6.3.2.1.x.xx.xx RP processados a pagar

Da abertura de saldos ao iniciar o exercício:

No processo de abertura de saldos haverá transferência dos restos a pagar que estavam em contas de controle da aprovação do planejamento e orçamento, inscritos em exercício imediatamente anterior, pelos saldos finais constantes em contas de título 5.3.1.1 – “RPNP inscritos” e 5.3.2.1 – “RPP inscritos” para os títulos 5.3.1.2 – “RPNP exercícios anteriores” e 5.3.2.2 – “RPP exercícios anteriores”, respectivamente. Por outro lado, os títulos 5.3.1.7 – “RPNP inscritos no exercício” e 5.3.2.7 – “RPP inscritos no exercício” deverão ser transferidos para compor os novos saldos dos títulos 5.3.1.1 – “RPNP inscritos” e 5.3.2.1 – “RPP inscritos”. Da mesma forma, nas contas de controle de execução do planejamento e orçamento, os restos a pagar inscritos no exercício imediatamente anterior devem ser transferidos para o que se inicia pelos saldos finais das contas de título 6.3.1.7 – “RPNP inscritos no exercício” e 6.3.2.7 – “RPP inscritos no exercício”, de acordo com sua situação quanto à liquidação, para os títulos 6.3.1 – “RPNP” ou 6.3.2.1 – “RPP a pagar”.

Primeiramente, deve-se transferir os saldos finais advindos do exercício anterior ao que se inicia, das seguintes contas:

Natureza da informação: orçamentária

D 5.3.1.2.x.xx.xx RP não processados – exercícios anteriores

C 5.3.1.1.x.xx.xx RP não processados – inscritos

Natureza da informação: orçamentária

D 5.3.2.2.x.xx.xx RP processados – exercícios anteriores

C 5.3.2.1.x.xx.xx RP processados – inscritos

Após os lançamentos anteriores, deve-se efetuar transferências dos saldos dos RP inscritos no exercício anterior ao que se inicia, das seguintes contas:

Natureza da informação: orçamentária

D 5.3.1.1.x.xx.xx RP não processados – inscritos

C 5.3.1.7.x.xx.xx RP não processados – inscrição no exercício

Natureza da informação: orçamentária

D 6.3.1.7.1.xx.xx RP não processados a liquidar – inscrição no exercício

C 6.3.1.1.x.xx.xx RP não processados a liquidar

Natureza da informação: orçamentária

D 6.3.1.7.2.xx.xx RP não processados em liquidação – inscrição no exercício

C 6.3.1.2.x.xx.xx RP não processados em liquidação

Natureza da informação: orçamentária

D 5.3.2.1.x.xx.xx RP processados – inscritos

C 5.3.2.7.x.xx.xx RP processados – inscrição no exercício

Natureza da informação: orçamentária

D 6.3.2.7.x.xx.xx RP processados – inscrição no exercício

C 6.3.2.1.x.xx.xx RP processados a pagar

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.

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.

4.9. SUPRIMENTOS DE FUNDOS (REGIME DE ADIANTAMENTO)

O suprimento de fundos é caracterizado por ser um adiantamento de valores a um servidor para futura prestação de contas. Esse adiantamento constitui despesa orçamentária, ou seja, para conceder o recurso ao suprido é necessário percorrer os três estágios da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento. Apesar disso, não representa uma despesa pelo enfoque patrimonial, pois, no momento da concessão, não ocorre redução no patrimônio líquido. Na liquidação da despesa orçamentária, ao mesmo tempo em que ocorre o registro de um passivo, há também a incorporação de um ativo, que representa o direito de receber um bem ou serviço, objeto do gasto a ser efetuado pelo suprido, ou a devolução do numerário adiantado. Os registros contábeis, conforme o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, apresentam-se abaixo.

a. Momento do empenho da despesa:

Natureza da informação: orçamentária

| | |
|-------------------|------------------------------|
| D 6.2.2.1.1.xx.xx | Crédito Disponível |
| C 6.2.2.1.3.01.xx | Crédito Empenhado a Liquidar |

