



CONTABILIDADE PÚBLICA E A MATRIZ DE SALDOS CONTÁBEIS

*Trabalho elaborado pela equipe técnica da Fiorilli Software
Janeiro 2019*

Sumário

PARTE I - CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	03
I. O que é a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.....	03
II. O Manual e o Plano de Contas da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.....	04
III. O Regime de Competência e a Ênfase no Patrimônio.....	04
IV. Os Demonstrativos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.....	06
V. O Sistema de Custos.....	08
VI. O Foco da NCASP no Balanço Global e a Polêmica Frente à Importância do Balanço Individual de cada Entidade Jurídica da Administração.....	08
VI.1 O Princípio da Especialização.....	09
VI.2 A Polêmica da Consolidação Orçamentária.....	10
VI.3 As Transações no Âmbito do mesmo nível de Governo. Extraorçamentárias na ajuda Financeira Intraorçamentárias na Aquisição de Produtos ou Serviços.....	10
VI.4 A Polêmica da Análise de Resultados. A Fonte de Consulta é o Balanço Consolidado? Ou é o Balanço Individual?.....	11
PARTE II - MANUAL DE GESTÃO DO PATRIMONIO PÚBLICO	15
Introdução.....	15
1. Registro e Informações Contábeis.....	15
2. Resultado Patrimonial.....	16
3. Informações do Patrimônio no PCASP.....	19
4. A Importância do Setor de Patrimônio.....	20
5. Atividades do Setor de Patrimônio.....	21
5.1. Tombamento.....	21
5.1.1. Dúvidas Comuns Referentes à Classificação por Natureza de Despesa material Permanente x Material de Consumo.....	22
5.2. Bens da Entidade em Poder de Terceiros e Bens de Terceiros em Poder da Entidade.....	25
5.3. Transferência de Bens.....	25
5.4. Desfazimento de Bens.....	25
5.5. Inventário de Bens.....	26
6. Avaliação Inicial e Reavaliação do Ativo Imobilizado.....	27
6.1. Avaliação Inicial.....	27
Métodos de Avaliação e Reavaliação.....	27
7. Depreciação, Amortização e Exaustão.....	29
7.1. Método de Cálculo de Depreciação.....	31
Legislação Aplicada.....	35



Portaria n° 548, de 24 de Setembro de 2015.....	35
Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 07, de 22/09/2017.....	64
PARTE III - MATRIZ DE SALDOS CONTÁBEIS.....	78
Portaria n° 549, de 07 de Agosto de 2018.....	78
Fonte / Destinação de Recursos - MSC 2019	94
Matriz de saldos contábeis - SCPI.....	101
Referências Bibliográficas.....	108

**PARTE I - CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO****I. O que é a Contabilidade Aplicada ao Setor Público?**

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público busca sintonia com os padrões internacionais do setor privado da economia.

Sua regulamentação não se dá por lei, mas mediante Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

É assim, pois persiste a falta da lei complementar que substituirá a de nº 4.320/1964, reclamada pelo art. 165, § 9º da Constituição. De todo modo, o projeto de lei 229/2009 já foi aprovado no Senado (duas votações), e, atualmente, espera ingresso em duas comissões da Câmara Federal.

Bem verdade que, enquanto não instituído, por lei, o Conselho de Gestão Fiscal, **cabe à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) normatizar, em nível nacional, a agregação das contas públicas, visto que é ela o órgão central de contabilidade da União, ou seja, o para isso aludido no art. 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal:**

Art. 50 – (...)

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

Os novos procedimentos contábeis estão conforme as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), elaboradas, em 1997, pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), organização que reúne nada menos que 173 países.

Nesse cenário, o Ministério da Fazenda publicou, em 2008, a Portaria 184, ou seja, o marco inicial da convergência ao modelo internacional de contabilidade pública.

Também, naquele ano (2008), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), após debates com a sociedade, apresentou as 11 (onze) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

Em essência, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público assenta-se nos seguintes pressupostos:

- **Utilização de um mesmo plano de contas para toda a Federação e, via de consequência, em balanços e demonstrativos padronizados; isso, para que se possa reunir, consolidar e comparar as contas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.**
- **Enfoque predominantemente patrimonialista e, dele derivado, o reconhecimento de receitas e despesas pelo regime de competência.**
- **Adoção dos procedimentos de reavaliação, depreciação e provisão dos ativos e passivos governamentais.**
- **Implantação do sistema de custos públicos.**
- **Valorização do profissional de contabilidade pública.**

De lembrar que o TCE-SP vê, como falha grave a não fidedignidade das peças contábeis:

COMUNICADO SDG Nº 34/2009

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO alerta que constitui falha grave a ausência de fidelidade das informações enviadas ao Tribunal de Contas em relação àquelas registradas na Origem, vez que ofende aos princípios da transparência (art. 1º, §1º, da LRF) e da evidência contábil (art. 83 da Lei nº 4.320/64), ocasionando efetivo prejuízo à ação de controle dos recursos públicos.

As informações enviadas ao Sistema Audesp devem corresponder aos fatos registrados na Origem alterações posteriores devem seguir normas, procedimentos e princípios aceitos pela ciência contábil.



Anote-se, ainda, que a responsabilidade pelos lançamentos e registros dos fatos contábeis é sempre dos jurisdicionados.

Eventual alegação de transferência de responsabilidade para empresas de fornecimento de sistemas ou terceiros não merece prosperar, vez que a responsabilidade pela contratação e a exigência de um bom e adequado serviço é exclusiva do contratante, cabendo a este adotar as providências necessárias por ocasião da avença e também na liquidação dos serviços executados.

SDG, 27 de outubro de 2009.

Sérgio Ciguera Rossi
SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL

II- O Manual e o Plano de Contas da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A Secretaria do Tesouro Nacional gerencia, nacionalmente, a nova sistemática contábil; vai daí que edita, periodicamente, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), de utilização forçosa em todos os níveis de governo.

Já em sua 7ª edição¹, referido manual abriga o plano único de contas (PCASP), os modelos de demonstração contábil, bem como os procedimentos contábeis orçamentários, patrimoniais e os específicos, alcançando estes as situações especiais, contabilmente atípicas (*ex.: Fundeb, regime próprio de previdência; parcerias público-privadas*).

De seu lado, o plano único, PCASP, estabelece regras e a relação de contas para registrar atos e fatos contábeis, depois sintetizados nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, as DCASP.

O plano único de contas e as demonstrações contábeis, um e outras já deveriam ter sido adotados por todos os governos e, sob esse novo modelo, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) consolida as contas nacionais.

Foi isso reiterado na Portaria STN nº 634, de 19.11.2013, a que reúne, em um único documento, anteriores normativos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

A partir daí não mais recebem transferências voluntárias os entes estatais que deixarem de encaminhar, à União, demonstrativos conforme o novo padrão contábil; tipificada a omissão, a STN não quitará a obrigação prevista no art. 51, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em que pese o mencionado prazo, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo determinara, já a partir de janeiro de 2013, o envio de informações contábeis segundo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), assimilado que foi pelo sistema eletrônico daquela Corte: o Audesp².

Tal antecipação, em 2 anos, encontra guarida na Nota Técnica nº 1096/2012, da Secretaria do Tesouro Nacional:

(...) Os novos prazos definidos na Portaria STN nº 753/2012 poderão ser antecipados pelo Tribunal de Contas ao qual o ente esteja jurisdicionado (...)

Tendo em vista o exercício de 2018, a Secretaria do Tesouro Nacional aprovou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público a ser adotado obrigatoriamente naquele ano civil. É o que determina a Portaria 669/2017, de 3 de agosto de 2017, nela estabelecida um Plano de Contas estendido (PCASP Estendido 2018), de adoção facultativa, contendo **detalhamento adicional das contas.**

III. O regime de competência e a ênfase no patrimônio

De salientar que a nova sistemática contábil privilegia a fiel evidenciação dos elementos patrimoniais, quer positivos ou negativos, daí revelando o real patrimônio líquido das entidades públicas.

¹ PORTARIA CONJUNTA STN/SOF Nº 02, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2016.

² Mediante o Comunicado SDG nº 46, de 2012.



Bem por isso e sob aquela ótica, todos os bens, direitos e obrigações serão reconhecidos por competência, isto é, quando acontece o fato gerador, independente dos fatos financeiros (recebimentos ou pagamentos). **Tudo segundo o cronograma sintetizado no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (Portaria STN nº 548, de 2015).**

Exemplificando essa priorização da competência, a Prefeitura, logo no início do ano, escriturará, no ativo circulante, o IPTU a receber, no mesmo valor dos carnês enviados aos contribuintes; já, no lado do passivo circulante, 1/12 das férias e do 13º salário serão registrados ao final de cada mês.

De qualquer forma, vale enfatizar que, no sistema orçamentário, a contabilidade prossegue acontecendo quando o IPTU é, de fato, recolhido aos cofres municipais (*art. 35, I, da Lei nº 4.320, de 1964*), ou quando as férias e o 13º são empenhados no mês do pagamento ou, mesmo antes, se adotado o empenho global prévio (*inciso II da sobredita norma*).

Nesse cenário, a Contabilidade Pública passa a tratar, com prioridade, a oscilação patrimonial e, não, a execução do orçamento. É assim por que a ciência contábil visa, basicamente, o patrimônio.

De outra parte, a Constituição e as leis de direito financeiro privilegiam, com ênfase, a realização orçamentária, vez que nesta se colhe informações essenciais como os resultados primário e nominal, bem como a aplicação em setores constitucionalmente protegidos (Educação e Saúde); isso, sem dizer que, só por meio da execução do orçamento, pode-se verificar o atendimento das vitais metas programáticas, o nível de investimento, o repasse para outros Poderes e entidades do terceiro setor, entre outros dados indispensáveis para constatar a legalidade, a eficácia e a eficiência na gestão dos recursos recolhidos compulsoriamente da sociedade.

Dito de outra maneira e a despeito das excelentes intenções da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o sistema orçamentário, no setor governo, é muito mais relevante que o patrimonial. A isso se acresça a impossibilidade de gastar um único centavo de dinheiro público sem a prévia autorização na lei orçamentária anual (*art. 167, I e II da CF*).

No esforço da valorização patrimonial, a Administração deve atualizar o valor dos bens móveis e imóveis, sem prejuízo, claro, de também depreciá-lo conforme o uso e o desgaste.

Assim, os ativos não-financeiros¹ deixarão de comparecer com os atuais valores irrisórios, pífios; serão contabilizados em montante próximo à realidade de mercado, o que facilita a apuração dos custos dos serviços públicos.

Por outro lado, a reavaliação de bens é procedimento opcional, facultativo, não obrigatório, nos termos da Lei nº 4.320, de 1964:

“Art. 106 – A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas seguintes:

.....
§ 3º - Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis”.

Assim quis o legislador de 1964, conquanto, no governo, os ativos possuem importância diferente da que têm no setor privado; neste, o resultado patrimonial é indicador fundamental para sócios, acionistas, credores, posto que os bens e direitos respondem pelas dívidas do particular. Quadro bem diferenciado se vê no poder público, onde os ativos, via de regra, são inalienáveis, impenhoráveis e imprescritíveis, e, claro, os entes governamentais não estão sujeitos à concordata; tampouco, à falência.

Então, de pronto, se antepõe outra dificuldade para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público: se a basilar lei de regência apenas indica, não compele à reavaliação dos bens móveis e imóveis, de que maneira o Controle Externo penalizará os entes que deixam de fazê-lo?

De igual sorte, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) se ressentirá de base legal para propor corte de transferências voluntárias, no caso de a entidade federada evidenciar ativos nos moldes da “antiga” contabilidade pública, ou seja, sem reavaliá-los ou depreciá-los.

Tanto é verdade que, em 7 de maio de 2015, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo emitiu o seguinte alerta:

¹ Bens móveis; imóveis; direitos creditórios como, por exemplo, a Dívida Ativa; ações, entre outros.

**COMUNICADO SDG Nº 21/2015**

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo ALERTA que, ao contrário da adoção obrigatória do Plano de Contas para a consolidação dos balanços, a atualização patrimonial de Prefeituras não é medida impositiva e nem está incluída nas exigências da AUDESP. Caso a Prefeitura opte pela aludida atualização patrimonial, poderá fazê-lo por meio de pessoal de seu quadro, evitando a contratação de terceiros.

SDG, 06 de maio de 2015.
SÉRGIO CIQUERA ROSSI
SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL

Quer-se também que o passivo mostre a efetiva situação devedora da entidade governamental, o que alcança os débitos de longo prazo dos regimes próprios de previdência: o chamado passivo atuarial, de valor bem alentado para muitos.

Quantificado em estudos atuariais, tal passivo equivale à diferença entre as aposentadorias/pensões e as contribuições (patronais/segurados); isso, por um período de 35 anos.

Se assim for, Estados e Municípios de grande porte superarão o limite da dívida de longo prazo: a consolidada, sendo que, hoje, poucos ultrapassam tal freio.

Além do reconhecimento, **no momento gerador**, de ativos e passivos, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público exigirá outras medidas, segundo calendário sintetizado no **Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (Portaria STN 548, de 2015)**; são elas:

- *Registro mensal da depreciação dos bens móveis e imóveis;*
- *Registro mensal da amortização das despesas pagas antecipadamente;*
- *Registro mensal e baixa de encargos de férias e 13º salário por competência;*
- *Registro mensal e baixa de provisões (tanto do Ativo como do Passivo);*
- *Registro de ativos intangíveis produzidos (tais como programas de computador (softwares) e produtos desenvolvidos pelo Município);*
- *Registro de créditos a receber decorrentes de transações com terceiros, oriundas de receitas e de valores a recuperar de despesas, entre outros;*
- *Registro periódico da reavaliação do ativo imobilizado (anual ou quadrienal);*
- *Registro da redução valor recuperável do ativo imobilizado;*
- *Reconhecimento mensal dos riscos de recebimento de créditos e consequente baixa;*
- *Ajuste mensal dos créditos e dívidas prefixadas a valor presente;*
- *Reconhecimento dos encargos incorridos referentes a créditos e dívidas pós-fixadas;*
- *Ajuste mensal dos itens de estoques pelo valor de mercado ou de aquisição;*
- *Ajuste tempestivo dos resíduos e refugos pelo valor realizável líquido;*
- *Ajuste tempestivo, pela equivalência patrimonial, das participações em empresas.*

IV. Os Demonstrativos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

De seu lado, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) elenca os novos demonstrativos contábeis:

- **Balanço Orçamentário (anexo 12);**
- **Balanço Financeiro (anexo 13);**
- **Balanço Patrimonial (anexo 14);**
- **Demonstração das Variações Patrimoniais (anexo 15);**
- **Demonstração dos Fluxos de Caixa (anexo 18);**
- **Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (anexo 19);**



- **Demonstração do Resultado Econômico (anexo 20).**

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (anexo 19) será compulsória somente para as empresas estatais dependentes; o anexo 20, Demonstração do Resultado Econômico, é opcional para qualquer entidade pública.

No Balanço Patrimonial, a nomenclatura legal, financeiro e permanente, foi trocada para circulante e não circulante, as mesmas utilizadas nas entidades de direito privado, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

O confronto entre ativo e passivo resulta indicador fundamental para o novo modelo contábil: o patrimônio líquido; não mais o ativo real líquido ou o passivo a descoberto.

No entanto, a estrutura das contas patrimoniais contradiz a preconizada na Lei 4.320 (art. 105). De fato, não se pode dizer que todas as contas circulantes independam de autorização legislativa, nem que todas as rubricas não circulantes solicitem permissão orçamentária.

Bem verdade que, ao final do Balanço Patrimonial, como apêndice informativo, comparecem, de modo total, não detalhado, os antigos grupos financeiro e permanente. **No entanto, é fundamental os controles interno e externo bem identificarem o resultado financeiro, especialmente o superávit, ou seja, a sobra monetária que ampara o déficit de execução orçamentária e os créditos adicionais, além de suportar parte das despesas realizadas nos últimos oito meses do mandato (art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal).**

Em face dessa controvérsia, o Tesouro Nacional, mediante o Plano de Transição para Implantação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, determina que *“para possibilitar o cálculo do superávit financeiro, de acordo com a Lei 4.320/64, o controle de financeiro e permanente não será mais efetuado em contas contábeis, mas sim por meio de atributos utilizados pelo sistema informatizado, que permitirá separar o saldo financeiro e permanente do ativo e do passivo”*.

Fica patente que os ativos e passivos financeiros agora comparecem de modo acessório. Tal lacuna requer anexo complementar, que detalha os componentes da dívida flutuante a modo do art. 92 da Lei 4.320 (**restos a pagar, depósitos e débitos de tesouraria**).

De mais a mais e também como apêndice às peças da nova contabilidade, há o demonstrativo da dívida consolidada.

Já, no Balanço Orçamentário, receitas e despesas estão mais bem especificadas. A receita vai até a categoria da espécie. À vista das fases da despesa (empenho, liquidação e pagamento), o gasto é desdobrado até o grupo de natureza e, não como era antes, pelo tipo de crédito (orçamentário e adicional). Tal abertura se escora nos pressupostos da Lei de Transparência Fiscal.

Em complemento ao sobredito balanço, há quadros de Restos a Pagar, apresentados frente à original natureza da despesa. Em assim sendo, tais resíduos serão qualificados pela origem orçamentária, não mais permanecendo na vala comum das operações meramente financeiras.

Também, o Balanço Orçamentário conterà notas explicativas, mostrando as transferências financeiras, quer as recebidas ou as concedidas. Esses repasses, como se sabe, são extraorçamentários; têm a ver com os duodécimos entregues aos outros Poderes, e com a ajuda financeira da Administração direta para autarquias, fundações e empresas dependentes.

Por tudo isso, o novo Balanço Orçamentário facilitará ajustes dos controles interno e externo, notadamente os da relativização do déficit orçamentário frente ao superávit financeiro do ano anterior, e o da adição, na despesa orçamentária, de transferências financeiras para autarquias, fundações e empresas dependentes.

O Balanço Financeiro continua, óbvio, uma grande conta caixa, mas, sob o novo modelo, sofreu considerável modificação. Com efeito, apresentará recebimentos e pagamentos sob as fontes ordinária e vinculada (*não mais por natureza e função*), revelando, também, as sobreditas transferências financeiras entre entidades do mesmo nível de governo.

A Demonstração das Variações Patrimoniais também conta com significativa alteração. Desta feita, melhor decompõe a receita e a despesa orçamentária; bem transparece aquelas transferências extraorçamentárias; cria as figuras das variações patrimoniais quantitativas e qualitativas.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) identificará: a) as fontes das entradas de caixa; b) os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; c) o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.



Essa peça é composta por:

- *Quadro de Receitas Derivadas e Originárias*
- *Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas*
- *Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função*
- *Quadro de Juros e Encargos da Dívida*

De toda forma, os novos balanços financeiro e patrimonial, e as novas demonstrações patrimoniais e de fluxo de caixa, todos eles contarão com duas colunas: uma do exercício atual; outra para o exercício anterior, o que, face à baixa inflação do país, possibilita salutar análises comparativas.

V. O Sistema de Custos

De sua parte, o Sistema de Custos será ferramenta básica para o Controle Interno, depois municiando as decisões dos gestores públicos; impõe-se tal regime, não é demais recordar, no art. 85 e 99 da Lei 4.320 e no art. 50, § 3º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo manual da Confederação Nacional de Municípios¹ o sistema de custos possibilita resposta aos seguintes quesitos:

- ♦ *O serviço de vigilância deve ser terceirizado ou deve ser organizado pelo Município?*
- ♦ *Manter a frota de veículos e motoristas ou terceirizar esses serviços?*
- ♦ *Dar manutenção mensal nos bens móveis e imóveis ou consertar quando estiverem necessitando?*
- ♦ *Alugar espaços para o desenvolvimento dos serviços ou construí-los?*
- ♦ *Inscrever servidores em treinamentos abertos ou fazer contratação direta de instrutores?*
- ♦ *Abastecer veículos em postos particulares, adquirir combustível em maior quantidade ou adquirir os equipamentos para a instalação de um ponto de abastecimento exclusivo para o órgão?*
- ♦ *Manter estrutura física e de servidores para serviços de atendimento médico especializado ou contratá-los somente quando necessário?*
- ♦ *Adquirir equipamentos para exames laboratoriais ou contratá-los de terceiros?*
- ♦ *Comprar softwares disponíveis no mercado e adaptá-los para uso próprio ou desenvolvê-los?*

VI. O foco da NCASP no balanço global e a polêmica frente à importância do balanço individual de cada entidade jurídica da Administração.

O setor governo é composto pela administração direta e indireta; nesta última, as entidades são criadas pelo querer legal da primeira, daí surgindo as autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e consórcios públicos.

Tais entes descentralizados são orientados uns pelo direito público (autarquias; certas fundações e consórcios públicos²); outros pelo direito privado (empresas estatais; algumas fundações e consórcios públicos).

Segundo o Decreto-lei nº 200, de 1967, as pessoas jurídicas da Administração indireta têm em comum os seguintes traços:

¹ A nova Contabilidade Pública Municipal; 2013; Confederação Nacional dos Municípios – CNM.

² Em abril de 2005, edita a União normas gerais sobre consórcios públicos; é a Lei 11.107.



- ♦ Criação mediante lei específica (art. 37, XIX, da CF) e, por simetria, extinção também autorizada por diploma legal.
- ♦ Identidade jurídica autônoma, o que lhes confere específicos direitos e obrigações.
- ♦ Receitas próprias para aplicação em finalidades determinadas na lei instituidora.
- ♦ Patrimônio próprio.
- ♦ Sujeição ao controle do Tribunal de Contas e do Ministério Público.

A modo de ilustrar, a Administração indireta do Governo do Estado de São Paulo conta com 61 pessoas jurídicas, ou seja, 25 autarquias, 16 fundações e 20 empresas estatais¹.

Entre as empresas estatais do Município, observa-se que boa parte delas estão insolventes; apresentam dívidas cada vez maiores que os respectivos ativos, a justificar, de há muito, rápida extinção por intermédio de lei, depois assumindo o controlador (Prefeitura) as respectivas obrigações.

Do contrário, vai tal empresa acumulando encargos sobre seu descoberto passivo, **o que aumenta o risco fiscal para o Município, ameaça a ser descrita e justificada em anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias (LDO)**, o referido no § 3º, do art. 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal:

“§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem”.

VI.1- O Princípio da Especialização

Resta claro que autarquias, fundações, consórcios e empresas estatais só existem para a melhor prestação de certos serviços públicos, fato que submete tais figuras, com vigor, ao princípio da especialização. **Daí que o desvio de finalidade é séria distorção na gestão descentralizada.**

É por isso que, em regra, tais entidades, mesmo que bastante superavitárias, não devem ceder numerário para a respectiva Administração direta; eventual sobra monetária será empregada nos fins para os quais foram elas criadas; tal excedente deve ser empregado em obras e outros investimentos, que, no futuro, geram expansão da atividade governamental.

Nisso, vale lembrar situação de autarquia de ensino superior que, embora alertada por um Tribunal de Contas, perseverou no anual aumento de seu já elevado superávit financeiro, excedente que, em certo momento, precisou ser entregue, por força de lei, à Prefeitura com insuficiência de caixa. Naquele alerta, dizia o Controle Externo que a sobra monetária deveria ser investida na ampliação de vagas ou na concessão de bolsas de estudos aos alunos carentes.

Realizados desvios desse gênero, algumas Cortes de Contas rejeitam a conta anual dos dirigentes envolvidos no desvio de finalidade.

Ainda, com amparo nesse princípio da especialização, a receita tributária das autarquias não pode compor o limite da despesa com as Câmaras de Vereadores: os 3,5% a 7% de que trata o art. 29-A da Constituição. É bem isso o que ensina manual do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo: ²

“Além disso, a despesa da Câmara não pode alcançar as taxas cobradas por autarquias municipais. De fato, a Constituição, no art. 168, evidencia a função provedora da Prefeitura, ou seja, os dinheiros da Câmara saem, única e tão-somente, do Caixa Central do Município; jamais das entidades da Administração indireta. Em face de sua especialização administrativa, autarquias não podem financiar a atividade legislativa”.

Tal vedação se agiganta em autarquias que administram regimes próprios de previdência, cujos dinheiros, depois de capitalizados, custearão, apenas e tão-somente, aposentadorias, pensões e benefícios congêneres (art. 6º, V, da Lei nº 9.717, de 1998).

Assim, o exame operacional, finalístico, de execução programática é lide essencial na apreciação das contas da Administração indireta.

¹ Conforme Portal do Governo do Estado de São Paulo - www.sp.gov.br

² “O Tribunal e a Gestão Financeira dos Prefeitos” – 2012 – www.tce.sp.gov.br



VI.2- A Polêmica da Consolidação Orçamentária e Contábil

Do mesmo modo que os órgãos e fundos centralizados, as células da Administração indireta submetem-se ao princípio da unidade orçamentária, consagrado que está no art. 165, § 5º, I, da Constituição.

Então, da autorização legal jamais se afastam os orçamentos de autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Dito de outra forma, a lei orçamentária anual preverá receitas e despesas não só da Administração direta, mas, também, daquelas pessoas descentralizadas, cabendo ressaltar que as empresas estatais autônomas, independentes do Caixa Central, apresentam, no orçamento, apenas sua programação de investimentos (art. 165, § 5º, II, da Constituição).

Nesse passo, o art. 107 da Lei nº 4.320, de 1964, não foi recepcionado pela vigente Carta Política. Tal dispositivo facultava que o orçamento de autarquias e paraestatais fosse aprovado mediante decreto do chefe do Poder Executivo, o que, claro, dispensava a autorização legislativa.

Vai daí que, ao se furtar da permissão legal, o gasto descentralizado está a afrontar o constitucional princípio da unidade, bem assim o art. 167, I e II da mesma Lei Maior:

“Art. 167. São vedados:

I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais”

Regidas pelo direito privado, certas fundações e empresas estatais devem produzir, em separado, demonstrativos segundo a Contabilidade Pública¹; é assim para que se viabilize a consolidação com os balanços das outras entidades do mesmo ente estatal; eis a Portaria nº 589/2001, da Secretaria do Tesouro Nacional.

VI.3- As transações no âmbito do mesmo nível de governo – extraorçamentárias na ajuda financeira; intraorçamentárias na aquisição de produtos ou serviços

A Portaria STN/SOF nº 163, de 2001, estabeleceu que a ajuda financeira entre entidades públicas não mais onera o orçamento do concesso, quer isso dizer, **antes empenhado contra a hoje extinta “Transferência Operacional”, o repasse, desta feita, põe-se fora da despesa orçamentária.**

Dessa maneira, constituem fatos financeiros, não orçamentários, extraorçamentários, os repasses da Fazenda central para suas autarquias, fundações e estatais dependentes. Por extensão, acontece gasto orçamentário somente quando tais beneficiárias dependem o recurso recebido.

Sendo extraorçamentária a transferência, evita-se a inconveniente dupla contagem na soma das contas de mesma esfera de governo; é assim porque, sob ótica orçamentária, a receita só comparece no balanço da concedente, enquanto a despesa só se apresenta no demonstrativo da beneficiada.

Por outro lado, tal método distorce o resultado orçamentário da Administração direta, em cuja despesa não mais se põe a transferência extraorçamentária, malgrado ser financiada por receita normal, orçamentária, daquela instância centralizada.

Bem por isso, os órgãos de controle fazem os ajustes aditivos na despesa orçamentária, o que, no ente central, reduz o superávit de execução orçamentária ou aumenta o déficit de execução orçamentária ou, mesmo, transforma superávit num déficit.

Esse sistema extraorçamentário, bom ressaltar, vale, tão somente, para a ajuda financeira entre pessoas públicas de idêntico âmbito de governo, o que exclui qualquer contraprestação, em bens ou serviços, por parte de quem recebe o dinheiro.

¹ Conforme a Lei 4.320, de 1964.



Diferente disso, na venda de bens e serviços para entidades da mesma esfera governamental, o comprador faz, sim, gasto orçamentário em favor da entidade vendedora; gasto intraorçamentário, bom que se diga. É quando a Prefeitura precisa pagar, à autarquia de água e esgoto, os serviços mensalmente utilizados. Eis o que quer a Portaria 338/2006, da Secretaria do Tesouro Nacional:

“Art. 1º - Definir como intraorçamentárias as operações que resultem de despesas 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, 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” (grifos nossos).

Então, quando uma entidade adquire bens e serviços de outra célula do mesmo nível de governo, nessa operação intragovernamental o comprador empenha intraorçamentariamente, contra a modalidade 91¹. De sua parte, o vendedor recepciona a entrada na subcategoria receita intraorçamentária.

À vista de ser uma só a origem do dinheiro, contá-lo, como receita, na entidade compradora e, também, na entidade vendedora, tal prática levaria à antes comentada duplicidade no balanço consolidado. Daí que, na reunião das contas, são expurgadas, desconsideradas, afastadas as bem identificadas receitas e despesas intraorçamentárias.

Para a sobredita Portaria 338, tal método, intraorçamentário, atinge as contribuições patronais ao regime próprio de previdência dos servidores (RPPS), posto que, a rigor, a autarquia previdenciária está a prestar um serviço para todo o ente estatal.

Aqui, cabe uma reflexão: não deveria ser intraorçamentária toda e qualquer transferência financeira entre entidades de mesmo nível de governo, daí evitando as transferências extraorçamentárias que reduzem, de forma irreal e inconveniente, a despesa orçamentária da entidade concessora?

Quanto ao consórcio público, de recordar que, sendo ele multigovernamental, não é, claro, figura de uma só esfera de governo. As contribuições a tal entidade não acontecem sob a já vista modalidade 91, mas, sim, na modalidade 71 – Consórcios Públicos. Depois, o acolhimento da receita, no Consórcio, nunca é intraorçamentário, mas simplesmente orçamentário (código 1723.37.00 – Transferências a Consórcios Públicos).

Ainda, no tocante às relações financeiras entre a administração direta e indireta, de salientar que, retido por autarquias e fundações públicas, o Imposto de Renda será recolhido ao Tesouro Central. É o que se depreende dos termos “Estados”, “Distrito Federal” e “Municípios”, ditos nos preceitos que asseguram a apropriação daquele tributo pelos entes subnacionais, vale dizer, os artigos 157, I e 158, I, da Constituição.

De fato, decidiu o Supremo Tribunal Federal que, de forma geral e para efeito de legitimidade ad causam, as expressões Município e Prefeitura se equivalem. ” (In: RTJ 96/759).

Então, se o Município faz-se representar pela Prefeitura, o Estado o é por sua Administração direta e, nessa trilha, o Imposto de Renda pertence ao ente central, ainda que gerado em autarquias e fundações, as quais só não procederão dessa maneira quando lei local estabelecer, de forma explícita, a renúncia por parte da Fazenda central.

VI.4- A polêmica da análise de resultados – a fonte de consulta é o balanço consolidado? Ou é o balanço individual?

Nos moldes do art. 50, III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Administração direta elabora dois tipos de balanço: o individual e o consolidado:

Art. 50. - Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

(.....)

¹ Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social (vide Portaria Interministerial nº 688, de 2005).



III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente” (grifos nossos).

Na prestação anual de contas e face aos 4 (quatro) sistemas contábeis, exige o TCE-SP que as Prefeituras encaminhem 2 (dois) tipos de balanço: o **individual e o consolidado**. É o que se vê na seguinte passagem das Instruções nº 2, de 2016:

Artigo 1º - Para fins de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto a legalidade, legitimidade e economicidade, exercida por meio do controle externo e emissão de parecer prévio sobre as contas anuais das prefeituras, bem como apreciação dos atos praticados por seus ordenadores de despesa, administradores, gestores e demais responsáveis por bens e valores públicos, deverá ser encaminhada a este Tribunal, até o dia 31 (trinta e um) de março, a seguinte documentação, relativa ao exercício anterior:

(....)

*IV - Balanço orçamentário **individual e consolidado**;*

*V - Balanço financeiro **individual e consolidado**;*

*VI - Demonstração das Variações Patrimoniais, **individual e consolidado**;*

*VII - Balanço Patrimonial **individual e consolidado**;*

*VIII - cópia do balanço patrimonial do exercício anterior **individual e consolidado**;*

O balanço consolidado congrega todas as pessoas jurídicas do Município, quer os órgãos da Administração direta, quer as entidades perfiladas na Administração descentralizada.

Por sua vez, o balanço individual somente registra a movimentação fazendária da entidade jurídica que o elabora. Então, há um para a Administração direta, outro para cada autarquia, mais um para a fundação pública local, sem falar do balanço próprio da empresa pública ou da sociedade de economia mista.

À vista de que o Poder Legislativo não dispõe de personalidade jurídica e a totalidade de seus recursos provir do Executivo (art. 168 da CF), **o balanço específico do ente central inclui os números daquele Poder. Eis o balanço individual da Administração direta.**

Se diferente fosse, irreal seria o resultado orçamentário da Administração centralizada, visto que, para fração da receita, não haveria a correspondente despesa; **esta, apesar de extraorçamentária, representou efetivo desembolso da Fazenda Central, sob a forma dos duodécimos entregues, todo mês, à Câmara dos Vereadores.**

Esse mesmo procedimento alcança os repasses financeiros, não orçamentários, extraorçamentários, para as entidades da Administração indireta (autarquias, fundações e empresas dependentes). É o que se vê no item 4.3 desta apostila.

Se assim não fizer a Prefeitura, o Tribunal de Contas fará o ajuste aditivo no balanço da Administração direta, inserindo, nas contas passivas, a transferência extraorçamentária para as entidades da Administração indireta. Procederá dessa forma o Controle Externo baseado em informações colhidas no Demonstrativo das Variações Patrimoniais (*variação passiva, independente de execução orçamentária – transferências financeiras*).

Afinal, para o TCE a conta individual é mais relevante que a consolidada. Com efeito, além da identidade jurídica das entidades públicas, contribui para tal entendimento o fato de o Controle Externo emitir parecer sobre o balanço específico do chefe do Poder Executivo (art. 71, I e art. 31, § 2º da CF), julgando, de outra parte, em definitivo, a gestão financeira dos titulares de cada uma das entidades da Administração indireta (art. 71, II da CF).

Reforça tal conceito o fato de descaber ao chefe do Executivo responder por um déficit global, fruto, por exemplo, da indisciplina fiscal daquele que comanda determinada autarquia de água e esgoto.

Então, para que serve o balanço consolidado?



Por força da legislação, essa peça global serve para apurar limites fiscais relativos à despesa de pessoal, dívida fundada, operações de crédito, garantias e a proibição de aumento do gasto laboral nos derradeiros 180 dias do mandato (art. 21, § único, LRF).

Ainda, a Lei 9.504, de 1997, que proíbe despesa de publicidade nos 90 dias anteriores ao pleito eleitoral, vedando, além do mais, que, em ano de eleição, esse gasto supere a média dos três últimos exercícios ou o gasto do ano anterior, o que for menor.

Nesse escopo, quer a Lei Eleitoral que, na conta do chefe do Poder Executivo, o controle da despesa com publicidade também agregue os congêneres gastos da Administração indireta, **impedindo que autarquias, fundações e empresas estatais sirvam como válvula de escape para os limites eleitorais.**

Fica patente que solicita análise consolidada, global, esse controle de gastos com publicidade institucional.

Também se fará consolidação de valores no atendimento do regime especial de pagamento de precatórios judiciais, modulado, em 25 de março de 2015, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), **que alcança não só a Administração direta, mas, de igual sorte, autarquias e fundações.**

Quanto à apuração da despesa obrigatória com Educação e Saúde, será global, consolidada, a análise nos entes da Federação que contam com autarquias e fundações voltadas à educação básica e à saúde pública.

Por fim, o seguinte quadro resume as situações de análise global e individual dos atos de gestão financeira.

ANÁLISE CONSOLIDADA	ANÁLISE INDIVIDUAL
	Conta anual de gestão dos Prefeitos, Presidentes de Câmara, titulares de autarquias, fundações e empresas dependentes.
	Art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (somente Prefeitura e Câmara dos Vereadores)
Limites fiscais da despesa de pessoal (global e por Poder); dívida consolidada, operações de crédito, garantias (Município)	
Art. 21, § único da LRF (por Poder)	
Limites da despesa com publicidade oficial (Município)	
Regime especial de pagamento de precatórios judiciais (Município)	
Aplicação mínima em Educação e Saúde (Município)	

Em resumo, o seguinte comunicado Fiorilli resume as utilidades do balanço global e do balanço individual:

**Comunicado Fiorilli S/C Software
Balanço Individual X Balanço Consolidado**

Conforme o art. 50, III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Prefeitura (Administração direta) elabora dois tipos de balanço: **o isolado (ou individual) e o conjunto (ou consolidado).**

Assim, na periódica prestação de contas e para cada sistema contábil, os Tribunais de Contas exigem que as Prefeituras encaminhem aqueles 2 (dois) tipos de demonstrativo contábil. Veja-se, por exemplo, o Comunicado GP 38/2016, do TCE-SP (exigências da AUDESP para 2017).

O balanço conjunto agrega todas as pessoas jurídicas do Município, quer a Administração direta (Prefeitura e Câmara), quer as entidades da Administração indireta.

Por sua vez, o balanço isolado somente registra a movimentação fazendária da entidade jurídica que o elabora. Então, há um para a Administração direta (Prefeitura e Câmara Municipal), outro para cada autarquia, mais um para a fundação pública local, sem falar do balanço próprio da empresa pública ou da sociedade de economia mista.



Naquele demonstrativo individual, devem ser adicionados os repasses financeiros, não orçamentários, extraorçamentários para outras entidades do mesmo governo (ex.: duodécimos da Prefeitura para a Câmara; ajuda financeira da Prefeitura a autarquias e fundações municipais). Do contrário, o Tribunal de Contas faz o ajuste aditivo, o que pode reverter um superávit num déficit de execução orçamentária.

Movimentações intraorçamentárias, obviamente, não solicitam tais ajustes, pois que já estão incluídas no próprio sistema orçamentário (modalidade 91).

*Para o juízo anual da conta, o balanço isolado é mais importante que o conjunto. É porque, além da autonomia jurídica de cada entidade pública, o Controle Externo emite **parecer prévio** sobre o balanço específico do Prefeito (art. 71, I e art. 31, § 2º da CF), **julgando**, de outra parte, **em definitivo**, a gestão dos responsáveis por autarquias, fundações e empresas municipais (art. 71, II da CF).*

Já, o balanço conjunto (ou consolidado) serve para apurar os limites globais da despesa com pessoal, dívida fundada, despesas de publicidade em ano eleitoral, bem como o pagamento mínimo de precatórios judiciais (EC 94, de 2016) e, também, o piso da Educação (25%) e da Saúde (15%).

E, na esfera de cada Poder do Município (Executivo e Legislativo), o Tribunal de Contas examina o limite setorial da despesa de pessoal, a proibição de aumentar o gasto laboral nos derradeiros 180 dias do mandato (art. 21, § único, LRF), além do amparo financeiro para despesas assumidas nos 8 últimos meses da gestão (art. 42 da LRF).



PARTE II - MANUAL DE GESTÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

Introdução

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), editadas em conjunto pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Secretaria do Tesouro Nacional, passaram a vigorar a partir de 2010 e têm como principal objetivo adequar os procedimentos contábeis às normas internacionais de Contabilidade Pública.

Essas Normas, além de aplicarem à Contabilidade Pública os princípios da contabilidade enquanto ciência, definiram que o seu objeto é o Patrimônio Público, assim entendido como o “conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações” (Norma Contábil - NBC T 16.2).

Na Contabilidade Pública brasileira, a principal mudança com a adoção das NBCASP é o novo enfoque dado ao Patrimônio Público. Isso porque, apesar da Lei nº 4.320/64 e da Lei de Responsabilidade Fiscal já indicarem a importância do Controle do Patrimônio Público, na prática, o foco da Contabilidade Pública no Brasil sempre foi o controle e a execução orçamentária. Ou seja, a importância maior sempre foi dada ao Orçamento, não ao Patrimônio, realidade que ainda acontece neste período de transição.

1. Registros e informações contábeis

O objetivo da Contabilidade Pública, assim definido pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) – Parte V (Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público), é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e sobre os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do Setor Público, bem como sobre suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisões, à adequada prestação de contas, e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social. Dessa forma, para que as informações sobre o Patrimônio Público possam atender ao padrão internacional de contabilidade e permitir que as análises e comparações sejam realizadas não só internamente, mas também em relação ao mercado e aos governos internacionais, elas devem primar pela confiabilidade e pela credibilidade, como preza a Norma Contábil NBC T 16.5 (Registros Contábeis)

Esta Norma traz ainda outras características dos registros e das informações contábeis, explicadas a seguir.

- a. Comparabilidade – os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades.
- b. Compreensibilidade – as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários.
- c. Confiabilidade – o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.
- d. Fidedignidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem.
- e. Imparcialidade – os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades.
- f. Integridade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.



- g. Objetividade – o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.
- h. Representatividade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes.
- i. Tempestividade – os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.
- j. Uniformidade – os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade.
- k. Utilidade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.
- l. Verificabilidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.
- m. Visibilidade – os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizadas para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

Além dessas características, é importante ressaltar que todo controle e informação que diga respeito aos elementos que compõem o Patrimônio Público sempre deve observar os princípios contábeis e todas as Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público.

2. Resultado Patrimonial

Como já explicado, o objeto da Contabilidade Pública, de acordo com as NBCASP, passou a ser o Patrimônio Público, que segundo a NBC T 16.2 é estruturado em três grupos, o (i) ativo, o (ii) passivo e o (iii) patrimônio líquido, explicados a seguir:

- (I) Ativo – compreende os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que representem um fluxo de benefícios, presente ou futuro.
- (II) Passivo – compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público ou mantidas por ela, na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões.
- (III) Patrimônio Líquido – representa a diferença entre o Ativo e o Passivo.

Com a mudança de enfoque da Contabilidade para o Patrimônio, o resultado a ser avaliado deve ser o patrimonial, que se dá por meio do Patrimônio Líquido. Esse resultado patrimonial pode ser esquematizado da seguinte forma:

PATRIMÔNIO:



Figura 1 – Resultado Patrimonial

Dessa forma, dada a importância do resultado patrimonial, a sua variação, que pode ser influenciado por diversos fatores, orçamentários ou não, deve ser analisada e registrada de maneira correta



e confiável. Nesse aspecto, é importante que se analise as variações patrimoniais, assim entendidas como as operações que provoquem alguma alteração no patrimônio do Ente, mesmo que sejam em caráter compensatório e afetem ou não o seu resultado. Essas variações são, então, classificadas em quantitativas, quando alteram o patrimônio líquido e qualitativas, quando não há alteração. As variações quantitativas podem ser aumentativas, quando aumentam o patrimônio (receitas) ou diminutivas, quando o diminuem (despesas).

Considerando, portanto, a avaliação do Patrimônio Líquido, uma das principais mudanças introduzidas pela “nova” contabilidade é a necessidade de se ter registros de receita e de despesa que atendam ao Princípio da Competência, segundo o qual “as receitas e as despesas deverão ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do recebimento ou pagamento” (MCASP – Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais).

Dessa forma, é importante que ocorra o correto reconhecimento da variação patrimonial, sendo que a aumentativa deve ser registrada no momento em que ocorrer o seu fato gerador, independentemente de haver, de fato, o recebimento. Da mesma forma, a variação patrimonial diminutiva também tem que ser registrada no momento em que ocorrer o seu fato gerador, independentemente da ocorrência do pagamento e da execução orçamentária. Ademais, visando à transparência e à integralidade das informações contábeis, deve-se também demonstrar de forma correta as variações qualitativas.

Esses procedimentos, além de respeitarem os princípios da Contabilidade Pública, também estão em consonância com a Lei nº 4.320/64, que em seu artigo 104 assim determina:

“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.”