Natureza da informação: controle

| | |
|-------------------|--|
| D 8.2.1.1.1.xx.xx | Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR) |
| C 8.2.1.1.2.xx.xx | DDR Comprometida por Empenho |

b. Momento da liquidação e reconhecimento do direito:

Natureza da informação: patrimonial

| | |
|-------------------|---|
| D 1.1.3.1.x.xx.xx | Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros (P) |
| C 2.1.8.9.x.xx.xx | Outras Obrigações de Curto Prazo – Suprimento de Fundos (F) |

Natureza da informação: orçamentária

| | |
|-------------------|-------------------------------------|
| D 6.2.2.1.3.01.xx | Crédito Empenhado a Liquidar |
| C 6.2.2.1.3.03.xx | Crédito Empenhado Liquidado a Pagar |

Natureza da informação: controle

| | |
|-------------------|---|
| D 8.2.1.1.2.xx.xx | DDR Comprometida por Empenho |
| C 8.2.1.1.3.xx.xx | DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias |

c. Momento do pagamento ao suprido:

Natureza da informação: patrimonial

| | |
|-------------------|---|
| D 2.1.8.9.x.xx.xx | Outras Obrigações de Curto Prazo – Suprimento de Fundos (F) |
| C 1.1.1.1.1.xx.xx | Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F) |

Natureza da informação: orçamentária

| | |
|-------------------|-------------------------------------|
| D 6.2.2.1.3.03.xx | Crédito Empenhado Liquidado a Pagar |
| C 6.2.2.1.3.04.xx | Crédito Empenhado Pago |

Natureza da informação: controle

| | |
|-------------------|---|
| D 8.2.1.1.3.xx.xx | DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias |
| C 8.2.1.1.4.xx.xx | DDR Utilizada |

d. Prestação de contas do saldo utilizado:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.x.x.x.x.xx.xx VPD

C 1.1.3.1.x.xx.xx Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros (P)

e. Devolução de valores não aplicados (mesmo exercício da concessão):

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes em Moeda Nacional (F)

C 1.1.3.1.x.xx.xx Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros (P)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Pago

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

C 8.2.1.1.x.xx.xx Execução da Disponibilidade de Recursos

f. Devolução de valores não aplicados (exercício seguinte ao da concessão):

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa e Moeda Nacional (F)

C 1.1.3.1.x.xx.xx Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros (P)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

Em suma, suprimento de fundos consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria, para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.

Os arts. 68 e 69 da Lei nº 4.320/1964 definem e estabelecem regras gerais de observância obrigatória para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios aplicáveis ao regime de adiantamento.

Segundo a Lei nº 4.320/1964, não se pode efetuar adiantamento a servidor em alcance e nem a responsável por dois adiantamentos. Por servidor em alcance, entende-se aquele que não efetuou, no prazo, a comprovação dos recursos recebidos ou que, caso tenha apresentado a prestação de contas dos recursos, a mesma tenha sido impugnada total ou parcialmente.

Cada ente da Federação deve regulamentar o seu regime de adiantamento, observando as peculiaridades de seu sistema de controle interno, de forma a garantir a correta aplicação do dinheiro público. Destacam-se algumas regras estabelecidas para esse regime.

O suprimento de fundos deve ser utilizado nos seguintes casos:

- a. Para atender a despesas eventuais, inclusive em viagem e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento;
- b. Quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso, conforme se classificar em regulamento;
- e
- c. Para atender a despesas de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso, não ultrapassar limite estabelecido em ato normativo próprio.

Não se concederá suprimento de fundos:

- a. A responsável por dois suprimentos;
- b. A servidor que tenha a seu cargo a guarda ou utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor;
- c. A servidor declarado em alcance, ou seja, aquele que não prestou contas no prazo regulamentar ou o que teve suas contas recusadas ou impugnadas em virtude de desvio, desfalque, falta ou má aplicação de dinheiro, bens ou valores;

5. FONTE / DESTINAÇÃO DE RECURSOS

5.1. CONCEITO

A classificação orçamentária por fontes/destinações de recursos tem como objetivo de identificar as fontes de financiamento dos gastos públicos. As fontes/destinações de recursos reúnem certas Naturezas de Receita conforme regras previamente estabelecidas. Por meio do orçamento público, essas fontes/destinações são associadas a determinadas despesas de forma a evidenciar os meios para atingir os objetivos públicos.