Outro procedimento que passa a ser exigido como procedimento patrimonial e que também influencia o Resultado Patrimonial é o correto reconhecimento do Ativo Imobilizado da Entidade. Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, Parte II, Ativo Imobilizado, que deve ser reconhecido inicialmente pelo valor de aquisição, de construção ou de produção,

“é o item tangível que é mantido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os elementos decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, os riscos e controle desses bens.”

Quando os bens patrimoniais do Ativo Imobilizado tiverem sua vida útil econômica limitada, deverão ser realizadas a depreciação, a amortização e a exaustão, pois o desgaste dos bens gera sua desvalorização e, conseqüentemente, a variação patrimonial. Os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão serão explicados mais adiante.

O reconhecimento e o controle dos bens do Ativo Imobilizado devem ser realizados pelo setor de Patrimônio da Entidade. É importante observar que este setor, diante das atuais mudanças e exigências legais, deve se reestruturar e estar preparado para gerenciar essas informações.

Quanto à classificação, o Ativo Imobilizado pode ser classificado como bens móveis e bens imóveis, assim definidos pelo MCASP:

Bens Móveis - compreende o valor da aquisição ou incorporação de bens corpóreos, que têm existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social, para a produção de outros bens ou serviços. São exemplos de bens móveis as máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, bens de informática (equipamentos de processamento de dados e de tecnologia da informação), móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, bens móveis em andamento, dentre outros.

Bens Imóveis - compreende o valor dos bens vinculados ao terreno que não podem ser retirados sem destruição ou dano. São exemplos deste tipo de bem os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros.

Os bens imóveis, por sua vez, classificam-se em:

- a) **Bens de uso especial:** compreende os bens, tais como edifícios ou terrenos, destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de



suas autarquias e fundações públicas, como imóveis residenciais, terrenos, glebas, aquartelamento, aeroportos, açudes, fazendas, museus, hospitais, hotéis dentre outros.

- b) **Bens dominiais:** compreende os bens que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. Compreende ainda, não dispondo a lei em contrário, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado, como apartamentos, armazéns, casas, glebas, terrenos, lojas, bens destinados a reforma agrária, bens imóveis a alienar dentre outros.
- c) **Bens de uso comum do povo:** pode ser entendido como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público.
- d) **Bens imóveis em andamento:** compreende os valores de bens imóveis em andamento, ainda não concluídos. Exemplos: obras em andamento, estudos e projetos (que englobem limpeza do terreno, serviços topográficos etc), benfeitoria em propriedade de terceiros, dentre outros.

Conhecer e entender a classificação dos bens do Ativo Imobilizado auxilia na produção de registros e informações também corretos. Assim, os conceitos transcritos acima são de grande importância, pois como já comentado, o registro patrimonial deve garantir a fidedignidade dos registros patrimoniais, principalmente dos bens móveis e imóveis, assegurando assim, ao Setor de Contabilidade, o correto registro do impacto dos bens patrimoniais no resultado do período, expresso no principal demonstrativo do Setor Público, que é o Balanço Patrimonial.

É, portanto, no Balanço Patrimonial que ficará evidenciado o correto valor do Resultado Patrimonial por meio do Patrimônio Líquido, que será maior ou menor em determinado período, de acordo com as variações patrimoniais ocorridas e registradas no setor de patrimônio em relação ao reconhecimento, à depreciação e à reavaliação dos bens públicos.

A seguir, tem-se uma figura demonstrando como é esquematizado o Balanço Patrimonial da Entidade:

**<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO PATRIMONIAL**

EXERCÍCIO:		PERÍODO (MÊS):		DATA EMISSÃO:		PÁGINA	
ATIVO				PASSIVO			
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior		
ATIVO CIRCULANTE			PASSIVO CIRCULANTE				
Caixa e Equivalentes da Caixa			Obrigações Trabalhistas Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo				
Créditos a Curto Prazo			Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo				
Clientes			Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo				
Créditos Tributários a Receber			Obrigações Fiscais à Curto Prazo				
Dívida Ativa Tributária			Obrigações de Repartição a Outros Entes				
Dívida Ativa Não Tributária - Clientes			Provisões a Curto Prazo				
Créditos de Transferências a Receber			Demais Obrigações a Curto Prazo				
Empréstimos e Financiamentos Concedidos							
(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo							
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo							
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo			PASSIVO NÃO-CIRCULANTE				
Estoques			Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo				
VPD Pagas Antecipadamente			Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo				
ATIVO NÃO-CIRCULANTE			Fornecedores a Longo Prazo				
<u>Ativo Realizável a Longo Prazo</u>			Obrigações Fiscais a Longo Prazo				
Créditos a Longo Prazo			Provisões a Longo Prazo				
Clientes			Demais Obrigações a Longo Prazo				
Créditos Tributários a Receber			Resultado Diferido				



Dívida Ativa não Tributária - Clientes Empréstimos e Financiamentos Concedidos (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo Demais Créditos e Valores a Longo Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a Longo Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente <u>Investimentos</u> Participações Permanentes Participações Avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial Participação Avaliadas pelo Método de Custo Propriedades para Investimentos Demais Investimentos Permanentes Imobilizado Bens Móveis Bens Imóveis <u>Intangível</u> Softwares Marcas, Direitos e Patentes Industriais Direito de Uso de Imóveis					
			TOTAL DO PASSIVO		
			PATRIMÔNIO LIQUIDO		
			ESPECIFICAÇÃO	Exercí o Atual	Exercício Anterior
			Patrimônio Social e Capital Social Adiantamento para Futuro Aumento de Capital Reservas de Capital Ajuste de Avaliação Patrimonial Reserva de Lucros Demais Reservas Resultados Acumulados Resultado do exercício Resultado dos exercícios Anteriores Ajustes de exercícios anteriores (-) Ações / Cotas em Tesouraria		
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LIQUIDO		
TOTAL			TOTAL		

Figura 2 – Balanço Patrimonial

3. Informações do patrimônio no PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

Outra importante mudança no processo de convergência da contabilidade ao padrão internacional é o PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. O PCASP, ao estabelecer normas e procedimentos para o registro de contas contábeis, tem como principal finalidade padronizar a consolidação das contas em todo o Setor Público brasileiro, seguindo as legislações nacionais e os parâmetros internacionais.

Em sua nova estrutura, o PCASP tem como característica principal separar, para efeitos de resultado, as informações orçamentárias das informações patrimoniais, permitindo o registro das variações patrimoniais sem a necessidade de ter sua origem na execução orçamentária, como é o caso da depreciação e da reavaliação dos bens públicos. Por meio do Código Contábil do Plano de Contas, as informações do Setor de Patrimônio passarão a integrar os dados da contabilidade e, conseqüentemente, o Balanço Patrimonial.



Segundo o MCASP – Parte IV (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público), a Conta contábil é definida como

“a expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza, evidenciando a composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo”.

Essas contas são agrupadas no PCASP segundo as suas funções, sendo esse agrupamento, ainda de acordo com o MCASP - Parte IV, de grande importância para a contabilidade, pois possibilita as seguintes ações:

- a. identificar, classificar e efetuar a escrituração contábil, pelo método das partidas dobradas, dos atos e fatos de gestão, de maneira uniforme e sistematizada;
- b. determinar os custos das operações do governo;
- c. acompanhar e controlar a aprovação e a execução do planejamento e do orçamento, evidenciando a receita prevista, lançada, realizada e a realizar, bem como a despesa autorizada, empenhada, realizada, liquidada, paga e as dotações disponíveis;
- d. elaborar os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais, de Fluxo de Caixa, das Mutações do Patrimônio Líquido e do Resultado Econômico;
- e. conhecer a composição e situação do patrimônio analisado, por meio da evidenciação de todos os ativos e passivos;**
- f. analisar e interpretar os resultados econômicos e financeiros;
- g. individualizar os devedores e credores, com a especificação necessária ao controle contábil do direito ou obrigação; e
- h. controlar contabilmente os atos potenciais oriundos de contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres.

4. A importância do Setor de Patrimônio

A administração do Setor Público requer o gerenciamento de informações de todas as áreas que envolvam os processos necessários tanto para a prestação de contas quanto para a tomada de decisões, quase sempre de forma integrada. E esse gerenciamento de informações é realizado pelos “sistemas”, que, neste contexto, são entendidos como um conjunto de pessoas e de processos envolvidos nas rotinas de registros e de controle de informações administrativas.

Os sistemas administrativos podem e devem se utilizar de sistemas informatizados para facilitar a integração de dados que auxiliem a administração do Setor Público. Na parte administrativa, podemos citar como principais “sistemas” o das Compras, da Contabilidade, da Tributação, da Tesouraria, do Patrimônio e dos Recursos Humanos. De maneira geral, todos eles têm a sua carga de importância e de responsabilidade sobre as informações geradas, sejam essas informações típicas de cada sistema, sejam informações geradas pela integração entre um ou mais sistemas, como é o caso do RH e a da contabilidade na integração da folha; da tributação e a da contabilidade na dívida Ativa; ou do setor de compras e da contabilidade para a abertura de um processo licitatório.

Essa relação de integração não deveria ser diferente entre o Sistema (setor) de Patrimônio e o Sistema (setor) de Contabilidade, mas a realidade, principalmente nos municípios menores, tem demonstrado que há uma disparidade estrutural e funcional do Sistema (setor) de Patrimônio em relação aos demais sistemas administrativos, identificados nas condições de suas instalações físicas e na falta de capacitação dos servidores da área. A própria localização geográfica desse setor, muitas vezes longe dos demais sistemas, pode ser um fator que, ao longo do tempo, tenha contribuído para essa situação atual. Dessa forma, todo este cenário tem favorecido para que os dados do Setor de Patrimônio não representem, efetivamente, as informações necessárias à correta escrituração contábil acerca dos bens que compõem o Ativo Imobilizado da Entidade.

Nesse sentido, com a necessidade de reconhecer corretamente os bens, depreciá-los, reavaliá-los e manter esses registros atualizados, será preciso, inicialmente, uma drástica reestruturação do Setor de Patrimônio, capacitando e valorizando o profissional responsável para que ele seja capaz de



reconhecer a importância do Controle Patrimonial, não só pela questão do gestor ser responsável por determinados bens, mas também pela influência dessas informações nos demonstrativos oficiais sobre os resultados do Setor Público.

5. Atividades do Setor de Patrimônio

Como já comentado, dentre as várias funções administrativas das entidades do Setor Público, tem-se o controle e a gestão dos bens do Ativo Permanente, ou seja, o Controle Patrimonial. Este controle envolve a responsabilidade pelo registro, controle físico, utilização, guarda e desfazimento dos bens públicos. A importância do Controle Patrimonial não está somente na responsabilidade do gestor sobre esses bens, mas também na grande quantidade de recursos financeiros imobilizados para este fim.

De acordo com os manuais do Patrimônio de Institutos Educacionais Federais, localizados em diferentes estados brasileiros, o Controle Patrimonial ocorre por meio do adequado registro de todos os bens móveis, que estão à disposição da Entidade para realização de suas atividades, tenham sido eles adquiridos com recursos orçamentários ou não. Para a eficácia desse Controle, é imprescindível a constante atualização dos registros de entrada, movimentação, atualização e saída de bens do acervo patrimonial.

Assim, considerando a sua função de realizar o Controle Patrimonial, as principais atividades do Setor de Patrimônio, ou do setor responsável por este controle, são o tombamento, a transferência de bens, o desfazimento de bens e o inventário de bens. Cada uma dessas atividades será explicada, de forma mais detalhada, adiante. Antes, contudo, é importante compreendermos o conceito de “material permanente”, pois definir os bens que se enquadram ou não neste tipo de material tem influência direta na realização destas atividades realizadas pelo Setor de Patrimônio.

5.1-Tombamento:

O tombamento consiste no reconhecimento e na inclusão de um bem ao sistema patrimonial da Entidade, podendo ocorrer de quatro maneiras diferentes, a depender da documentação referente a esse bem permanente, na qual será indicada a fonte dos recursos utilizados e a origem física desse bem. As quatro modalidades de tombamento são: aquisição, comodato, doação e fabricação.

A aquisição ocorre quando se utiliza de recursos orçamentários e extraorçamentários para adquirir o bem. O comodato é o empréstimo gratuito de um bem que, depois de um certo tempo, é devolvido. Por se tratar de um empréstimo, esse bem não entra no acervo patrimonial da Entidade, realizando-se apenas um controle desse empréstimo e posterior devolução. A doação, por sua vez, ocorre quando um bem permanente é doado à Entidade, havendo, portanto, a transferência de sua propriedade. Por fim, quando um bem é fabricado pela Entidade, tem-se a modalidade fabricação.

Quando ocorrer o tombamento, é importante que seja realizada a identificação do bem por meio de um número patrimonial, com a afixação de plaqueta patrimonial, que consiste em uma pequena plaquinha contendo esse número patrimonial e o nome da Entidade.

Essa plaqueta deve ser fixada em uma área plana do objeto, evitando que ela se dobre ou estrague, que seja de fácil visualização e com boa aderência.

Por outro lado, haverá alguns casos em que a afixação de plaquetas pode não ser viável, como em situações em que a relação custo benefício do controle físico do bem não seja coerente. O item 8.2.1. da Instrução Normativa nº 205/88, da SEDAP (Secretaria de Administração Pública da Presidência da República), assim determina:

“ 8.2.1. O material de pequeno valor econômico que tiver seu custo de controle evidentemente superior ao risco da perda poderá ser controlado através do simples relacionamento de material (relação carga), de acordo com o estabelecido no item 3 da I.N./DASP nº142/83.”

Dessa forma, é importante observar que o Controle Patrimonial sempre será realizado, o que pode não acontecer é uma das formas de controle físico, no caso, a afixação de plaquetas. Mas, independente da existência delas, todos os bens devem ser registrados e controlados de forma individualizada por meio de seus respectivos números patrimoniais, de sua localização e de sua quantidade.

Os citados manuais do Patrimônio de diferentes institutos educacionais federais, localizados em diversos estados brasileiros, trazem exemplos dessas situações, nas quais não é viável ou possível a fixação de plaquetas, e que devem ser analisadas pelo responsável do Setor de Patrimônio. Essas situações levam em consideração características específicas dos objetos, como será explicado nos exemplos a seguir:



Funcionalidade: há alguns bens que tornam inviável a colocação de plaquetas por serem, com relativa periodicidade, repostos e conseqüentemente substituídos. É o caso dos bens que têm como função conter ou transportar produtos líquidos ou gasosos, como por exemplo os extintores de incêndio e os botijões de gás. A afiação de novas plaquetas a cada reposição representaria um custo excessivo para a Entidade.

Dimensão: considerado a característica da dimensão, temos que não é possível realizar o controle físico por meio da fixação de plaquetas em bens de pequeno porte, como por exemplo, em alguns modelos de câmeras fotográficas digitais e alguns equipamentos odontológicos.

Pela mobilidade: a utilização de alguns bens exige constante movimentação, o que pode tornar o por afiação de plaquetas muito oneroso.

Dificuldade de acesso: a dificuldade de acesso se dá pela localização de alguns bens, que acaba tornando inviável a fixação de plaquetas. É o que ocorre, por exemplo, com as antenas de televisão ou internet.

Valor artístico ou histórico: essa é uma característica particular de alguns bens que precisa ser respeitada, pois a colocação de simples plaquetas pode danificar e até mesmo destruir objetos de grande valor artístico ou histórico. Como exemplo dessa situação, temos qualquer objeto artístico, como os quadros e as esculturas.

É importante lembrar que estes são apenas exemplos de situações, que, a depender do caso específico, podem até mesmo não tornar inviável a fixação de plaquetas. Por isso, mais uma vez, repete-se que o responsável pelo Setor de Patrimônio deve analisar o bem com cautela antes de decidir pela adoção ou não desse controle físico.

Além da identificação do bem, quando ocorrer o tombamento é importante que seja realizada a definição do local de guarda desse bem e da pessoa responsável por esse bem, que tem como dever zelar pela guarda, manutenção e conservação do bem. Este cadastro dos locais de guarda e responsáveis pelo bem deve levar em consideração a realidade de cada Entidade.

Todos esses elementos referentes ao bem (identificação, localização e responsável) constam em um documento chamado de Termo de Responsabilidade. Este Termo deve ser assinado pelo responsável sempre que houver o tombamento ou a transferência de local ou de responsável de um bem. Deve ainda ser emitido em duas vias, ficando uma via no Setor de Patrimônio, ou o setor responsável pelo Controle Patrimonial quando aquele não existir e outra via com o responsável pelo bem.

5.1.1- Dúvidas comuns referentes à classificação por natureza de despesa material permanente x material de consumo¹

Entende-se como material de consumo e material permanente:

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; 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:

- **Critério da Durabilidade** – Se em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos;
- **Critério da Fragilidade** – Se sua estrutura for quebradiça, deformável ou danificável, caracterizando sua irrecuperabilidade e perda de sua identidade ou funcionalidade;
- **Critério da Perecibilidade** – Se está sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou se deteriora ou perde sua característica pelo uso normal; 105
- **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);

¹ Parte integrante do MCASP – Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público _PCO , Procedimentos Contábeis Orçamentários



- **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 não precisam 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 encontrarem-se 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. Assim, como regra, 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 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 adições complementares, por sua vez, não envolvem substituições, mas aumentam o tamanho físico do ativo por meio de expansão, extensão, etc, 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 adição 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.

“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.

5.2 Bens da Entidade em poder de terceiros e Bens de Terceiros em poder da Entidade.

Segundo o MCASP – Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público, Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. No reconhecimento de um Ativo, aplica-se o conceito de recursos controlados, que por ocasião de algumas situações previstas na legislação como:

- Concessão de uso,
- Permissão de uso,
- Cessão de uso ou
- Comodato

Com a nova legislação, a pergunta que tem gerado dúvidas é: para reconhecer um bem no seu ativo imobilizado, é necessário ter a propriedade pelo mesmo? Duarte¹ em sua obra esclarece essa questão com a seguinte explicação;

"Uma importante modificação conceitual verificada em relação ao ativo imobilizado é a exclusão do fator "propriedade jurídica" para esse enquadramento. Pelas novas normas, ainda que uma entidade não possua a propriedade jurídica de determinado bem, mas assuma os seus benefícios, riscos e controle, poderá enquadrá-lo como imobilizado, desde que atendidos, cumulativamente, os demais requisitos, como a sua destinação à manutenção da entidade. Conforme visto anteriormente, o MCASP prevê que compõe o ativo imobilizado o bem tangível que seja mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens."

Sendo assim quando houver a transferência para o Ente dos benefícios, Riscos e o controle de Bens, o Ente que mantiver essas três condições sob sua responsabilidade, mesmo sem ter a propriedade deve reconhecer o Ativo.

5.3- Transferências de Bens.

Outra atividade do Setor de Patrimônio é a transferência de bens, que consiste na alteração da responsabilidade pelo bem, seja pela mudança no seu local de guarda, seja pela mudança do responsável por este local. Quando ocorrer a transferência é necessário emitir o Termo de Transferência.

Além da transferência, pode ocorrer ainda a simples Movimentação de bens, quando há apenas a sua mudança física, sem ocorrer a mudança de responsabilidade. Isso ocorre, por exemplo, quando o bem é retirado de seu local de guarda para manutenção ou para empréstimo. Neste caso, deve-se emitir a Nota de Movimentação.

5.4- Desfazimentos de Bens.

O Desfazimento de Bens é a retirada de um bem do registro patrimonial da entidade, que deve respeitar a legislação municipal e ser autorizada pelo administrador da Entidade. Quando ocorrer esse desfazimento, deve ser realizada a Baixa patrimonial desse bem.

Assim, a baixa patrimonial pode acontecer por diversos fatores, dentre eles pode-se citar a devolução de bens em comodato; os erros de tombamento; e os bens inservíveis (alienação, doação e inutilização/abandono).

De acordo com, o SAP²– sistema de administração patrimonial, utilizado por muitas instituições federais de Ensino, a rotina de baixa patrimonial deve acompanhar o termo de baixa os seguintes dados;

- Numero de tombamento;
- quantidade baixada quando se tratar de lote de bens não emplacados);

¹ Barbosa, Diogo Duarte – Manual de Controle Patrimonial nas Entidades Públicas. Ed Gestão Pública - 2013

² In Santos, Gerson – Gestão Patrimonial, pg 187



- forma de baixa;
- motivo da baixa;
- número do processo de baixa;
- data da baixa;
- número da portaria ou termo de baixa.

5.5- Inventários de Bens.

O Inventário Físico é o procedimento administrativo que tem como objetivo realizar o levantamento físico-financeiro de todos os bens existentes na Entidade.

O Inventário deve ser realizado por uma Comissão Inventariante, formada por, no mínimo, três representantes, formalmente nomeados pelo gestor municipal. De acordo com os já citados manuais do Patrimônio de diferentes institutos educacionais federais, as principais atribuições da Comissão Inventariante devem ser as seguintes:

- a) Verificação da localização física de todos os bens patrimoniais da unidade de controle patrimonial;
- b) A avaliação do estado de conservação destes bens;
- c) A classificação dos bens passíveis de disponibilidade;
- d) A identificação de bens permanentes eventualmente não tombados;
- e) A identificação de bens patrimoniados, que eventualmente não possam ser localizados;
- f) A emissão de relatório final acerca das observações anotadas ao longo do processo do inventário,

É recomendado que, no período de realização de levantamento físico dos bens pela Comissão Inventariante, fiquem vetadas a transferência e a movimentação de bens, exceto com prévia autorização do gestor.

A seguir, tem-se um esquema com as informações que devem constar no relatório final produzido pela Comissão.



Figura 3 - Relatório da Comissão de servidores (fonte: Secretaria do Tesouro Nacional)



6. Avaliação Inicial e a Reavaliação do Ativo Imobilizado.

Um dos primeiros procedimentos a ser adotado no processo de transição para o novo Plano de Contas é realizar um trabalho de verificação e de conciliação entre os saldos do Livro Razão com os saldos do controle analítico do sistema patrimonial. Esse procedimento tem como finalidade evidenciar possíveis diferenças que, caso sejam encontradas, necessitarão de levantamento físico feito por uma comissão de inventário nomeada, que deverá apresentar as devidas incorporações e baixas encontradas, justificadas por meio de relatório próprio, que servirá, inclusive, como base de informações para as notas explicativas nos demonstrativos contábeis.

Conforme recomendado pela Instrução de Procedimento Contábil IPC 00 – Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade da STN – Secretaria do Tesouro Nacional de 2103, essa análise, principalmente no que se refere aos bens imóveis, deve adotar os seguintes procedimentos:

- I. Verificar junto à Procuradoria ou órgão equivalente do ente da Federação, o histórico da titulação dos bens e as providências que vem sendo adotadas em relação a esses bens.
- II. Circularização junto aos Cartórios de Registro de Imóveis para determinar a propriedade e direito de uso;
- III. Solicitação do histórico dos imóveis junto aos escritórios distribuidores;
- IV. Análise dos documentos de suporte no caso de doações com ou sem encargos.

E, a título de exemplificação, a referida Instrução Normativa sugere como seria o demonstrativo do Razão com os registros analíticos do sistema patrimonial.

Saldo do razão contábil				Registro analítico dos bens				
Código Contábil	Código patrimonial	Conta Contábil	Valor	Código patrimonial	Código Contábil	Natureza do Bem	Valor analítico	Valor sintético
1.2.3.00	8.1.3.6.00	Veículos	100.000	8.1.3.6.00	1.2.3.00	Veículos	-,-	80.000
				8.1.3.6.01		Veículo passeio marca XYZ LX - Ano 2009	30.000	
				8.1.3.6.02		Pick up - marca ABC - ano 2011	50.000	
1.2.4.00	8.1.4.1.00	Móveis e Utensílios	5.000	8.1.4.1.00	1.2.4.00	Móveis e utensílios	-,-	5.000
				8.1.4.1.01		Mesa de escritório com 4 gavetas modelo KLM - adquirida em 1990	3.000	
				8.1.4.1.02		Cadeira de escritório marca PQR adquirida em 1995	2.000	

Figura 4: modelo de demonstrativo de confronto entre o razão e os registros analíticos

6.1 Avaliação Inicial

Para que se inicie os procedimentos de depreciação é necessário fazer a conciliação acima citada, o que requer o ajuste dos bens adquiridos em exercícios anteriores para o valor justo de mercado. Na verdade o que se deve fazer é uma avaliação inicial dos bens, que nada mais é do que uma reavaliação, só que será contabilizada diretamente no resultado por entender o MCASP - que este procedimento trata-se de um ajuste necessário para deixar todos os bens em igualdade para iniciar a depreciação.

Método de Avaliação/Reavaliação

Avaliar ou reavaliar os bens Ativo Imobilizado a valor justo de mercado requer um trabalho de pesquisa de mercado, que envolve a consulta, quer seja nos próprios estabelecimento comerciais, seja com a ajuda da internet, do qual facilita muito este processo. Dependendo das condições estruturais e financeira das entidades, pode se adotar uma metodologia que se baseia na aplicação de cálculos sobre o valor de um bem novo, envolvendo outras variáveis como o estado de conservação do bem.

A metodologia desenvolvida por técnicos da Fiorilli Software com o objetivo de oferecer aos usuários do SCPI-Sistema de Contabilidade Pública Informatizada uma opção, simples, prática, segura, abrangente e objetiva de avaliação de bens móveis é a seguinte:



Com base na vida útil total do bem e na vida útil remanescente encontra-se um fator de reavaliação a ser aplicado sobre o valor de um bem novo igual ou com características funcionais semelhantes.

$$VBU = \frac{VBN \times (VUT - VUU)}{VUT}$$

Onde:

VBU = valor do bem utilizado que se deseja avaliar

VBN = valor do bem novo ou valor de aquisição de um bem novo

VUT = vida útil total do bem quando novo ou ainda não utilizado.

VUU = vida útil já utilizada do bem.

VUT-VUU = Vida útil remanescente do bem.

Encontrado o valor corrigido pelo fator de reavaliação, aplica-se a fórmula, dois fatores de correção, o EC = Fator de correção em função do Estado de Conservação e o FO = Fator de correção em função do risco de Obsolescência, ambos com base em uma tabela predefinida que se apresenta logo abaixo. Assim a fórmula completa apresenta-se da seguinte maneira:

$$VBU = \frac{VBN \times (VUT - VUU)}{VUT} \times EC \times FO$$

TABELA

EC = Fator de correção em função do Estado de Conservação.

Estado de Conservação - EC		
Fator	Identificação	Características ou especificações
1,00	Novo	Bens novos e ainda não utilizados
0,95	Otimo	Bens em utilização plena, com eventuais revisões e manutenções em dia, que não apresentam indícios de necessidades de reparos ou ajustes
0,90	Bom	Em utilização plena, com eventuais revisões e manutenções em dia, que apresentam indícios de necessidades de reparos superficiais
0,85	Médio	Bens em utilização ou funcionamento mas com indícios de necessidades de reparos pontuais, revisões ou intervenções de manutenções.
0,80	Regular	Em utilização ou funcionamento mas com comprometimento da produção ou geração de benefícios em até 20 %.
0,70	Ruim	Em utilização ou funcionamento mas com capacidade de produção ou geração de benefícios muito limitada ou com custos elevados.
0,60	Péssimo	Necessidade de reparos de monta para que volte a funcionar com capacidade plena de geração de benefícios
0,50	Ineficiente	Necessidade de reformas substanciais e básicas que abrangem até metade da estrutura do bem para que volte a gerar benefícios
0,40	Inexistente	Sem condições de uso, com necessidade de reformas básicas que atingem mais ou menos metade da estrutura do bem.



TABELA

FO = Fator de correção em função do risco de Obsolescência.

Fator de Obsolescência - FO		
Fator	Identificação	Características ou especificações
1,00	Imune	<u>Não se aplica o fator de obsolescência nos casos de risco inexistente.</u>
0,90	Risco Mínimo	<u>Aplica-se a bens que pertençam a uma classe com evolução moderada e tenha vida útil curta.</u>
0,80	Moderado	<u>Existência de indicações de lançamentos de modelos mais avançados e com possibilidade de reduzir a vida útil do bem avaliando.</u>
0,70	Relativo	<u>Existência de novos modelos substitutos no mercado, porém em fase de lançamento e com valores ainda elevados ou inviáveis.</u>
0,60	Risco Médio	<u>Existência de substitutivos no mercado com relativos avanços tecnológicos que comecem a apresentar viabilidade econômica.</u>
0,50	Risco Alto	<u>Quando já existem modelos mais avançados de produtos substitutivos que tornam o bem antieconômico.</u>
0,40	Desvalorização em ação	<u>Quando já não se encontram mais similares novos no mercado e haja uma grande diferença de recursos do bem e dos substitutos no mercado.</u>

7. Depreciação, Amortização e Exaustão

Até a publicação das NBCASP, os procedimentos de Depreciação, Amortização e Exaustão não eram praticados pela Contabilidade Pública. Estes procedimentos têm como objetivo trazer o valor contábil do bem para o mais próximo possível da sua realidade, seja pelo valor atual de mercado, seja pelo desgaste ou pela perda de sua capacidade de gerar benefícios futuros. Assim, antes de efetuar qualquer um desses procedimentos, deve-se realizar o levantamento físico dos Bens por meio de uma Comissão de Avaliação do Inventário, conforme já exposto. Este trabalho inicial visa corrigir os valores de exercícios anteriores, sendo que esta correção deve ser registrada como ajustes na contabilidade, para que, a partir desse momento, se comece a realizar os novos procedimentos contábeis Patrimoniais.

Para que se possa implantar os novos procedimentos Patrimoniais, é importante entender, além dos próprios conceitos de Depreciação, Exaustão e Amortização, outros conceitos diretamente ligados a estes procedimentos, todos definidos na NBC T 16.9 e no MCASP – Parte II.

Depreciação - é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil.

Exaustão - corresponde à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Amortização - é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Valor recuperável - é o valor de venda de um ativo menos o custo para a sua alienação (preço líquido de venda), ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, estimado com base nos fluxos de caixa ou potencial de serviços futuros trazidos a valor presente por meio de taxa de desconto (valor em uso), o que o for maior.

Valor líquido contábil - é o valor pelo qual um ativo é contabilizado após a dedução de qualquer depreciação acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

Valor líquido de venda - é o valor a ser obtido pela venda de um ativo em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

Classe de ativo imobilizado - representa um agrupamento de ativos de natureza ou função similares nas operações da entidade, que é evidenciado como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis.

Custo do ativo - é o montante gasto ou o valor necessário para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção.

Valor justo - é o valor pelo qual um ativo poderia ser negociado, ou um passivo liquidado em uma transação em que não há favorecidos e em que as partes estejam informadas e dispostas a transacionar.



Valor depreciável - é o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Redução ao valor recuperável (impairment) - é a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, que reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.

Valor residual de um ativo - é o valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo, caso o ativo já tivesse a idade, a condição esperada e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil. O cálculo do valor residual é feito por estimativa, sendo seu valor determinado antes do início da depreciação. Assim, o valor residual seria o valor de mercado depois de efetuada toda a depreciação. O valor residual é determinado para que a depreciação não seja incidente em cem por cento do valor do bem, e desta forma não sejam registradas variações patrimoniais diminutivas além das realmente incorridas.

Vida útil - é o período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo, ou número de unidade de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

A Instrução de Procedimentos Contábeis IPC 00, da Secretaria do Tesouro Nacional, sugere um roteiro de implantação desses novos procedimentos para os bens permanentes, que deve ser realizado após ser definida uma data de corte para início dessas ações. O roteiro está dividido em três passos, transcritos a seguir:

I. Realizar uma verificação no inventário (imobilizado e intangível) da entidade no setor de patrimônio, de modo a separar as perdas. Os bens que não estejam sendo utilizados e que não tenham valor de venda em virtude de serem inservíveis (obsoleto, quebrado, inutilizado, etc.) deverão ser baixados como perda, diretamente, em conta de resultado (VPD).

II. Analisar a data de aquisição do bem, pois, se ele foi adquirido no ano de início da implantação da depreciação/amortização/exaustão no ente, ele já deve ser depreciado sem que seja necessário realizar uma avaliação do seu valor justo.

III. Se o ativo foi adquirido antes do ano da implantação da depreciação/amortização/exaustão no ente (data de corte), deve-se analisar se o valor contábil (VC) do bem está registrado no patrimônio da entidade acima ou abaixo do valor justo (VJ). Se o ativo estiver registrado abaixo do valor justo, deve-se realizar uma ajuste a maior, caso contrário (valor contábil acima do valor justo), o bem deve sofrer ajuste a menor. Assim, caso o valor contábil do bem diverja de maneira relevante do valor justo, o seu valor deverá ser ajustado e só então poderão ser implantados os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Para estes bens, os procedimentos de avaliação e depreciação/amortização/exaustão

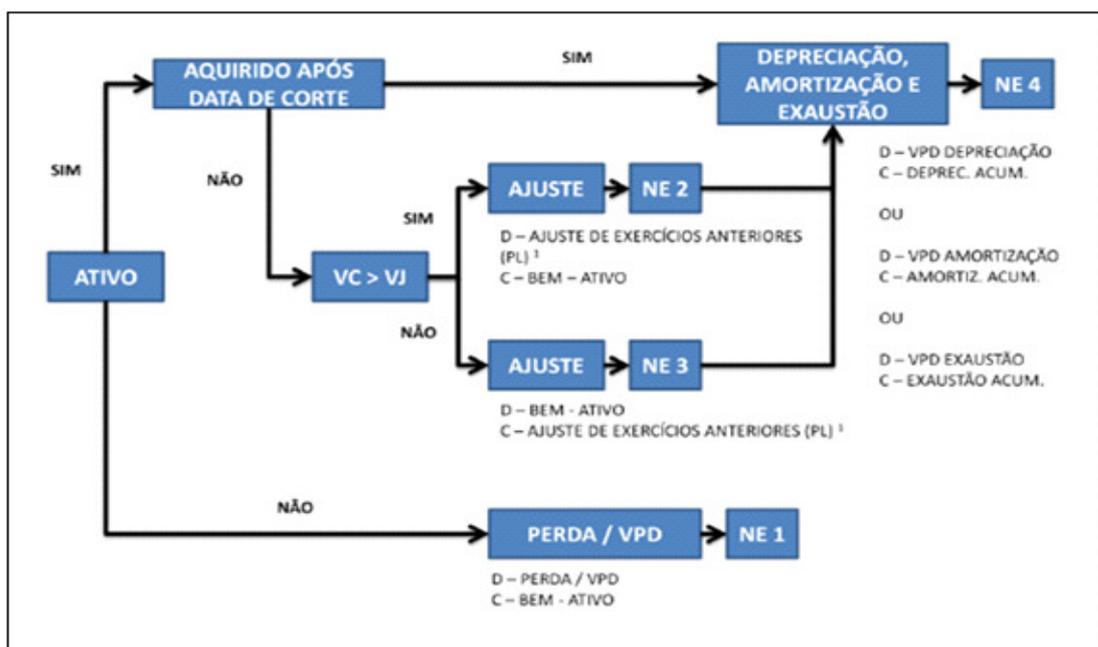


Figura 5 – Esquema de adoção inicial da reavaliação e depreciação de bens públicos



É importante destacar a influência dos novos procedimentos patrimoniais contábeis para a apuração dos resultados nos demonstrativos oficiais do setor público. Há de ressaltar que, para que esses novos procedimentos venham a acontecer de forma sistemática e confiável, a administração da Entidade deverá analisar as possíveis fragilidades do setor de patrimônio, principalmente no que diz respeito à capacitação, à estrutura e aos procedimentos rotineiros de controle patrimonial, como tombamento, transferência, responsabilização e baixas. Esse procedimento garante que, em um segundo momento, as informações básicas sejam consistentes para realizar os procedimentos de reavaliação e depreciação, que constituirão uma informação mais precisa do Ativo Imobilizado. Cabe lembrar que a responsabilidade pela contabilização das variações nos bens patrimoniais é do Setor de Contabilidade, mas o gerenciamento, o controle e os cálculos de depreciação, reavaliação e tempo de vida útil dos bens é função do Setor de Patrimônio.

7.1 - Método de cálculo de depreciação:.

De acordo como MCASP, o método de depreciação deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo devem ser consumidos pela entidade. Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para alocar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil, não sendo exigido que todos os bens sejam avaliados pelo mesmo método. Dentre os métodos, destaca-se o da linha reta (ou cotas constantes), o da redução dos saldos, o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

Para entender melhor cada método, foi realizada uma simulação, utilizando o mesmo bem em cada um dos métodos. Dessa forma, é possível visualizar como ficaria a depreciação ao longo da vida útil desse bem. Para essa simulação, foi considerado um bem com valor de aquisição de R\$ 5.400,00, com vida útil de 5 anos e valor residual de R\$ 300,00. Para o método das unidades produzidas, foi considerada uma capacidade de produção de 500 unidades ano.

Essa simulação está explicada na sequência, logo abaixo da explicação sobre o respectivo método utilizado.

• **Método das Cotas Constantes:** O método das cotas constantes utiliza-se de taxa de depreciação constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere.

Simulação: Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método linear (cotas constantes). O valor bruto contábil é R\$ 5.400,00; foi determinado o valor residual de R\$ 300,00 e valor depreciável de R\$ 5.100,00. A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%.

Na tabela abaixo, é possível visualizar os cálculos realizados:

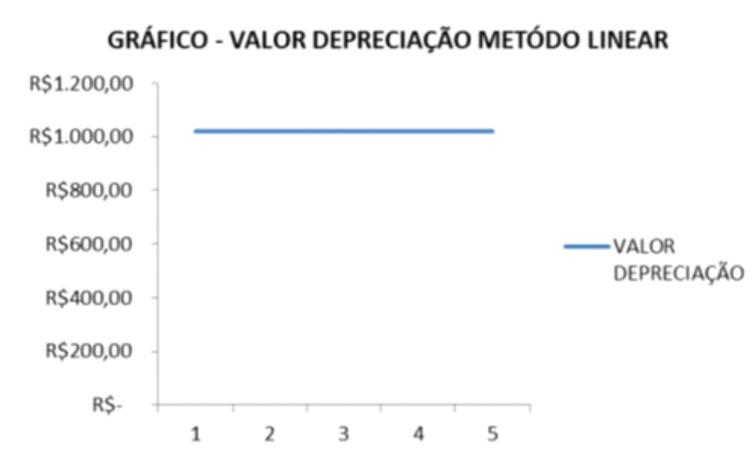
MÉTODO DE DEPRECIAÇÃO LINEAR			

Valor do Bem: 5.400,00			
Vida Útil: 5 A			
Valor Residual: 300,00			

Valor Depreciável (Valor do Bem - Valor Residual): 5.100,00			
Valor da Depreciação: (Valor Depreciável / Vida Útil)			
Lançto.	Valor de Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	0,00	0,00	5.400,00
1	1.020,00	1.020,00	4.380,00
2	1.020,00	2.040,00	3.360,00
3	1.020,00	3.060,00	2.340,00
4	1.020,00	4.080,00	1.320,00
5	1.020,00	5.100,00	300,00



No gráfico a seguir, é possível verificar que utilizando este método o valor da depreciação segue uma linha reta, já que é utilizada uma taxa de depreciação constante durante a vida útil do ativo.



• **Método da taxa constante (redução dos saldos):** O método de depreciação da taxa constante (redução dos saldos) consiste em estabelecer uma taxa constante de depreciação, a qual é calculada sobre o valor do bem no fim de cada exercício.

Para determinar a taxa constante de depreciação utiliza-se a seguinte fórmula:

$$\text{Fórmula: } i = 1 - \frac{\sqrt[n]{R}}{PV}$$

Onde:

i = taxa

n = vida útil

R= valor residual

PV= valor contábil

Simulação: considerando que uma entidade adquiriu um bem por 5.400,00, com uma vida útil estimada em 5 anos, com um valor residual de 300,00, ao aplicar a fórmula, tem-se uma taxa de depreciação de 0,43902%, calculada em sobre o valor do bem no fim de cada exercício.

Na tabela abaixo é possível visualizar os cálculos realizados.

MÉTODO DE DEPRECIÇÃO DA TAXA CONSTANTE			

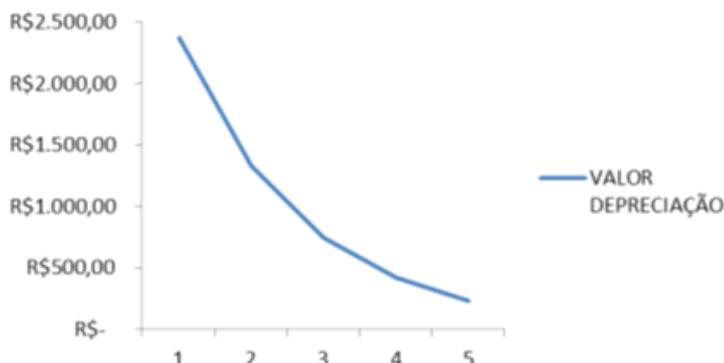
Valor do Bem: 5.400,00			
Vida Útil: 5 A			
Percentual: 0,43902%			
Valor Residual: 300,00			

Valor Depreciável = Residual			
Valor da Depreciação: (Valor Depreciável * Percentual)			
Lançto.	Valor de Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0	0,00	0,00	5.400,00
1	2.370,70	2.370,70	3.029,30
2	1.329,92	3.700,62	1.699,38
3	746,06	4.446,68	953,32
4	418,52	4.865,20	534,80
5	234,80	5.100,00	300,00



A seguir, tem-se o gráfico ilustrando as alterações ocorridas no valor de depreciação. Observe-se como há diferença entre a linha deste gráfico e a do gráfico anterior, representando o método linear.

GRÁFICO - VALOR DEPRECIÇÃO MÉTODO TAXA CONSTANTE



- **Método das somas dos dígitos:** O método da soma dos dígitos resulta em uma taxa crescente ou decrescente durante a vida útil. Para a obtenção das taxas somam-se os algarismos que representam a vida útil do bem; por exemplo, se a vida útil do bem é 5 anos, somam-se os dígitos de 1 a 5: $1+2+3+4+5 = 15$, sendo que o resultado dessa soma é o denominador da fração das quotas de depreciação.

Simulação: considerando o mesmo bem dos exemplos anteriores, com valor bruto contábil de R\$ 5.400,00, com valor residual de R\$ 300,00 e com vida útil de 5 anos, tem-se a seguinte situação:

Crescente: as taxas serão menores no início, conforme demonstrado a seguir:

1/15; 2/15; 3/15; 4/15; 5/15

MÉTODO DE COLE (SOMA DOS DÍGITOS) CRESCENTE

Valor do Bem: 5.400,00
Vida Útil: 5 A
Soma dos Dígitos: 15
Valor Residual: 300,00

Valor Depreciável = Valor do Bem - Valor Residual
Valor da Depreciação: (Valor Depreciável * Fração)

Lançto.	Fração	Valor de Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0		0,00	0,00	5.400,00
1	1/15	340,00	340,00	5.060,00
2	2/15	680,00	1.020,00	4.380,00
3	3/15	1.020,00	2.040,00	3.360,00
4	4/15	1.360,00	3.400,00	2.000,00
5	5/15	1.700,00	5.100,00	300,00

Decrescentes: as taxas serão maiores no início, conforme demonstrado a seguir:

5/15; 4/15; 3/15; 2/15; 1/15

MÉTODO DE COLE (SOMA DOS DÍGITOS) DECRESCENTE

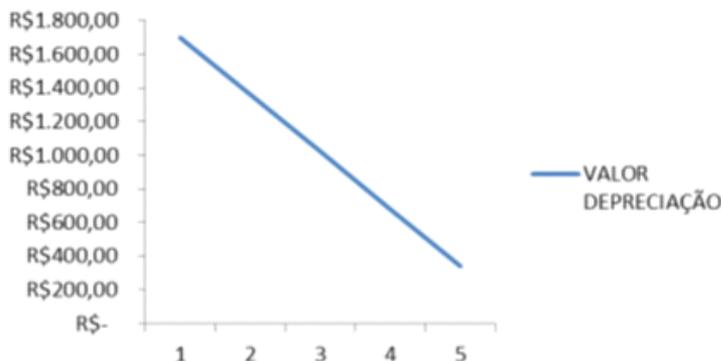
Valor do Bem: 5.400,00
Vida Útil: 5 A
Soma dos Dígitos: 15
Valor Residual: 300,00

Valor Depreciável = Valor do Bem - Valor Residual
Valor da Depreciação: (Valor Depreciável * Fração)

Lançto.	Fração	Valor de Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0		0,00	0,00	5.400,00
1	5/15	1.700,00	1.700,00	3.700,00
2	4/15	1.360,00	3.060,00	2.340,00
3	3/15	1.020,00	4.080,00	1.320,00
4	2/15	680,00	4.760,00	640,00
5	1/15	340,00	5.100,00	300,00



GRÁFICO - VALOR DEPRECIÇÃO MÉTODO SOMA DOS DÍGITOS (DECRESCENTE)



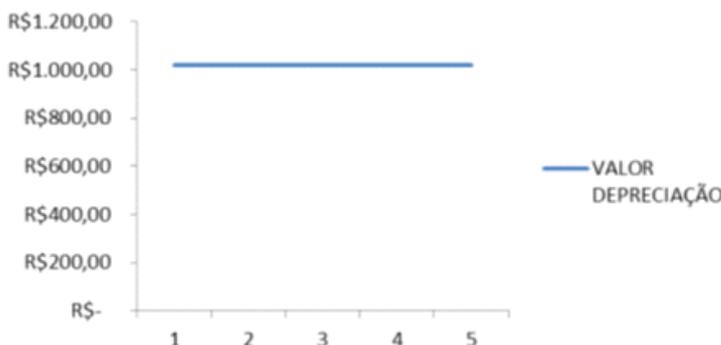
Método das unidades produzidas: O método das unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção.