Como mecanismo integrador entre a receita e a despesa, o código de fonte/destinação de recursos exerce um duplo papel no processo orçamentário. Para a receita orçamentária, esse código tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias. Para a despesa orçamentária, identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados.

Assim, mesmo código utilizado para controle das destinações da receita orçamentária também é utilizado na despesa, para controle das fontes financiadoras da despesa orçamentária. Desta forma, este mecanismo contribui para o atendimento do parágrafo único do art. 8º da LRF e o art. 50, inciso I da mesma Lei:

Art. 8º [...]

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I – a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

A natureza da receita orçamentária busca identificar a origem do recurso segundo seu fato gerador. Existe, ainda, a necessidade de identificar a destinação dos recursos arrecadados. Para tanto, a classificação por fonte/destinação de recursos identifica se os recursos são vinculados ou não e, no caso dos vinculados, pode indicar a sua finalidade. A destinação pode ser classificada em:

- a. Destinação Vinculada: é o processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela norma;
- b. Destinação Ordinária: é o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.

A criação de vinculações para as receitas deve ser pautada em mandamentos legais que regulamentam a aplicação de recursos, seja para funções essenciais, seja para entes, órgãos, entidades e fundos. Outro tipo de vinculação é aquela derivada de convênios e contratos de empréstimos e financiamentos, cujos recursos são obtidos com finalidade específica.

5.2. MECANISMO DE UTILIZAÇÃO DA FONTE/DESTINAÇÃO DE RECURSOS

O controle das disponibilidades financeiras por fonte/destinação de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento até a sua execução, incluindo o ingresso, o comprometimento e a saída dos recursos orçamentários.

No momento da contabilização do orçamento, deve ser registrado em contas orçamentárias o total da receita orçamentária prevista e da despesa orçamentária fixada por Fonte/Destinação de recursos.

Na arrecadação, além do registro da receita orçamentária e do respectivo ingresso dos recursos financeiros, deverá ser lançado, em contas de controle, o valor classificado na fonte/destinação correspondente (disponibilidade a utilizar), bem como o registro da realização da receita orçamentária por fonte/destinação.

Na execução orçamentária da despesa, no momento do empenho, deverá haver a baixa, em contas de controle, do crédito disponível conforme a fonte/destinação e deverá ser registrada a transferência da disponibilidade de recursos para a disponibilidade de recursos comprometida. Na saída desse recurso deverá ser adotado procedimento semelhante, com o registro de baixa do saldo da conta de fonte/destinação comprometida e lançamento na de fonte/destinação utilizada.

Para melhor compreensão do procedimento apresentado, segue, abaixo, esquema simplificado de contabilização:

- a. Orçamento:
 - i. Previsão da receita:

| | |
|--------------------------------------|---------------------|
| Natureza da informação: orçamentária | |
| D 5.2.1.1.x.xx.xx | Previsão da Receita |
| C 6.2.1.1.x.xx.xx | Receita a Realizar |

ii. Fixação da despesa:

Natureza da informação: orçamentária

D 5.2.2.1.1.xx.xx Dotação Inicial
C 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

b. Execução Orçamentária:

i. Considerando o caso em que o ingresso do recurso financeiro coincida com o fato gerador da receita:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 4.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Aumentativa

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

ii. No empenho da dotação orçamentária:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

iii. Considerando o caso em que a liquidação da despesa orçamentária coincida com o fato gerador da despesa:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva
C 2.x.x.x.xx.xx Passivo (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

iv. Na saída do recurso financeiro:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.x.x.x.xx.xx Passivo (F)

C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

Dessa maneira, é possível saber a qualquer momento o quanto do total orçado já foi realizado por fonte/destinação de recursos, pois as disponibilidades de recursos estarão controladas e detalhadas nas contas de controles credores.

Na execução orçamentária, a conta “disponibilidade por destinação de recursos” deverá ser creditada por ocasião da classificação da receita orçamentária e debitada pelo empenho da despesa orçamentária. O saldo representará a disponibilidade financeira para uma nova despesa. A conta “disponibilidade por destinação de recursos utilizada”, por sua vez, deverá iniciar cada exercício com seu saldo zerado.

c. No encerramento do exercício financeiro:

Contas de controle da Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR):

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

C 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

As contas de “disponibilidades por destinação de recursos” devem estar detalhadas por tipo de fonte/destinação, ou seja, para cada codificação de fonte/destinação criada pelo ente, haverá um detalhamento nessa conta. Com isso é possível identificar, para cada fonte/destinação, o saldo de recursos disponíveis para aplicação em despesas.

Esse detalhamento pode ser feito por meio do mecanismo de informações complementares. Nesse caso, o detalhamento das contas de “disponibilidade por destinação de recursos” deve ser por informações complementares, que identificam a fonte/destinação do recurso.

A vantagem da utilização desse mecanismo consiste na simplificação do plano de contas, pois, com o uso das informações complementares, são necessários poucos subtítulos de contas contábeis para controle das fontes/destinações, ficando a fonte/destinação dos recursos evidenciada nas informações complementares.

Exemplo de detalhamento por informação complementar:

Este modelo de classificação é o aplicado pelo SICONFI e constante em tabela anexa neste manual para aplicação facultativa.

Estrutura de classificação: X.XXX

“X” é a informação que indica se o recurso pertence ao exercício atual (1) ou se é de exercícios anteriores (2).

“XXX” é indicação de vinculação do recurso, sendo que, caso o recurso seja ordinário, receberá a codificação “001”. Essa codificação neste nível será definida conforme mapeamento de vinculações determinado no anexo deste manual. Ressalta-se que os entes que utilizam codificações diferentes das apresentadas podem realizar um “de-para”, a fim de elaborar a matriz de saldos contábeis.

Para fins de coleta, o Siconfi trata a informação “X.XXX”, como informação complementar. Além disso, caso seja necessário identificar o ano de ingresso do recurso, o ente poderá utilizar a classificação adicional (ano da fonte ou destinação de recursos), representada com o código AF, com quatro dígitos.

Exemplo de contabilização, informações complementares em balancetes:

| | | |
|------------------|--|--------------|
| 8.2.1.1.1.xx.xx: | Disponibilidade por Destinação de Recursos | R\$ 1.000,00 |
| 0.001: | Exercício Corrente – Ordinários | R\$ 300,00 |
| 0.111: | Exercício Corrente – Educação (Impostos) | R\$ 400,00 |
| 1.211: | Exercícios Anteriores – Saúde (Impostos) | R\$ 300,00 |

No caso da não utilização do mecanismo de informações complementares, seria necessário desdobrar cada conta de “disponibilidade por destinação de recursos” pela quantidade de fontes/destinações existentes no ente para cada subtítulo contábil destinado ao controle da DDR, como, por exemplo:

| | | |
|-------------|----------------------------------|--------------|
| 82111.xx.00 | – Disponibilidade por Destinação | R\$ 1.000,00 |
| 82111.xx.01 | – Recursos Ordinários | R\$ 300,00 |
| 82111.xx.02 | – Recursos vinculados à saúde | R\$ 400,00 |
| 82111.xx.03 | – Recursos vinculados à Educação | R\$ 300,00 |

A conta “Receita Realizada” interliga o controle orçamentário da previsão com a execução, devendo ser detalhada por fonte/destinação de recursos.

Caso o ente não tenha mecanismos para identificar, no momento do recebimento, a fonte/destinação correspondente, sugere-se que os valores sejam lançados em uma fonte/destinação transitória, até que se consiga proceder à correta classificação.

Para facilitar a implantação do mecanismo de fonte/destinação de recursos, o Anexo deste manual apresenta um modelo de codificação da especificação de fontes/destinações e seus detalhamentos.