Simulação: uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das unidades produzidas. O valor bruto contábil é R\$ 5.400,00; foi determinado o valor residual de R\$ 300,00 e valor depreciável de R\$ 5.100,00. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção que é igual a 500 unidades, sendo 100 unidades ao ano, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 10%.

A seguir, tem-se a tabela com os cálculos realizados:

MÉTODO DAS UNIDADES PRODUZIDAS				
Valor do Bem: 5.400,00				
Vida Útil: 5 A				
Capacidade de Produção: 500				
Valor Residual: 300,00				
Valor Depreciável = Valor do Bem - Valor Residual				
Valor da Depreciação: (Valor Depreciável / Capacidade de Produção) * Fração				
Lançto.	Fração	Valor de Depreciação	Depreciação Acumulada	Residual
0		0,00	0,00	5.400,00
1	100	1.020,00	1.020,00	4.380,00
2	100	1.020,00	2.040,00	3.360,00
3	100	1.020,00	3.060,00	2.340,00
4	100	1.020,00	4.080,00	1.320,00
5	100	1.020,00	5.100,00	300,00

GRÁFICO - VALOR DEPRECIÇÃO METÓDO UNIDADES PRODUZIDAS



**LEGISLAÇÃO APLICADA****PORTARIA Nº 548, DE 24 DE SETEMBRO DE 2015**

Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual.

O SECRETÁRIO DO TESOUREO NACIONAL, no uso das atribuições que lhe confere a Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 244, de 16 de julho de 2012, que aprova o Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional, e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e

Considerando o disposto no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e no inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001, no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, e nos incisos XIV, XXI, XXII e XXIII do art. 21 do Anexo I do Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011;

Considerando a necessidade de elaborar o Balanço do Setor Público Nacional previsto no inciso VII do art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001, com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, a ser utilizado por todos os entes da Federação, conforme o disposto no inciso II do art. 1º da Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008;

Considerando a atribuição do Conselho Federal de Contabilidade de regular os princípios contábeis e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica, conforme a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, que altera do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946; e

Considerando os arts. 6º, 7º e 13 da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, os quais definiram os procedimentos contábeis patrimoniais e estabeleceram que os prazos-limite de adoção destes procedimentos, conforme definidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, de observância obrigatória pelos entes da Federação, teriam prazos finais estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar, na forma do Anexo desta Portaria, o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PIPCP, definidos nos arts. 6º e 7º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, cujas regras aplicáveis encontram-se no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP.

§ 1º A observância dos prazos-limite estabelecidos no Anexo referido no caput deste artigo é obrigatória para todos os entes da Federação, conforme disposto no art. 13 da Portaria STN nº 634, de 2013, para fins de consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual prevista no art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

§ 2º A STN poderá não dar quitação à obrigação prevista no § 1º do art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, caso as contas sejam encaminhadas em descumprimento ao disposto no § 1º deste artigo.

§ 3º Para efeito do disposto no § 2º deste artigo, a STN verificará a consistência das informações por meio de procedimentos de validação no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, previamente divulgados aos entes da Federação.

§ 4º Os entes da Federação deverão evidenciar em notas explicativas às demonstrações contábeis o estágio de adequação ao PIPCP constante do Anexo desta Portaria, sem prejuízo do efetivo cumprimento dos prazos-limite definidos.



§ 5º Os prazos-limite estabelecidos no PIPCP constante do Anexo desta Portaria deverão ser observados, sem prejuízo dos normativos e decisões dos Tribunais de Contas que antecipem esses prazos.

Art. 2º Exclusivamente para fins de validação no Siconfi, os Procedimentos Contábeis Específicos – PCE acompanharão o PIPCP constante do Anexo desta Portaria sempre que aplicável, sem prejuízo do disposto no art. 1º da Portaria STN nº 261, de 13 de maio de 2014.

Art. 3º A STN disponibilizará versão atualizada do PIPCP no endereço eletrônico <http://www.tesouro.gov.br>.

Art. 4º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

MARCELO BARBOSA SAINTIVE



Anexo à Portaria STN n° 548, de 24 de setembro de 2015 (Publicada no DOU de 29/09/2015)

Apresentação

O presente documento, aprovado por Portaria do Secretário do Tesouro Nacional, regulamenta o art. 13 da Portaria STN n° 634, de 19 de novembro de 2013 e estabelece os prazos-limite obrigatórios relativos à implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na União, nos estados, no Distrito Federal e nos municípios brasileiros em continuidade ao processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais, conforme disposto na Portaria MF n° 184, de 25 de agosto de 2008. O documento lista os procedimentos patrimoniais a serem necessariamente observados para a consolidação das contas públicas nacionais sob a mesma base conceitual, onde são apresentadas considerações acerca da descrição do procedimento, as fontes normativas e os passos necessários para a respectiva implantação de maneira simplificada.

Introdução

O processo de evolução da contabilidade do setor público brasileiro deve ser analisado em conjunto com o próprio processo de evolução das finanças públicas. Nesse contexto, importante marco histórico foi a edição da Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964, que estabeleceu regras que visavam a construção de administrações financeira e contábil sólidas, tendo como principal instrumento o orçamento público que, desde então, ganhou significativo destaque no país. Como consequência, as normas relativas a registros e demonstrações contábeis, vigentes até hoje, acabaram por dar enfoque, sobretudo, aos conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais.

Outro relevante avanço foi a edição da Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual, no intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas, estabeleceu, dentre outros, limites para o endividamento público e para as despesas com pessoal e criou instrumentos de transparência da gestão fiscal. Além disso, a LRF determinou que se realizasse a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação. Esta competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), congregando as contas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Além das leis no ordenamento jurídico vigente, novas demandas sociais e de gestão, inclusive para a atuação do Brasil no cenário internacional, vieram exigir um novo padrão de informações da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, capaz de permitir a correta interpretação dos fenômenos patrimoniais, o diagnóstico da situação orçamentária e financeira e a análise dos resultados econômicos. A fim de alcançar esse novo padrão, tornou-se imprescindível reafirmar a condição da Contabilidade Aplicada ao Setor Público como ciência, resgatando os princípios contábeis sob a perspectiva do setor público, dando o enfoque adequado ao seu objeto, o patrimônio público, e primando por seu registro integral, sob a mesma base conceitual.

Assim, em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou o documento "Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil", o qual estabelecia diretrizes relacionadas à promoção e ao desenvolvimento conceitual, à convergência às normas internacionais e ao fortalecimento institucional da Contabilidade, conforme a seguir:

As orientações estratégicas editadas pelo CFC possuem o objetivo principal de reafirmar a condição da Contabilidade aplicada ao Setor Público como ciência e seu objeto de estudo: o patrimônio público. Assim, o desafio passa a ser a concepção de um conjunto de ações que visem ao seu desenvolvimento conceitual, cuja apresentação aos interessados está na forma de Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil, com vistas à:

- a) convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- b) implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público;
- c) implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;



d) melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os

Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;

e) possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

No referido documento, foram estabelecidas três diretrizes estratégicas, desdobradas em macro objetivos, os quais contribuem para o desenvolvimento da Contabilidade aplicada ao Setor Público, cujas implantações deverão ocorrer **a partir da celebração de parcerias entre o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e instituições que atuam, de forma direta ou indireta, com a Contabilidade aplicada ao Setor Público**¹. São elas:

Diretriz 1 - Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil;

Diretriz 2 - Estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS), a qual prevê a disseminação das IPSAS, o intercâmbio de experiências e o fomento de iniciativas que visem à convergência às melhores práticas internacionais de Contabilidade aplicada ao Setor Público;

Diretriz 3 - Fortalecer institucionalmente a Contabilidade aplicada ao Setor Público, que por sua vez, prevê a celebração de protocolos de cooperação com instituições envolvidas com a Contabilidade aplicada ao Setor Público.

Assim, tendo em vista o papel institucional do CFC e as orientações estratégicas relacionadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público, bem como o mandamento legal contido na LRF que atribui à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF) o papel de consolidador das contas públicas nacionais, bem como o de normatizar as regras gerais dessa consolidação, torna-se necessária a união das duas instituições em prol da evolução da Ciência Contábil no âmbito do setor público. Sob essa diretriz, foi editada a Portaria MF n.º 184/2008, que determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, ou *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB/IFAC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão.

Outro importante marco na evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, foi a edição, pelo CFC, das dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP ou NBC T 16) em 2008, sendo depois emitida a décima primeira norma, em 2011, que trata da informação de custos no setor público. No mesmo ano, a STN decidiu por agregar todos os regramentos contábeis com vistas à consolidação das contas públicas em uma única publicação, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das NBC T SP e das IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da STN/MF e do CFC. Assim, estabeleceram-se dois papéis bem definidos em relação às duas instituições: O CFC é o responsável pela edição das NBC TSP, as quais devem estabelecer a base conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, e a STN é responsável pela edição do MCASP, que busca estabelecer regras para implantação das NBC TSP com vistas à consolidação das contas públicas em observância aos mandamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Portaria STN n.º 634, de 19 de novembro de 2013, dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual, e essa base conceitual é estabelecida pelas NBC TSP. O art. 2º da referida Portaria dispõe que a STN promoverá a gestão da implantação, no âmbito da Federação, dos procedimentos contábeis das entidades do setor público, observadas as NBC TSP emitidas pelo CFC, por meio de normativos e orientações técnicas, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos pela legislação vigente. A referida Portaria também conceitua e estabelece o escopo dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) sob o ponto de vista das regras gerais de consolidação das contas públicas, conforme a seguir:

¹ Um exemplo dessas parcerias é o Acordo de Cooperação Técnica firmado pelo CFC e pela STN/MF, o qual prevê, em seu programa de trabalho, ações conjuntas de capacitação e disseminação das normas, por meio do Seminário Brasileiro de Contabilidade Aplicada



ao Setor Público (SBCASP), Semana Contábil e Fiscal para Estados e Municípios (SECOFEM), Encontro de Gestores Públicos em CASP, dentre outros.

Art. 6º Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público.

Art. 7º As variações patrimoniais devem ser registradas pelo regime de competência, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público, convergir a contabilidade do setor público às NBC TSP e ampliar a transparência das contas públicas.

Parágrafo único. Nos registros contábeis, os entes da Federação deverão observar os seguintes aspectos:

I - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;

II - reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;

III - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;

IV - registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;

V - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura; VI - demais aspectos patrimoniais previstos no MCASP.

O art. 13 da Portaria STN nº 634, assim dispõe, acerca dos prazos de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais:

Art. 13 Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP, definidos no MCASP e de observância obrigatória pelos entes da Federação, terão prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN.

O gradualismo na implantação dos PCP foi considerado imprescindível, pois a adoção “em bloco” de todos os PCP estabelecidos no MCASP segundo as NBC TSP mostrou-se inviável, tendo em vista relatos de experiências dos entes da Federação acerca das dificuldades operacionais e de recursos materiais e humanos. Portanto, ciente dessas dificuldades, a STN delegou a uma Portaria específica os prazos para implantação dos PCP. Esses prazos, sob essa ótica e de acordo com as orientações estratégicas, devem ser fixados em comunhão com o CFC e com os entes da Federação (gestores e órgãos de controle).

Assim, foi editado o presente documento, intitulado Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, com o intuito de estabelecer os prazos para implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na federação brasileira com base na experiência nacional e internacional, de forma que o referido gradualismo siga uma lógica estabelecida com a observação de critérios bem definidos e devidamente contextualizados.

A implantação dos PCP, segundo o contexto apresentado, busca alinhar as estratégias do CFC e da STN, de forma que haja um trabalho conjunto que envolve a revisão das NBC TSP, para que as mesmas sigam no rumo da convergência aos padrões internacionais, cuja principal fonte são as IPSAS editadas pelo IPSASB/IFAC, e do próprio MCASP, que irá observar a base conceitual das NBC TSP após a referida revisão, com foco principal na implantação das normas e não no estabelecimento de conceitos.

Aliado a esta estratégia, o recém implantado **Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi)**, sistema para envio de dados contábeis e fiscais pelos entes da Federação para a STN com vistas à consolidação das contas públicas, será uma importante ferramenta para assegurar a consistência da informação contábil utilizada para elaborar o Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), previsto no art. 51 da LRF. Assim, à medida em que ocorrer a evolução dos trabalhos de revisão das NBC TSP e do MCASP, bem como do atingimento dos prazos finais para implantação dos PCP, serão inseridas equações de validação no Siconfi para assegurar que os procedimentos foram implantados.

Com as ações previstas neste Documento, alinhado às estratégias das instituições envolvidas no processo, será dado um importante passo para que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público não seja apenas um meio de cumprimento de aspectos legais e formais, mas um instrumento de previsão, controle e avaliação crítica das operações realizadas pelas entidades que possam vir a afetar seu patrimônio, como efetivo instrumento de gestão. Almeja-se, ainda, que a contabilidade possibilite o tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos, a comparabilidade entre os entes e a adequada consolidação



das contas públicas, e que instrumentalize de fato o controle interno, externo e social, contribuindo para o exercício da cidadania por meio da transparência.

2 Resultado da Consulta Pública do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

A Consulta Pública relacionada ao Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), encerrada em 30 de junho de 2015, recebeu amplas contribuições dos mais diversos participantes. Participaram entidades de 18 estados da Federação, além do Distrito Federal. Dentre estes, destaca-se a participação de Tribunais de Contas, Controladorias, Secretarias de Fazenda de Estados e Municípios, Órgãos de Representação de Classe, Academia, Prestadores de Serviços, Empresas de Desenvolvimento de Sistemas e Consultorias Contábeis. Também foram registradas contribuições individuais acerca de pontos específicos do Plano de Implantação.

A maior parte das respostas (72%) manifestou-se estar de acordo com a divisão proposta dos procedimentos patrimoniais. Com relação aos prazos, houve concordância por parte bastante significativa (52%) dos participantes.

Com relação às contribuições, a maior parte das respostas recebidas tratou apenas da revisão dos prazos propostos na minuta. Houve também propostas de ajustes pontuais no texto, como na redação de determinados pontos, bem como a inclusão de novos itens ou a revisão de alguns pontos já existentes. Parte significativa dessas propostas foi incorporada a esta versão final do PIPCP.

Deste modo, dentre os principais ajustes realizados destacam-se a adequação do texto sobre a contextualização dos critérios para definição dos prazos, o ajuste dos quadros dos prazos para tornar mais clara a estratégia adotada pela STN junto à Federação e o tratamento diferenciado aos municípios com menos de 50 mil habitantes.

Adicionalmente, destaca-se a participação ativa do Tribunal de Contas da União na revisão dos itens e dos prazos apresentados, particularmente daqueles referentes à União. Toda a estratégia relacionada à Federação também foi analisada pelo Tribunal, dada a responsabilidade de consolidação de contas da Federação ficar a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional.

Assim, a iniciativa da Consulta Pública dos PIPCP soma-se a outros esforços da Secretaria do Tesouro Nacional, como os Grupos Técnicos de Procedimentos Contábeis e a Semana Contábil e Fiscal de Estados e Municípios, no sentido de fazer com que a construção do arcabouço contábil patrimonial ocorra de modo coletivo e participativo. Deste modo, reforçase a parceria com a Federação em favor do aprimoramento da qualidade da informação contábil do setor público Brasileiro.

3 Descrição dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Respectivos Prazos

Nesta Seção são descritos os Procedimentos Contábeis Patrimoniais baseados no rol estabelecido pela Portaria STN nº 634/2013 acompanhados das principais referências normativas e, em seguida, são exemplificadas, de forma resumida, as ações necessárias para a implantação de cada procedimento de maneira não exaustiva, e, finalmente, o calendário a ser observado por parte da STN na estratégia de revisão do MCASP.

Recomenda-se que cada ente da Federação estabeleça sua própria linha de ação detalhada em relação aos prazos aqui estabelecidos, de forma que, adaptando-se às suas respectivas peculiaridades, se consiga implantar os requisitos necessários para cada procedimento ao final do período de transição.

Destaca-se que os procedimentos contábeis patrimoniais são válidos a partir da publicação do MCASP. Os prazos-limite definidos neste documento foram definidos com vistas à validação de dados pelo Siconfi para a consolidação das contas públicas. Deste modo, **os prazos ora definidos não implicam prorrogação da aplicabilidade dos procedimentos apresentados no Manual.**

Os prazos não impedem que cada ente da Federação implante determinado procedimento antes da data estabelecida e também não restringem a atuação dos órgãos de controle, que podem exigir prazos mais exíguos com vistas a auditorias dos procedimentos contábeis patrimoniais.



Destaca-se que **sempre que houver intersecção entre os prazos definidos para assuntos tratados neste Plano de Implantação com prazos determinados para a implantação de outras partes do MCASP (ex.: Procedimentos Contábeis Específicos, Procedimentos Contábeis Orçamentários, etc.), prevalecem os prazos definidos neste documento.**

3.1 Variações Patrimoniais Aumentativas Decorrentes de Créditos a Receber

3.1.1 Referências Normativas (NBC TSP, IPSAS e MCASP)

Os créditos tributários por competência e as demais transações sem contraprestação (transferências e multas) encontram-se disciplinados na IPSAS 23 – Receita de Transações sem Contraprestação: Impostos e Transferências (*Revenue from Non-exchange Transactions – Taxes and Transfers*). Os demais créditos encontram-se, principalmente, na IPSAS 9 – Receita de Transações com Contraprestação (*Revenue from Exchange Transactions*).

Quanto às NBC TSP, não há uma norma específica que trate do assunto, embora tragam algumas regras acerca do registro de créditos de entidades do setor público na NBC T 16.10 e dos registros de ativos e passivos (NBC T 16.2 e 16.6).

O MCASP 6ª edição possui um capítulo específico para tratar do assunto: o capítulo 8 da Parte II (Procedimentos Contábeis Patrimoniais), cujo título é “Transações sem Contraprestação”. Além disso, o MCASP 6ª edição apresenta, nos capítulos 3 e 4, regras para mensuração de variações patrimoniais e de ativos e passivos.

PCP	NBC TSP (em 2015)	MCASP 6ª edição	IPSAS (em 2015)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das Variações Patrimoniais Aumentativas decorrentes de créditos a receber.	NBC T ¹ 16.10, 16.2 e 16.6	Capítulo 3,4 e 8 da Parte II (PCP) e Capítulo 5 da Parte III (PCE)	IPSAS 9 e 23

(1) A NBC T 16.10 não trata especificamente do assunto. Limita-se a estabelecer regras gerais para créditos de entidades do setor público. As NBC T 16.2 e 16.6 contêm definições de ativos e passivos.

3.1.2 Resumo das ações necessárias para a implantação

Incluem-se no rol de variações patrimoniais aumentativas decorrentes de créditos a receber: **os créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições; créditos previdenciários; demais créditos a receber; créditos de dívida ativa, tributária e não tributária, e os respectivos ajustes para perdas.**

Determinadas receitas dos entes da Federação cujo fato gerador coincide com a arrecadação, sendo registradas por regime de caixa, não são incluídas nos prazos definidos neste tópico.

Para o registro integral e tempestivo das variações patrimoniais oriundas de créditos tributários, bem como de outras receitas sem contraprestação e de contribuições por competência, segundo as normas vigentes, é necessário que haja integração entre o sistema de arrecadação e o sistema contábil, de forma que, quando da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal relativa ao imposto (ou fato gerador da multa relativa ao imposto ou da contribuição) o registro seja efetuado simultaneamente. Recomenda-se, também, a implantação de Nota Fiscal eletrônica, quando for possível, devido à maior facilidade de integração e registro tempestivo dos créditos tributários de impostos por competência.

Com relação à repartição de receitas, é necessário que os sistemas de informação utilizados pelos entes recebedores sejam integrados com os dos entes transferidores. Deste modo, quando do registro da obrigação de repartição de receitas pelo ente transferidor, o ente recebedor deverá registrar o crédito a receber. Inexistindo integração entre os sistemas, deve-se procurar implementar uma sistemática de troca de informações entre os entes da Federação, com o intuito de garantir a tempestividade do registro contábil.

Mais detalhes acerca do registro da receita tributária por competência são apresentados na Instrução de Procedimentos Contábeis nº 2, ou **IPC 02 - Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência**. As IPC são documentos orientadores de observância facultativa pelos entes da Federação e são resultado da experiência dos próprios entes acerca de vários procedimentos contábeis.



A Dívida Ativa tributária, bem como a não-tributária, as quais se originam do não pagamento do crédito tributário ou não (de impostos ou das demais espécies tributárias e demais créditos) à época do vencimento e após apuração de liquidez e certeza pelo órgão competente, deve manter relação com os registros do crédito tributário e não-tributário por competência. No entanto, a Dívida Ativa **encontra-se disciplinada em capítulo específico da Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos (PCE) do MCASP, cujo prazo para implantação iniciou-se a partir do exercício de 2015 conforme a 6ª edição do MCASP (Art. 1º da Portaria STN nº 261, de 13 de maio de 2014).**

3.1.3 Estratégia de Implantação e Prazos

Reconhece-se que a implantação do registro por competência dos créditos tributários, contribuições e repartição de receitas tem complexidade distinta da implantação do registro contábil dos demais créditos. Em geral, tal complexidade guarda relação com o fato de ser difícil detectar em qual momento o crédito tributário cumpre os requisitos para defini-lo como um crédito a receber, como, por exemplo, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, uma vez que o sujeito passivo apura e paga o tributo, independentemente de qualquer ação do Poder Público.

Os demais créditos correspondem a todos os ativos não relacionados a tributos, contribuições ou repartição de receitas. Em geral, sua contabilização guarda relação direta com o reconhecimento do crédito a receber, sendo de menor complexidade quando comparada ao registro dos créditos tributários, de contribuição e de repartição de receitas.

Em vista do exposto, optou-se por fixar, primeiramente, os prazos para implantação dos demais créditos e depois daqueles oriundos de tributos, contribuições e repartição de receitas.

É necessário ter-se em mente que o ente da Federação deve avaliar e mensurar possíveis perdas na arrecadação de tributos e multas. Não se trata das perdas dos créditos inscritos em Dívida Ativa e sim de perdas decorrentes de frustração na arrecadação **antes** de ocorrer a devida apuração de liquidez e certeza do débito pelo órgão competente e a consequente inscrição em Dívida Ativa.

Assim, foram estabelecidos os prazos para implantação dos procedimentos patrimoniais estabelecidos neste tópico, **os quais deverão ser obrigatoriamente seguidos pelos entes da Federação conforme quadro a seguir.**

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade e dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	União ⁽¹⁾	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
	DF e Estados	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	União	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
	DF e Estados	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)



				de 2020)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	União	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
	DF e Estados	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas (2)	União	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
	DF e Estados	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)

(1) Sem prejuízo das recomendações e determinações já emitidas pelo Tribunal de Contas da União, inclusive por meio dos relatórios sobre as contas de governo (a exemplo dos acórdãos nº 1306/2010 – TCU – Plenário; nº 1406/2011 – TCU – Plenário; nº 1204/2012 – TCU – Plenário; e do relatório prévio das contas de governo de 2014).

(2) Conforme Portaria STN nº 261, de 13 de maio de 2014 (trata-se de um procedimento contábil específico – PCE constante da Parte III do MCASP 6ª edição).

3.2 Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes

3.2.1 Referências Normativas (NBC)

As regras acerca do reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões, ativos contingentes e passivos contingentes encontram-se disciplinadas na IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (*Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets*).

Quanto às NBC TSP, não há uma norma específica que trate do assunto, embora tragam algumas regras acerca do registro de créditos de entidades do setor público na NBC T 16.10 e dos registros de ativos e passivos (NBC T 16.2 e 16.6).

O MCASP 6ª edição possui um capítulo específico para tratar do assunto: o capítulo 9 da Parte II (Procedimentos Contábeis Patrimoniais), cujo título é “Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes”.

PCP	NBC TSP (em 2015)	MCASP 6ª edição	IPSAS (em 2015)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões,	NBC T ¹ 16.10,	Capítulo 9 da	IPSAS 19



ativos contingentes e passivos contingentes.

16.2 e 16.6

Parte II (PCP)

(¹)A NBC T 16.10 não trata especificamente do assunto. Limita-se a estabelecer regras gerais para créditos de entidades do setor público. As NBC T 16.2 e 16.6 contêm definições de ativos e passivos.

3.2.2 Resumo das ações necessárias para a implantação

Provisões são obrigações presentes, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços, **e que possuem prazo ou valor incerto.**

Para o registro tempestivo de provisões em entidades do setor público, é necessário que haja integração entre os sistemas de informação responsáveis pelos registros de atos e fatos que possam ter reflexos na contabilidade, ou pelo menos haja suporte documental como amparo ao registro contábil.

Ativos e passivos contingentes, por sua vez, são ativos e passivos que derivam de eventos passados e cuja existência apenas será confirmada mediante a ocorrência ou não de uma condição, não completamente sobre o controle da entidade. No PCASP são registrados em contas de controle de atos potenciais e detalhados em Notas Explicativas. Quando da confirmação da condição, são materializados nos ativos e passivos patrimoniais e executados nas contas de controle.

Destaca-se que as provisões para repartição de receitas são abordadas no item “Variações Patrimoniais Aumentativas Decorrentes de Créditos a Receber”, não sendo objeto deste tópico.

3.2.3 Prazos

Foram estabelecidos os prazos para implantação dos procedimentos patrimoniais estabelecidos neste tópico, os quais deverão ser obrigatoriamente seguidos pelos entes da Federação conforme quadro a seguir.

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade e dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência (¹)	União(²)	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
	DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
	Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	União(²)	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
	DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
	Municípios com	31/12/2020	01/01/2021	2022



	até 50 mil habitantes		(Dados de 2021)
--	-----------------------	--	-----------------

(1) As provisões incluem, dentre outras, as decorrentes de demandas judiciais trabalhistas e cíveis, bem como as provisões de repartição tributária.

(2) As provisões e evidenciação de passivos contingentes para demandas judiciais são de aplicabilidade imediata tendo em vista recomendação prévia nas Contas de Governo de 2014, assim como a publicação da Portaria AGU nº 40, de 10/2/2015, que estabelece os critérios de análise das demandas judiciais, possibilitando a separação entre as provisões e contingências.

3.3 Bens Móveis e Imóveis e Respectiva Depreciação, Amortização ou Exaustão

3.3.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)

As regras relativas aos registros decorrentes de reconhecimento, mensuração e evidenciação de bens móveis e imóveis e da respectiva depreciação, amortização ou exaustão encontram-se disciplinadas na IPSAS 17 – Propriedade, Instalações e Equipamentos (*Property, Plant and Equipment*).

Quanto às NBC TSP, não há uma norma específica que trate do registro de bens móveis e imóveis, embora tragam algumas regras acerca do registro de ativos de entidades do setor público na NBC T 16.10 e dos registros de ativos e passivos (NBC T 16.2 e 16.6). Quanto à depreciação, amortização e exaustão, há uma norma específica, a NBC T 16.9.

O MCASP 6ª edição possui um capítulo específico para tratar dos assuntos deste tópico: o capítulo 5 intitulado “Ativo Imobilizado” e o capítulo 7 intitulado “Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão”, ambos da Parte II (Procedimentos Contábeis Patrimoniais).

PCP	NBC TSP (em 2015)	MCASP 6ª edição	IPSAS (em 2015)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de bens móveis e imóveis e da respectiva depreciação, amortização ou exaustão.	NBC T ¹ 16.10, 16.2, 16.6 e 16.9	Capítulos 5 e 7 da Parte II (PCP)	IPSAS 17

(¹) A NBC T 16.10 não trata especificamente do assunto. Limita-se a estabelecer regras gerais para ativos de entidades do setor público. As NBC T 16.2 e 16.6 contêm definições de ativos e passivos. A NBC T 16.9 trata especificamente de depreciação, amortização e exaustão.

3.3.2 Resumo das ações necessárias para a implantação

Os procedimentos relacionados ao ativo imobilizado guardam relação com a integração entre os sistemas de gestão patrimonial e o sistema contábil. Na impossibilidade desta integração, é necessário que o registro contábil possua suporte documental.

No procedimento de implantação dos registros contábeis do ativo imobilizado, devem ser destacadas em notas explicativas a política contábil de depreciação e exaustão, de reavaliação e de ajuste ao valor recuperável. Ademais, quando da existência de políticas contábeis distintas para os bens legado do imobilizado, estas deverão ser evidenciadas em notas explicativas.

É importante destacar que os procedimentos de registro contábil não devem ser confundidos com a responsabilização pelo controle patrimonial. Faz-se necessária a segregação de funções dos responsáveis pelo registro contábil da informação e do controle e gestão patrimonial. A conciliação patrimonial, entre o sistema de patrimônio e o sistema contábil, deve ser realizada periodicamente (recomenda-se, pelo menos, uma vez ao mês).

3.3.3 Prazos

Foram estabelecidos os prazos para implantação dos procedimentos patrimoniais estabelecidos neste tópico, **os quais deverão ser obrigatoriamente seguidos pelos entes da Federação conforme quadro a seguir.**

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade e dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
7. Reconhecimento,	União (¹)	Imediato	Imediato	2017 (Dados de



				2016) ⁽²⁾
mensuração e evidênciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
8. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	União	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
	DF e Estados	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
	Municípios <u>acima</u> de 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2023	01/01/2024	2025 (Dados de 2024)
9. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	União	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
	DF e Estados	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
	Municípios <u>acima</u> de 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2023	01/01/2024	2025 (Dados de 2024)

(1) A União já implementou as rotinas deste item.

(2) A verificação das rotinas já é observada pelo Siafi.

3.4 Obrigações por Competência

3.4.1 Referências Normativas (NBC TSP, IPSAS E MCASP)

As obrigações por competência não se encontram disciplinadas em apenas uma IPSAS, embora sejam apresentadas regras acerca do registro de obrigações em diversas IPSAS, tais como a IPSAS 5 – Encargos de Empréstimos (*Borrowing Costs*), a IPSAS 25 – Benefícios de Empregados (*Employee Benefits*) ou a IPSAS 32 – Contratos de Concessão de Serviços (*Service Concession Arrangements*).

Quanto às NBC TSP, não há uma norma específica que trate do assunto, embora tragam algumas regras acerca do registro de obrigações de entidades do setor público nas NBC T 16.2, 16.6 e 16.10.

O MCASP 6ª edição não possui um capítulo específico para tratar de todas as obrigações por competência: os capítulos 2, 3 e 4 da Parte II (Procedimentos Contábeis Patrimoniais) tratam de aspectos gerais de reconhecimento e mensuração de ativos e passivos e variações patrimoniais aumentativas e diminutivas.

Os capítulos 2, 3, 6 e 7 da Parte III (Procedimentos Contábeis Específicos) tratam, respectivamente, de Parcerias Público-Privadas (PPP), Operações de Créditos, Precatórios em Regime Especial e Consórcios Públicos, e guardam relação com os passivos decorrentes dessas transações.

Com vistas às validações efetuadas pelo Siconfi, para situações em que há intersecção entre os assuntos relacionados aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais com aqueles relacionados aos Procedimentos Contábeis Específicos, prevalecem os prazos dispostos neste documento. Deste modo, a título de exemplo, para o reconhecimento, mensuração e evidênciação de obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos ou dívidas, o prazo a ser observado é o disposto neste plano de implantação, mesmo que, por se tratar de um Procedimento Contábil Específico (Operações de Crédito), já devesse estar implantado a partir do exercício de 2015. Assim, **a regra geral é que, para fins de validação do Siconfi, o prazo específico apresentado neste plano de implantação prevalece sobre o prazo geral apresentado para cada uma das partes do MCASP.**



PCP	NBC TSP (em 2015)	MCASP 6ª edição	IPSAS (em 2015)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de obrigações e provisões por competência (não se aplica a passivos contingentes)	NBC T ¹ 16.10, 16.2 e 16.6	Capítulos 2, 3 e 4 da Parte II (PCP) ² e Capítulos 2, 3, 6 e 7 da Parte III (PCE) ³ .	IPSAS ⁴ 5, 25 e 32

(¹) A NBC T 16.10 não trata especificamente do assunto. Limita-se a estabelecer regras gerais para obrigações de entidades do setor público. As NBC T 16.2 e 16.6 contêm definições de ativos e passivos.

(²) O MCASP não possui um capítulo específico para tratar do assunto: os capítulos 2, 3 e 4 da Parte II (Procedimentos Contábeis Patrimoniais) tratam de aspectos gerais de reconhecimento e mensuração de ativos e passivos e de variações patrimoniais.

(³) Conforme Portaria STN nº 261, de 13 de maio de 2014 (tratam-se de procedimentos contábeis específicos – PCE, constante da Parte III do MCASP 6ª edição).

(⁴) As IPSAS não apresentam todas as obrigações em uma só norma. Possui normas específicas para definição de passivos, além das IPSAS 5, 25 e 32.

3.4.2 Resumo das ações necessárias para a implantação

Para efeitos dos prazos constantes deste Documento, incluem-se no rol de obrigações por competência as obrigações das entidades do setor público, exceto passivos contingentes.

Para o registro tempestivo de obrigações por competência, é necessário a integração entre os sistemas de informação responsáveis pelos registros dos fenômenos que possam ter reflexos no passivo da entidade, ou pelo menos que o registro contábil tenha suporte documental. Deste modo, integrações com sistemas de contas a pagar e a receber, de controle de pessoal (férias, 13º salário, etc.), dos regimes de previdência, de controle de passivos decorrentes das dívidas, e de parcerias público-privadas, dentre outros, são determinantes para o registro tempestivo dos passivos patrimoniais.

3.4.3 Prazos

Foram estabelecidos os prazos para implantação dos procedimentos patrimoniais estabelecidos neste tópico, **os quais deverão ser obrigatoriamente seguidos pelos entes da Federação conforme quadro a seguir.**

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	União	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
	DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
	Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	União	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
	DF e Estados	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)



	Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	União ⁽¹⁾	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
	DF e Estados ⁽²⁾	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes ⁽²⁾	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes ⁽²⁾	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	União	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
	DF e Estados	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	União	A ser definido em ato normativo específico.		
	DF e Estados			
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes			
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes			

⁽¹⁾ No caso da União, inclui o registro do passivo atuarial dos militares das Forças Armadas; militares do Distrito Federal (DF), antigo Distrito Federal (RJ) e ex-territórios, bem como demais obrigações atuariais de estados e municípios assumidas pela União.

⁽²⁾ No caso de estados, DF e municípios, segue o disposto na Portaria MPAS nº 916/2003 e alterações, resultando na atual Portaria MPS nº 509/2013. Destaca-se também que a Portaria MPS 403/2008, que estabelece os parâmetros para as avaliações e reavaliações atuariais, dentre outros, expressamente, estipula a obrigatoriedade deste registro, conforme seu art. 17:

“Art. 17. As avaliações e reavaliações atuariais indicarão o valor presente dos compromissos futuros do plano de benefícios do RPPS, suas necessidades de custeio e o resultado atuarial.

§ 1º O passivo atuarial do RPPS é representado pelas reservas matemáticas previdenciárias que correspondem aos compromissos líquidos do plano de benefícios.

§ 2º Na hipótese do RPPS constituir fundo previdencial para oscilação de risco este deverá compor o passivo atuarial.

§ 3º As reservas matemáticas previdenciárias serão registradas no Passivo Exigível a Longo Prazo, no grupo de contas denominado Provisões Matemáticas Previdenciárias, observado o detalhamento estabelecido no Plano de Contas aplicável aos RPPS. (destaque nosso)”

3.5 Ativo Intangível e sua Respectiva Amortização

3.5.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)

As regras relativas aos registros decorrentes de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos intangíveis, bem como de sua amortização, encontram-se disciplinadas na IPSAS 31 – Ativo Intangível (*Intangible Assets*).

Quanto às NBC TSP, não há uma norma específica que trate do registro do ativo intangível, embora as NBC T 16.2, 16.9 e 16.10 estabeleçam algumas regras referentes ao seu registro e respectiva amortização.



O MCASP 6ª edição possui um capítulo específico para tratar dos assuntos deste tópico: o capítulo 6 intitulado “Ativo Intangível” e o capítulo 7 intitulado “Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão”, ambos da Parte II (Procedimentos Contábeis Patrimoniais).

PCP	NBC TSP (em 2015)	MCASP 6ª edição	IPSAS (em 2015)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo intangível e da respectiva amortização e reavaliação.	NBC T ¹ 16.2, 16.9 e 16.10	Capítulos 6 e 7 da Parte II (PCP)	IPSAS 31

(1) As NBC T 16.2 e 16.10 não tratam especificamente do assunto. Limitam-se a estabelecer regras gerais para registro de ativos e passivos. A NBC T 16.9 trata especificamente de depreciação, amortização e exaustão.

3.5.2 Resumo das ações necessárias para a implantação

A exemplo do registro dos ativos imobilizados, os procedimentos relacionados ao ativo intangível guardam relação com a integração entre os sistemas de gestão patrimonial e o sistema contábil. Na impossibilidade desta integração, é necessário que o registro contábil possua suporte documental.

No procedimento de implantação dos registros contábeis do ativo intangível, devem ser destacadas em notas explicativas a política contábil de amortização, de reavaliação e de redução ao valor recuperável.

É importante destacar que os procedimentos de registro contábil não devem ser confundidos com a responsabilização pelo controle patrimonial. Faz-se necessária a segregação de funções dos responsáveis pelo registro contábil da informação e do controle e gestão patrimonial.

3.5.3 Prazos

Foram estabelecidos os prazos para implantação dos procedimentos patrimoniais estabelecidos neste tópico, **os quais deverão ser obrigatoriamente seguidos pelos entes da Federação conforme quadro a seguir.**

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade e dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	União	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
	DF e Estados	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	União	A ser definido em ato normativo específico.		
	DF e Estados			
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes			
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes			

3.6 Investimentos Permanentes

3.6.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)



As regras relativas aos registros decorrentes de reconhecimento, mensuração e evidenciação de investimentos permanentes encontram-se disciplinadas nas IPSAS 34 – Demonstrações Financeiras em Separado (*Separate Financial Statements*), IPSAS 35 –

Demonstrações Financeiras Consolidadas (*Consolidated Financial Statements*), IPSAS 36 – Investimentos em Coligadas e Negócios de Riscos Conjuntos (*Investments in Associates and Joint Ventures*), IPSAS 37 – Operações Conjuntas (*Joint Arrangements*) e IPSAS 38 – Evidenciação de Participações em Outras Entidades (*Disclosure of Interests in Other Entities*).

Quanto às NBC TSP, não há uma norma específica que trate do registro de investimentos permanentes, embora a NBC T 16.2 traga algumas regras acerca dos registros de ativos e passivos no setor público, a 16.7 acerca da consolidação de investimentos permanentes e a 16.10 acerca de sua avaliação e mensuração.

O MCASP 6ª edição não possui um capítulo específico para tratar de investimentos permanentes. Contudo, o tópico 4.3.4 – “Investimentos Permanentes”, do capítulo 4 - “Mensuração de Ativos e Passivos”, da Parte II (Procedimentos Contábeis Patrimoniais) da 6ª edição do MCASP aborda o assunto em questão.

PCP	NBC TSP (em 2015)	MCASP 6ª edição	IPSAS (em 2015)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de investimentos permanentes	NBC T ¹ 16.2, 16.7 e 16.10	Tópico 4.3.4 do Capítulo 4 Parte II (PCP)	IPSAS 34, 35, 36, 37 e 38

(¹) A NBC T 16.10 não trata especificamente do assunto. Limita-se a estabelecer regras gerais para ativos e passivos de entidades do setor público. As NBC T 16.2 e 16.6 contêm definições de ativos e passivos. A NBC T 16.9 trata especificamente de depreciação, amortização e exaustão.

3.6.2 Resumo das ações necessárias para a implantação

Para a implantação dos procedimentos relativos ao registro dos investimentos permanentes em empresas estatais, é necessário que haja integração entre os sistemas contábeis das estatais e do sistema contábil do Poder Público controlador, ou, pelo menos, haja uma sistemática de troca de informações tempestivas entre a entidade do setor público e a empresa controlada, de forma a refletir nos registros, quaisquer alterações no patrimônio desta última.

Quanto aos demais investimentos permanentes, é necessário que quaisquer registros tenham o devido suporte documental.

3.6.3 Prazos

Foram estabelecidos os prazos para implantação dos procedimentos patrimoniais estabelecidos neste tópico, **os quais deverão ser obrigatoriamente seguidos pelos entes da Federação conforme quadro a seguir.**

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade e dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	União	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
	DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
	Municípios com	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados

até 50 mil
habitantes

de 2021)

3.7 Estoques

3.7.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)

As regras relativas aos registros decorrentes de reconhecimento, mensuração e evidenciação de estoques concentram-se sobretudo na IPSAS 12 – Estoques (*Inventories*). Há, também, exceções, detalhadas em diversas IPSAS específicas, como o estoque de ativos biológicos relacionado à atividade agrícola, detalhado na IPSAS 27 (*Agriculture*). Estes casos serão tratados conforme o calendário aplicado a estas normas específicas.

Quanto às NBC TSP, a norma relacionada à contabilização de estoques é a NBC T 16.10 – “Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público”.

O MCASP 6ª edição apresenta um capítulo específico relacionado ao tratamento de estoques, no item 4.3.3 – Estoques, presente na Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais.

Deste modo, as normas que disciplinam o assunto são:

PCP	NBC TSP (em 2015)	MCASP 6ª edição	IPSAS (em 2015)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de investimentos permanentes.	NBC T 16.10	Tópico 4.3.3 do Capítulo 4 Parte II (PCP)	IPSAS 12 ¹

(¹) A IPSAS 12 apresenta uma série de exceções referentes à contabilização dos estoques. Nestes casos, a abordagem contábil ao elemento patrimonial em questão observará o prazo aplicado à IPSAS a ele relacionada.

3.7.2 Resumo das ações necessárias para implantação

Para a implantação dos procedimentos relativos ao registro dos estoques, é recomendado que haja integração entre o sistema contábil do Ente Público e os sistemas de controle físico de seus estoques. Deste modo, o reflexo da movimentação física dos estoques será refletido tempestivamente na contabilidade.

Para os entes que não possuem integração entre o sistema contábil e os sistemas de controle físico dos estoques, recomenda-se que sejam realizados ajustes operacionais nos procedimentos de controle de estoques. Deste modo, deve-se garantir que os controles físicos estejam sempre conciliados com os controles contábeis.

3.7.3 Prazos

Foram estabelecidos os prazos para implantação dos procedimentos patrimoniais estabelecidos neste tópico, **os quais deverão ser obrigatoriamente seguidos pelos entes da Federação conforme quadro a seguir.**

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade e dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	União	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
	DF e Estados	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)



	Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
--	--------------------------------------	------------	------------	----------------------

3.8 Demais Aspectos Referentes aos Procedimentos Patrimoniais Estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP

3.8.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)

Algumas IPSAS relacionadas aos procedimentos patrimoniais não foram tratadas nos prazos definidos nos tópicos anteriores. Conforme as IPSAS vigentes em 05/2015, são elas: IPSAS 11 – “Contratos de Construção” (*Construction Contracts*), IPSAS 13 – “Operações de Arrendamento Mercantil” (*Leases*), IPSAS 27 – “Agricultura” (*Agriculture*), IPSAS 28 – “Instrumentos Financeiros: Apresentação” (*Financial Instruments: Presentation*), IPSAS 29 – “Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração” (*Financial Instruments: Recognition and Measurement*) e IPSAS 30 – “Instrumentos Financeiros: Evidenciação” (*Financial Instruments: Disclosures*). Além dessas, podem vir a ser editadas novas normas sobre outros assuntos durante o prazo para implantação dos procedimentos deste Plano.

Quanto às NBC TSP e MCASP 6ª edição, apenas alguns aspectos de aplicação geral têm impacto na contabilização dos tópicos patrimoniais não tratados nos itens anteriores.

PCP	NBC TSP (em 2015)	MCASP 6ª edição	IPSAS (em 2015)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	N/A	N/A	IPSAS 11, 13, 17, 27, 28, 29 e 30.

3.8.2 Prazos

Para estes demais procedimentos e para as futuras normas nacionais e internacionais editadas referentes a procedimentos patrimoniais não tratados anteriormente, **os prazos serão oportunamente informados e regulamentados por meio da atualização deste anexo**, mediante Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional.

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade e dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	União	A ser definido em ato normativo específico.		
	DF e Estados			
	Municípios com mais de 50 mil habitantes			
	Municípios com até 50 mil habitantes			

3.9 Resumo dos Prazos Definidos Neste Tópico

A seguir, apresenta-se um Quadro Resumo com todos os prazos de obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de) apresentados neste Documento ordenados **segundo procedimentos patrimoniais**.

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	União	DF e Estados	Municípios com mais de 50 mil habitantes	Municípios com até 50 mil habitantes



1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	01/01/2017	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	01/01/2018	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2019	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019



12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	Imediato	01/01/2016	01/01/2016	01/01/2016
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.			
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.			
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	01/01/2019	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.			

A seguir, apresenta-se um Quadro Resumo com todos os prazos apresentados neste tópico do presente Documento ordenados segundo **a ordem cronológica para União**.

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)



11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.		
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.		
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.		



A Seguir, apresenta-se um Quadro Resumo com todos os prazos apresentados neste tópico do presente Documento ordenados segundo **a ordem cronológica para o Distrito Federal e os Estados**

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	31/12/2020	01/01/2021	2022



			(Dados de 2011)
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.		
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.		
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.		

A Seguir, apresenta-se um Quadro Resumo com todos os prazos apresentados neste tópico do presente Documento ordenados segundo a ordem cronológica para os **Municípios com mais de 50 mil habitantes**.

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)



17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.		
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.		
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.		

A Seguir, apresenta-se um Quadro Resumo com todos os prazos apresentados neste tópico do presente Documento ordenados segundo a **ordem cronológica para os Municípios com até 50 mil habitantes**.

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)



11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	31/12/2023	01/01/2024	2025 (Dados de 2024)
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	31/12/2023	01/01/2024	2025 (Dados de 2024)
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.		
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.		
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.		

4 Plano de Ação Normativa e Operacional da STN

LEGENDA			
Código	Ação	Metodologia	Produto/Resultado
A	Análise das NBC TSP e das IPSAS vigentes.	A STN realiza um estudo das NBC TSP relacionadas ou, na ausência das mesmas, a análise	Elaboração de Documento de Consulta Pública acerca da minuta



		das IPSAS correspondentes e faz uma avaliação sob o ponto de vista da implantação.	de novo texto do MCASP adaptado à NBC TSP ou às IPSAS.
B	Consulta Pública acerca da minuta de novo texto do MCASP.	A STN disponibiliza o Documento de Consulta Pública, recolhe e analisa as contribuições apresentadas.	Revisão da Minuta de texto do MCASP com base nas contribuições colhidas, ajuste e fechamento das alterações do MCASP no GTCON.
C: C7, C8 e C9	Publicação de nova edição do MCASP (o algarismo identifica a edição)	Incorporar as alterações no MCASP	Alterações do MCASP concluídas e MCASP publicado com vigência a partir do exercício seguinte.
D*	Incorporação de regras de validação (equações) no SICONFI por parte da STN para validação (aplicável à União, somente).	Revisar a taxonomia do Siconfi de maneira a incorporar novas validações que verifiquem se o PCP foi devidamente implantado (aplicável à União, somente).	Publicação da Portaria do Siconfi, informando as equações que serão objeto de validação no exercício seguinte referente ao PCP (aplicável à União, somente).
D	Incorporação de regras de validação (equações) no SICONFI por parte da STN para validação (estados, DF e municípios).	Revisar a taxonomia do Siconfi de maneira a incorporar novas validações que verifiquem se o PCP foi devidamente implantado (estados, DF e municípios).	Publicação da Portaria do Siconfi, informando as equações que serão objeto de validação no exercício seguinte referente ao PCP (estados, DF e municípios).
E	Entrega das Contas Anuais ou Matriz de Saldos Contábeis (MSC) com a validação dos PCP segundo o texto vigente do MCASP e prazos definidos (União).	Verificação da efetiva implantação do PCP por meio de validação no Siconfi quando da entrega das contas anuais e/ou Matriz de Saldos Contábeis (MSC).	Consolidação das Contas Públicas considerando o PCP implantado.
F	Entrega das Contas Anuais ou Matriz de Saldos Contábeis (MSC) com a validação dos PCP segundo o texto vigente do MCASP e prazos definidos (DF e Estados).	Verificação da efetiva implantação do PCP por meio de validação no Siconfi quando da entrega das contas anuais e/ou Matriz de Saldos Contábeis (MSC).	Consolidação das Contas Públicas considerando o PCP implantado.

Neste tópico é explorada a estratégia a ser observada pela STN no que se refere à revisão do MCASP segundo as NBC TSP ou segundo as normas internacionais. Para a normatização e implantação dos procedimentos para os estados, DF e para os municípios e, também, para a consolidação nacional e por esfera de Governo, será observada uma agenda de revisão normativa estabelecida, **de forma indicativa**, neste tópico. Os prazos estabelecidos para a União foram definidos em razão de algumas peculiaridades do ente e em razão de determinações já exaradas pelo Tribunal de Contas da União. Assim, alguns procedimentos da União são de aplicabilidade imediata e segundo a edição do MCASP vigente, não cabendo, neste caso, um prévio trabalho de revisão normativa.

Deve-se ter em mente que, na ausência de revisão da NBC TSP ou do MCASP sobre determinado procedimento, **prevalecem as regras constantes do texto vigente das NBC TSP e do MCASP**, de forma que não é necessário aguardar o processo de revisão normativa constante deste tópico para realizar ações referentes à implantação dos procedimentos, sendo o processo de revisão das normas apenas indicativo. **Dessa forma, a observância dos prazos descritos neste Documento independe de qualquer revisão ou alteração das normas vigentes para que tenham validade.**

O Quadro na página a seguir detalha o desenvolvimento das normas segundo o calendário anual, dividido por trimestres (1º, 2º, 3º e 4º trimestres), segundo a legenda abaixo:

G	Entrega das Contas Anuais ou Matriz de Saldos Contábeis (MSC) com a validação dos PCP segundo o texto vigente do MCASP e prazos definidos (Municípios com mais de 50 mil habitantes).	Verificação da efetiva implantação do PCP por meio de validação no Siconfi quando da entrega das contas anuais e/ou Matriz de Saldos Contábeis (MSC).	Consolidação das Contas Públicas considerando o PCP implantado.
H	Entrega das Contas Anuais ou Matriz de Saldos Contábeis (MSC) com a validação dos PCP segundo o texto vigente do MCASP e prazos definidos (Municípios com até 50 mil habitantes).	Verificação da efetiva implantação do PCP por meio de validação no Siconfi quando da entrega das contas anuais e/ou Matriz de Saldos Contábeis (MSC).	Consolidação das Contas Públicas considerando o PCP implantado.



Procedimento Contábil Patrimonial (PCP) segundo o texto vigente das NBC TSP e do MCASP	2015				2016				2017				2018				2019				2020				2021				2022				2023				2024				2025											
	MCASP 6ª ed.				MCASP 6ª ed.				MCASP 7ª ed.				MCASP 7ª ed.				MCASP 8ª ed.				MCASP 8ª ed.				MCASP 9ª ed.																											
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4												
Edição do MCASP vigente:																																																				
1. Reconhecimento, mensuração e evidência dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.									D *	A B	C 8	E																																								
2. Reconhecimento, mensuração e evidência dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.									A B	C 8 *	D	E																																								
3. Reconhecimento, mensuração e evidência dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.					A B	C 7 *	D	E	E D	F		G																																								
4. Reconhecimento, mensuração e evidência da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas											E	F																																								
5. Reconhecimento, mensuração e evidência das provisões por competência											A B	C 8 *																																								
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.											A B	C 8 *																																								
7. Reconhecimento, mensuração e evidência dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)											E	A B 8																																								
8. Reconhecimento, mensuração e evidência dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável																																																				



5 Conclusões e Recomendações

O presente documento destina-se a apresentar os prazos referentes aos procedimentos patrimoniais conforme art. 13 da Portaria STN nº 634, de 2008, e, em razão disso, a breve descrição dos procedimentos, bem como o resumo de ações necessárias para implantação **foram feitos apenas para efeitos de contextualização e exemplificação para efeitos de prazo** e não possuem conteúdo normativo, devendo prevalecer os conceitos e normas previstas nas NBC TSP e no MCASP.

Por ser um documento aprovado por Portaria do Secretário do Tesouro Nacional, qualquer alteração neste documento deverá ser aprovada por meio de norma semelhante, a qual deverá atualizar o anexo.

Recomenda-se que os entes da Federação realizem os seus próprios planos de ação referentes à implantação dos procedimentos contidos neste Documento, de forma que a conclusão da implantação coincida com os prazos finais estabelecidos. Ressalta-se que a inobservância dos prazos aqui contidos poderá ensejar as penalidades previstas no § 1º do art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000, **pois a STN poderá não dar quitação à obrigação definida naquele artigo e o ente da Federação poderá ser impedido de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito.**

Por fim, é necessário observar que a Secretaria do Tesouro Nacional envidará todos os esforços para a consecução dos prazos aqui definidos por meio da oferta de eventos de capacitação denominados “Semana Contábil e Fiscal de Estados e Municípios – SECOFEM”, “Encontro de Gestores Públicos em Contabilidade Aplicada ao Setor Público – EGP/CASP”, “Seminário Brasileiro de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – SBCASP”, além de outros eventos. As Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC também deverão acompanhar o calendário de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais no sentido de fornecer a orientação (de observância facultativa) para a implantação.



NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 07, DE 22 DE SETEMBRO DE 2017

Aprova a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 17 – *Property, Plant, and Equipment*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 07 – ATIVO IMOBILIZADO

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas variações. As principais questões a serem consideradas na contabilização do ativo imobilizado são (a) o reconhecimento dos ativos, (b) a determinação dos seus valores contábeis e (c) os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável a serem reconhecidos em relação a eles.

Alcance

2. **A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência, deve aplicar esta norma na contabilização do ativo imobilizado, exceto:**
 - (a) quando um tratamento contábil diferente foi adotado de acordo com outra NBC TSP; e
 - (b) quanto a itens do patrimônio cultural. No entanto, as exigências de divulgação dos itens 88, 89 e 92 se aplicam a esses itens quando reconhecidos.
3. **Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP Estrutura Conceitual.**
4. (Não convergido).
5. Esta norma se aplica ao ativo imobilizado, incluindo:
 - (a) equipamento militar especializado;
 - (b) ativos de infraestrutura; e
 - (c) ativos de contrato de concessão após o reconhecimento inicial e mensuração de acordo com NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente.
6. Esta norma não se aplica a:
 - (a) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola; ou
 - (b) direitos de exploração mineral e reservas minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis semelhantes.

Contudo, esta norma se aplica aos ativos imobilizados utilizados para desenvolver ou manter os ativos descritos neste item.
7. Outras NBC TSP podem exigir o reconhecimento de item do ativo imobilizado com base em abordagem diferente da utilizada nesta norma. Por exemplo, a NBC TSP 05 exige que a entidade avalie o reconhecimento de item do imobilizado utilizado em contrato de concessão com base no controle do ativo. Porém, em tais casos, outros aspectos do tratamento contábil para esses ativos, incluindo depreciação, são estabelecidos por esta norma.



8. A entidade que utiliza o modelo do custo para propriedades para investimento, conforme a NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento, deve utilizar o modelo do custo previsto nesta norma.

Patrimônio cultural

9. Esta norma não exige que a entidade reconheça o patrimônio cultural que, de outra forma, se enquadraria na definição e nos critérios de reconhecimento de ativo imobilizado. Se a entidade o reconhece, deve aplicar as exigências de divulgação desta norma e pode, mas não é obrigado, aplicar as exigências de mensuração desta norma.
10. Alguns ativos são definidos como “patrimônio cultural” devido a sua relevância cultural, ambiental ou histórica. Exemplos de patrimônio cultural incluem monumentos e edificações, sítios arqueológicos, áreas de conservação, reservas naturais e obras de arte. Certas características, incluindo as seguintes, são geralmente apresentadas por itens do patrimônio cultural (apesar dessas características não serem exclusivas de tais itens):
- (a) seu valor em termos cultural, ambiental, educacional e histórico é improvável de ser totalmente refletido em valor financeiro baseado a preços de mercado;
 - (b) obrigações legais e/ou estatutárias podem impor proibições ou severas restrições à sua alienação por venda;
 - (c) são geralmente insubstituíveis e seus valores podem aumentar ao longo do tempo, mesmo se sua condição física se deteriorar; e
 - (d) pode ser difícil estimar sua vida útil, que, em alguns casos, pode ser de centenas de anos.

Entidades do setor público podem possuir expressivos valores em itens do patrimônio cultural, que foram sendo adquiridos ao longo de muitos anos e por vários meios, incluindo compra, doação, legado e desapropriação. Esses itens são raramente mantidos pela sua capacidade de gerar fluxos de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para utilizá-los em tais propósitos.

11. Alguns itens do patrimônio cultural possuem benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços além de seu valor cultural, por exemplo, um prédio histórico utilizado como escritório. Nesses casos, devem ser reconhecidos e mensurados na mesma base de outros ativos imobilizados. Para outros itens do patrimônio cultural, seu benefício econômico futuro ou potencial de serviços é limitado às suas características culturais, por exemplo, monumentos e ruínas. A existência de benefícios econômicos futuros e potencial de serviços pode afetar a escolha da base de mensuração.
12. Os requerimentos de divulgação descritos nos itens 88 a 94 exigem que as entidades divulguem informações sobre os ativos reconhecidos. Portanto, exige-se que entidades que reconheçam itens do patrimônio cultural divulguem informações a respeito desses, como, por exemplo:
- (a) a base de mensuração utilizada;
 - (b) o método de depreciação utilizado, se houver;
 - (c) o valor contábil bruto;
 - (d) a depreciação acumulada no final do período, se houver; e
 - (e) a conciliação do valor contábil entre o início e o final do período, demonstrando os seus respectivos componentes.

Definições

13. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Valor contábil é o montante pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

Classe de ativo imobilizado significa um agrupamento de ativos de natureza ou função similares nas operações da entidade, que é mostrado como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis.

Valor depreciável é o custo do ativo ou outro montante que substitua seu custo, menos seu valor residual.

Depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de ativo ao longo da sua vida útil.



Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que a entidade espera obter com o uso contínuo do ativo e com a alienação ao final da sua vida útil ou incorrer para a liquidação do passivo.

Perda por redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa é o montante pelo qual o valor contábil do ativo excede seu valor recuperável.

Perda por redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa é o montante pelo qual o valor contábil do ativo excede seu valor recuperável de serviço.

Ativo imobilizado é o item tangível que:

- (a) é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros (exceto se estiver no alcance da NBC TSP 06), ou para fins administrativos; e
- (b) se espera utilizar por mais de um período contábil.

Valor recuperável é o maior valor entre o valor justo (ver NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, item 7.6(b)) do ativo gerador de caixa líquido de despesas de venda e o seu valor em uso.

Valor recuperável de serviço é o maior valor entre o valor justo do ativo não gerador de caixa líquido de despesas de venda e seu valor em uso.

Valor residual do ativo é o montante estimado que a entidade obteria com a alienação do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade, a condição e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil.

Vida útil é:

- (a) o período durante o qual se espera que o ativo esteja disponível para a utilização pela entidade; ou
- (b) o número de unidades de produção ou de unidades similares que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Reconhecimento

- 14. O custo de item do ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e somente se:
 - (a) for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e
 - (b) o custo ou o valor justo do item puder ser mensurado confiavelmente.
- 15 e 16 (Eliminados).
- 17. Itens como peças de reposição, equipamentos sobressalentes e equipamentos de manutenção devem ser reconhecidos de acordo com esta norma, quando atenderem à definição de ativo imobilizado. Caso contrário, devem ser classificados como estoque.
- 18. Esta norma não estabelece qual é a unidade para o reconhecimento, ou seja, aquilo que constitui um item do imobilizado. Assim, é necessário exercer julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como livros de biblioteca, periféricos de computadores e pequenos itens de equipamento, e aplicar o critério ao valor agregado.
- 19. A entidade deve avaliar, segundo esse critério de reconhecimento, todos os custos dos ativos imobilizados no momento em que são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e custos incorridos posteriormente para adicionar, substituir suas partes ou prestar manutenção a ele.
- 20. Equipamentos militares especializados geralmente se enquadram na definição de ativo imobilizado e devem ser reconhecidos como ativo de acordo com esta norma.

Ativo de infraestrutura



21. Alguns ativos são geralmente descritos como ativos de infraestrutura. Mesmo que não exista definição universalmente aceita de ativos de infraestrutura, esses ativos geralmente apresentam algumas ou todas as características a seguir:
- (a) são parte de um sistema ou de uma rede;
 - (b) são especializados por natureza e não possuem usos alternativos;
 - (c) não podem ser removidos; e
 - (d) podem estar sujeitos a restrições na alienação.

Apesar de a posse de ativos de infraestrutura não estar limitada às entidades do setor público, ativos de infraestrutura importantes são frequentemente encontrados nesse setor. Ativos de infraestrutura se encaixam na definição de ativo imobilizado e devem ser contabilizados conforme esta norma. Exemplos desses ativos incluem malhas rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia e redes de comunicação.

Custo inicial

22. Itens do ativo imobilizado podem ser necessários por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tais ativos imobilizados, mesmo que não aumentem diretamente os futuros benefícios econômicos ou potencial de serviços de qualquer item específico já existente de ativo imobilizado, pode ser necessária para que a entidade obtenha futuros benefícios econômicos ou potencial de serviços para seus outros ativos. Esses itens do ativo imobilizado se qualificam para reconhecimento como ativo porque possibilitam à entidade obter futuros benefícios econômicos ou potencial de serviços de ativos relacionados acima dos benefícios que obteria, caso não tivesse adquirido esses itens. Por exemplo, normas de segurança de incêndio podem exigir que o hospital modernize os sistemas de *sprinkler*. Essas melhorias devem ser reconhecidas no ativo porque, sem elas, a entidade é incapaz de operar o hospital de acordo com as normas aplicáveis. Entretanto, o valor contábil resultante desse ativo e de ativos relacionados deve ser avaliado quanto à redução ao valor recuperável, de acordo com a NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa.

Custo subsequente

23. Segundo o critério de reconhecimento do item 14, a entidade não deve reconhecer no valor contábil de item do ativo imobilizado os gastos de manutenção usual. Pelo contrário, esses gastos devem ser reconhecidos no resultado do período assim que incorridos. Gastos de manutenção usual são principalmente gastos de mão de obra e produtos consumíveis e podem incluir os gastos de pequenas peças. A finalidade desses gastos é, muitas vezes, descrita como sendo para “reparos e manutenção” de item do ativo imobilizado.
24. Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, uma estrada pode necessitar de recapeamento regularmente; um aquecedor pode requerer novos revestimentos após um número específico de horas de uso, ou os interiores de aeronaves, tais como assentos e cozinhas, podem requerer substituição, algumas vezes, ao longo da vida útil da aeronave. Itens do ativo imobilizado podem, também, ser requeridos a fazer, com menor frequência, substituições recorrentes, como substituir as divisórias interiores de edifício, ou a fazer substituições não recorrentes. Pelo critério de reconhecimento do item 14, a entidade deve reconhecer, no valor contábil de item do ativo imobilizado, o custo da parte substituída de tal item, quando o custo é incorrido e se o critério de reconhecimento for satisfeito. O valor contábil de tais partes que são substituídas deve ser desreconhecido de acordo com as disposições desta norma (ver itens 82 a 87).
25. Uma condição para continuar a operar um item do ativo imobilizado (por exemplo, aeronave) pode ser a realização regular de inspeções importantes em busca de falhas, independentemente de as peças desse item serem, ou não, substituídas. Quando cada inspeção importante for efetuada, o seu custo deve ser reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como substituição, se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer valor contábil remanescente do custo da inspeção anterior (distinta das peças físicas) deve ser desreconhecido. Isso ocorre independentemente de o custo da inspeção anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de futura inspeção semelhante pode ser utilizado como indicador de qual era o custo do componente da inspeção existente, quando o item foi adquirido ou construído.



Mensuração no reconhecimento

26. **O item do imobilizado que atenda aos critérios para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo.**
27. **Quando o ativo é adquirido por meio de transação sem contraprestação, seu custo deve ser mensurado pelo valor justo na data da aquisição.**
28. O item do ativo imobilizado pode ser adquirido por meio de transação sem contraprestação. Por exemplo, terrenos podem ser doados ao governo sem pagamento ou por valor irrisório, para possibilitar ao governo local desenvolver estacionamentos, estradas e outros pavimentos em construção. O ativo também pode ser adquirido por meio de transação sem contraprestação pelo exercício de poderes de confisco. Sob essas circunstâncias, o custo do item deve ser o seu valor justo na data da aquisição.
29. Para fins desta norma, a mensuração no reconhecimento de item do ativo imobilizado adquirido sem custo ou com custo simbólico pelo valor justo conforme os requisitos do item 27, não constitui reavaliação. Conseqüentemente, os requisitos de reavaliação presentes no item 44 e os comentários de suporte nos itens 45 a 50 somente aplicam-se quando a entidade opta por reavaliar o item do ativo imobilizado em períodos contábeis subsequentes.

Elementos do custo

30. O custo de item do ativo imobilizado compreende:
 - (a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
 - (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condições necessárias para ele ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
 - (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local no qual esse está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido, ou como consequência de utilizá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.
31. São exemplos de custos diretamente atribuíveis:
 - (a) custos de benefícios a empregados decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
 - (b) custos de preparação do local;
 - (c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);
 - (d) custos de instalação e montagem;
 - (e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas decorrentes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
 - (f) honorários profissionais.
32. A entidade deve aplicar a NBC TSP 04 – Estoques aos custos das obrigações de desmontagem, remoção e restauração do local em que o item está localizado que sejam incorridos durante determinado período como consequência de ter utilizado o item para produzir estoque durante esse período. As obrigações decorrentes de custos contabilizados de acordo com a NBC TSP 04 e esta norma devem ser reconhecidas e mensuradas de acordo com a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.
33. São exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo imobilizado:
 - (a) gastos de abertura de nova instalação;



- (b) gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
 - (c) gastos de transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
 - (d) despesas administrativas e outros gastos indiretos.
34. O reconhecimento dos custos no valor contábil de item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de item do ativo imobilizado não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo:
- (a) gastos incorridos durante o período em que o ativo, capaz de funcionar nas condições operacionais pretendidas pela administração, ainda não está sendo utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
 - (b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida; e
 - (c) gastos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.
35. Algumas operações realizadas em conexão com a construção ou o desenvolvimento de item do ativo imobilizado não são necessárias para deixá-lo no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, o local de construção pode ser utilizado como estacionamento e gerar receitas até que a construção se inicie. Como essas atividades não são necessárias para que o ativo fique em condições de funcionar no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas no resultado do período e incluídas nas suas respectivas classificações.
36. O custo de ativo construído pela própria entidade deve ser determinado, utilizando os mesmos critérios de ativo adquirido. Se a entidade produz ativos idênticos para venda no curso normal de suas operações, o custo do ativo é geralmente o mesmo que o custo de construir o ativo para venda (ver a NBC TSP 04). Por isso, quaisquer *superávits* gerados internamente devem ser eliminados para determinar tais custos. De forma semelhante, as perdas anormais de materiais, de mão de obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na construção de ativo não devem ser incluídas no custo do ativo.

Mensuração do custo

37. O custo de item do ativo imobilizado é o seu preço à vista ou, para item referido no item 27, o seu valor justo na data do reconhecimento. Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa de juros durante o prazo de financiamento, a menos que tais juros sejam passíveis de capitalização.
38. Ativos imobilizados podem ser adquiridos por meio de permuta por um ou mais ativos não monetários, ou pela combinação de ativos monetários e não monetários. A discussão a seguir refere-se simplesmente à permuta de ativo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de tal item do ativo imobilizado deve ser mensurado pelo valor justo a não ser que (a) a operação de permuta não tenha natureza comercial ou (b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possa ser mensurado confiavelmente. O ativo adquirido deve ser mensurado dessa forma, mesmo que a entidade não consiga desreconhecer imediatamente o ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo deve ser mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.
39. A entidade deve determinar se a operação de permuta tem natureza comercial, considerando a extensão na qual seus fluxos de caixa futuros ou potencial de serviços serão modificados em virtude da operação. A operação de permuta tem natureza comercial se:
- (a) a configuração (risco, oportunidade e valor) dos fluxos de caixa ou potencial de serviços do ativo recebido for diferente da configuração dos fluxos de caixa ou potencial de serviços do ativo cedido; ou



- (b) o valor específico para a entidade de parcela das suas atividades for afetado pelas mudanças resultantes da permuta; e
- (c) a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao valor justo dos ativos permutados.

Para determinar se a operação de permuta tem natureza comercial, o valor específico para a entidade da parcela das suas atividades afetada pela operação deve estar refletido nos fluxos de caixa após os efeitos da sua tributação, se a tributação for aplicável. O resultado dessas análises pode ficar claro sem que a entidade realize cálculos detalhados.

- 40. O valor justo do ativo para o qual não existem transações de mercado comparáveis é mensurável confiavelmente, se (a) a variabilidade na faixa de estimativas razoáveis do valor justo não for significativa para esse ativo ou (b) as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Se a entidade for capaz de mensurar confiavelmente tanto o valor justo do ativo recebido quanto do ativo cedido, então o valor justo do ativo cedido deve ser utilizado para mensurar o custo do ativo recebido, a não ser que o valor justo do ativo recebido seja mais evidente.
- 41. (Não convergido).

Mensuração após o reconhecimento

- 42. **A entidade deve escolher o modelo do custo do item 43 ou o modelo da reavaliação do item 44 como sua política contábil e deve aplicar tal política para a classe inteira de ativos imobilizados.**

Modelo do custo

- 43. **Após o reconhecimento como ativo, o item do ativo imobilizado deve ser apresentado pelo custo menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas.**

Modelo da reavaliação

- 44. **Após o reconhecimento como ativo, o item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado, utilizando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis. O tratamento contábil para a reavaliação é estabelecido nos itens 54 a 56.**
- 45. O valor justo de terrenos e edificações é normalmente determinado a partir de evidências baseadas no mercado, por meio de avaliações. O valor justo de itens de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação. A avaliação do valor de ativo é normalmente feita por avaliadores profissionalmente qualificados, que ostentam qualificação profissional reconhecida e relevante. Para diversos ativos, o valor justo é prontamente determinável com referência a preços cotados em mercado ativo e líquido. Por exemplo, preços correntes de mercado podem normalmente ser obtidos para terrenos, edificação não especializada, veículos e diversos outros tipos de instalações e equipamentos.
- 46. Para certos ativos públicos, pode ser difícil estabelecer seus valores de mercado pela ausência de transações de mercado para esses ativos. Algumas entidades do setor público podem possuir uma quantidade considerável de tais ativos.
- 47. Caso não haja nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado em mercado ativo e líquido de item de terrenos e edificações, o valor justo do item pode ser estabelecido com referência a outros itens com características semelhantes, em circunstâncias e locais semelhantes. Por exemplo, o valor justo de terreno desocupado do Governo que tenha sido mantido por um período no qual poucas transformações tenham ocorrido, pode ser estimado com referência ao valor de mercado de terreno com características e topologia semelhantes em localização semelhante, na qual evidências de mercado estejam disponíveis. No caso de edificações especializadas e outras estruturas feitas artesanalmente, o valor justo pode ser estimado, utilizando-se o custo de reposição depreciado, ou o



- custo de restauração ou abordagem de unidades de serviço (ver a NBC TSP 09). Em diversos casos, o custo de reposição depreciado de ativo pode ser estabelecido com referência ao preço de compra de ativo similar com semelhante potencial de serviços remanescentes em mercado ativo e líquido. Em alguns casos, o custo de reprodução de ativo vai ser o melhor indicador de seu custo de reposição. Por exemplo, no caso de ocorrer uma perda, o edifício parlamentar pode ser reconstruído em vez de ser substituído com acomodações alternativas, por conta da sua importância para a comunidade.
48. Caso não haja evidências baseadas no mercado do valor justo pelo fato da natureza especializada do item do ativo imobilizado, a entidade pode precisar estimar o valor justo utilizando, por exemplo, custo de reprodução, custo de reposição depreciado ou custo de restauração ou abordagem de unidades de serviço (ver a NBC TSP 09). O custo de reposição depreciado de item do ativo imobilizado pode ser estabelecido com referência ao preço de mercado de compra dos componentes utilizados para produzir o ativo ou um índice de preço para ativos iguais ou semelhantes, baseados no preço de períodos passados. Quando o método do índice de preço é utilizado, um julgamento é requerido para determinar se a tecnologia de produção mudou significativamente ao longo do período e se a capacidade do referido ativo é a mesma que a do ativo sendo avaliado.
49. A frequência das reavaliações depende das mudanças no valor justo dos itens do ativo imobilizado que estão sendo reavaliados. Quando o valor justo de ativo reavaliado difere, materialmente, do seu valor contábil, é necessária outra reavaliação. Alguns itens do ativo imobilizado sofrem mudanças frequentes e significativas no seu valor justo, necessitando, portanto, de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo imobilizado sem variações significativas no seu valor justo. Em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos.
50. Quando o item do ativo imobilizado é reavaliado, o valor contábil do ativo deve ser ajustado para o valor reavaliado. Na data da reavaliação, o ativo deve ser tratado de uma das seguintes formas:
- (a) o valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo. Por exemplo, o valor contábil bruto pode ser ajustado em função dos dados de mercado observáveis, ou pode ser ajustado proporcionalmente à variação no valor contábil. A depreciação acumulada à data da reavaliação deve ser ajustada para igualar a diferença entre o valor contábil bruto e o valor contábil do ativo, após considerar as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas; ou
 - (b) a depreciação acumulada deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo.
- O valor do ajuste da depreciação acumulada deve fazer parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado, de acordo com os itens 54 e 55.
51. **Se o item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliada.**
52. Classe de ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classes:
- (a) terrenos;
 - (b) edifícios operacionais;
 - (c) estradas;
 - (d) maquinários;
 - (e) redes de transmissão de energia elétrica;
 - (f) navios;
 - (g) aeronaves;
 - (h) equipamentos militares especiais;
 - (i) veículos motorizados;
 - (j) móveis e utensílios;
 - (k) equipamentos de escritório; e



- (l) plataformas de petróleo.
53. Os itens de cada classe do ativo imobilizado devem ser reavaliados simultaneamente, a fim de ser evitada a reavaliação seletiva de ativos e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de custos e valores em datas diferentes. Entretanto, uma classe de ativos pode ser reavaliada de forma rotativa desde que a reavaliação da classe de ativos seja concluída em curto período e desde que as reavaliações sejam mantidas atualizadas.
54. **Se o valor contábil da classe do ativo aumentar em virtude da reavaliação, esse aumento deve ser contabilizado diretamente à conta de reserva de reavaliação. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo por reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado.**
55. **Se o valor contábil da classe do ativo diminuir em virtude da reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período. No entanto, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser contabilizada diretamente à conta de reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela classe de ativo.**
56. **Aumentos ou diminuições de reavaliação relativa a ativos individuais dentro de uma classe do ativo imobilizado devem ser contrapostos uns com os outros dentro da classe, mas não devem ser contrapostos com ativos de classes diferentes.**
57. Parte ou todo o saldo da reserva de reavaliação do patrimônio líquido decorrente do ativo imobilizado pode ser transferido diretamente para resultados acumulados quando o ativo é desreconhecido. Isso pode envolver a transferência de parte ou toda a reserva de reavaliação quando os ativos, dentro da classe do ativo imobilizado à qual a reserva de reavaliação se refira, são baixados ou alienados. Entretanto, parte da reserva pode ser transferida enquanto o ativo é utilizado pela entidade. Nesse caso, o valor da reserva de reavaliação a ser transferido é a diferença entre a depreciação baseada no valor contábil reavaliado do ativo e a depreciação que teria sido reconhecida com base no custo histórico original do ativo. As transferências da reserva de reavaliação para resultados acumulados não transitam pelo resultado do período.
58. Orientações acerca dos efeitos tributários sobre os ganhos, se houver, resultantes da reavaliação do ativo imobilizado, podem ser encontradas nas normas aplicáveis que tratam de tributos sobre a renda.

Depreciação

59. **Cada componente de item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.**
60. A entidade deve alocar o valor inicialmente reconhecido de item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e os depreciar separadamente. Por exemplo, na maioria dos casos, deve ser depreciada separadamente a pavimentação, estruturas, meios-fios e canais, calçadas, pontes e iluminação do sistema de rodovias. De forma similar, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura da aeronave e os seus motores, sejam próprios ou sujeitos a arrendamento mercantil financeiro.
61. O componente significativo de item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação iguais à vida útil e ao método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Esses componentes podem ser agrupados no cálculo da depreciação.
62. À medida que a entidade depreciar separadamente alguns componentes de item do ativo imobilizado, também deve depreciar separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de item que não são individualmente significativos. Se a entidade possuir expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente, de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.
63. A entidade pode escolher depreciar separadamente os componentes de item que não tenham custo significativo em relação ao custo total do item.



64. **O montante da depreciação de cada período deve ser reconhecido no resultado do período, a menos que seja incluído no valor contábil de outro ativo.**
65. A depreciação do período deve ser normalmente reconhecida no resultado do período. Entretanto, por vezes os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de máquinas e equipamentos de produção deve ser incluída nos custos de produção de estoque (ver a NBC TSP 04). De forma semelhante, a depreciação de ativo imobilizado utilizado para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de ativo intangível reconhecido de acordo com a NBC TSP 08 – Ativo Intangível.

Valor depreciável e período de depreciação

66. **O valor depreciável do ativo deve ser alocado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.**
67. **O valor residual e a vida útil do ativo devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.**
68. A depreciação deve ser reconhecida mesmo que o valor justo do ativo exceda o seu valor contábil, desde que o valor residual do ativo não exceda o seu valor contábil. O reparo e a manutenção de ativo não afastam a necessidade de depreciá-lo. Inversamente, alguns ativos podem sofrer manutenções precárias ou a manutenção pode ser diferida indefinidamente por motivos de restrições orçamentárias. Quando as políticas de administração de ativos exageram no uso do ativo, sua vida útil deve ser reavaliada e devidamente ajustada.
69. O valor depreciável do ativo deve ser determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, o valor residual do ativo frequentemente não é significativo e, por isso, imaterial para o cálculo do valor depreciável.
70. O valor residual do ativo pode aumentar até o montante igual ou superior ao seu valor contábil. Se isso ocorrer, a taxa de depreciação do ativo é zero, a menos e até que seu valor residual subsequente diminua a um montante abaixo do valor contábil do ativo.
71. A depreciação do ativo se inicia quando esse está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento, na forma pretendida pela administração. A depreciação do ativo cessa quando o ativo é desreconhecido. Conseqüentemente, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso e mantido à disposição, a menos que o ativo esteja totalmente depreciado. Entretanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a taxa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.
72. Os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo são consumidos pela entidade principalmente por meio do seu uso. Porém, outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto o ativo permanece ocioso, muitas vezes dão origem à diminuição dos benefícios econômicos ou potencial de serviços que poderiam ter sido obtidos do ativo. Conseqüentemente, todos os seguintes fatores devem ser considerados na determinação da vida útil do ativo:
- (a) uso esperado do ativo. O uso é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;
 - (b) desgaste físico esperado, o qual depende de fatores operacionais, tais como o número de turnos durante os quais o ativo é utilizado e o programa de reparos e manutenção, do mesmo modo que o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;
 - (c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda de mercado para o produto ou serviço derivado do ativo. Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido utilizando um ativo podem indicar expectativa de obsolescência técnica ou comercial do bem, que, por sua vez, pode refletir uma redução dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo;



- (d) limites legais ou de natureza similar no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo.
73. A vida útil do ativo deve ser definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. A política de gestão de ativos da entidade pode considerar a alienação de ativos após determinado período ou após o consumo da proporção específica de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo. Por isso, a vida útil do ativo pode ser menor do que a sua vida econômica. A estimativa da vida útil do ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.
74. Terrenos e edificações são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando são adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como os locais de extração de rochas ou minerais (pedreiras) e os locais utilizados como aterro, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não devem ser depreciados. As edificações têm vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis. O aumento de valor do terreno no qual a edificação esteja construída não afeta a determinação do montante depreciável da edificação.
75. Se o custo do terreno incluir custos de desmontagem, remoção e restauração do local, essa parte do valor contábil do terreno deve ser depreciada durante o período de benefícios ou potencial de serviços obtidos ao incorrer nesses custos. Em alguns casos, o próprio terreno pode ter vida útil limitada, sendo depreciado de modo a refletir os benefícios ou potencial de serviços a serem dele retirados.

Método de depreciação

76. **O método de depreciação deve refletir o padrão esperado no qual os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são consumidos pela entidade.**
77. **O método de depreciação aplicado ao ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil.**
78. Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para alocar, de forma sistemática, o valor depreciável do ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A depreciação pelo método linear resulta em uma taxa constante ao longo da vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes resulta em uma taxa decrescente ao longo da vida útil. O método de unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados. A entidade deve selecionar o método que melhor reflita o padrão esperado do consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo. O método escolhido deve ser aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que haja mudança no padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.
- 78A. O método de depreciação baseado na receita que é gerada pela atividade que inclui a utilização de ativo não é apropriado. A receita gerada pela atividade que inclui o uso de ativo reflete geralmente outros fatores, além do consumo dos benefícios econômicos ou do potencial de serviços do ativo. Por exemplo, a receita é afetada por outros insumos e processos, atividades de venda e mudanças nos volumes e preços de vendas. O componente de preço da receita pode ser afetado pela inflação, o que não tem qualquer influência sobre a maneira como o ativo é consumido.

Redução ao valor recuperável

79. Para determinar se o item do ativo imobilizado deve ser objeto de redução ao valor recuperável, a entidade deve aplicar a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa, conforme o caso. Essas normas explicam como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por redução ao valor recuperável.

Indenização de perda por redução ao valor recuperável



80. **A indenização de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido objeto de redução ao valor recuperável, extraviados ou abandonados deve ser reconhecida no resultado do período quando a indenização se tornar recebível.**
81. Reduções ao valor recuperável ou perdas de itens do ativo imobilizado, pagamentos ou reivindicações relativas a indenizações de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de ativos de substituição são eventos econômicos separados, contabilizados separadamente conforme abaixo:
- (a) reduções ao valor recuperável de itens do ativo imobilizado devem ser reconhecidas de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme caso;
 - (b) desreconhecimento de itens do ativo imobilizado obsoletos ou alienados é determinado de acordo com esta norma;
 - (c) indenização de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido objeto de redução ao valor recuperável, extraviados ou abandonados deve ser reconhecida no resultado do período quando a indenização se tornar recebível; e
 - (d) o custo de itens do ativo imobilizado restaurados, adquiridos ou construídos para reposição é determinado de acordo com esta norma.

Desreconhecimento

82. **O valor contábil de item do ativo imobilizado deve ser desreconhecido:**
- (a) **por ocasião de sua alienação; ou**
 - (b) **quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação.**
83. **Os ganhos ou as perdas decorrentes do desreconhecimento de item do ativo imobilizado devem ser reconhecidos no resultado do período quando do desreconhecimento.**
- 83A. Entretanto, a entidade que, no curso de suas atividades operacionais, normalmente vende itens do ativo imobilizado que foram mantidos para aluguel a terceiros deve transferir esses ativos para estoques pelo seu valor contábil quando o aluguel cessar e o ativo passar a ser mantido para venda. O recebimento da venda desses ativos deve ser reconhecido como receita de acordo com a NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação.
84. Existem várias formas de alienação de item do ativo imobilizado (por exemplo, venda, arrendamento mercantil financeiro ou doação). Para determinar a data da alienação do item, a entidade deve aplicar os critérios da NBC TSP 02 para reconhecer a receita da venda do bem.
85. Se, de acordo com o critério do reconhecimento previsto no item 14, a entidade reconhecer no valor contábil do item do ativo imobilizado o custo de substituição de parte do item, deve desreconhecer o valor contábil da parte substituída, independentemente de a parte substituída estar sendo depreciada separadamente ou não. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, ela pode utilizar o custo de substituição como indicativo do custo da parte substituída na época em que foi adquirida ou construída.
86. **Os ganhos ou as perdas decorrentes do desreconhecimento de item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre a receita líquida de venda, se houver, e o valor contábil do item.**
87. A quantia a receber pela venda de item do ativo imobilizado deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo. Se esse pagamento for a prazo, a quantia recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo valor equivalente ao preço à vista. A diferença entre o valor nominal da quantia a receber e seu valor presente deve ser reconhecida como receita de juros, de acordo com a NBC TSP 02, refletindo o efetivo rendimento do valor a receber.

Divulgação

88. **As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de ativo imobilizado:**



- (a) os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
 - (b) os métodos de depreciação utilizados;
 - (c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
 - (d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e
 - (e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando:
 - (i) adições;
 - (ii) alienações;
 - (iii) aquisições por meio de combinações do setor público;
 - (iv) aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 44, 54 e 55 e perdas por redução ao valor recuperável de ativos (se houver) reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme o caso;
 - (v) perdas por redução ao valor recuperável de ativos, reconhecidas no resultado do período de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme o caso;
 - (vi) reversão das perdas por redução ao valor recuperável de ativos, reconhecidas no resultado do período de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme caso;
 - (vii) depreciações;
 - (viii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis da moeda funcional para a moeda de apresentação, incluindo a conversão da operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade; e
 - (ix) outras alterações.
89. As demonstrações contábeis também devem divulgar para cada classe de ativo:
- (a) a existência e os valores de restrições a ativos imobilizados oferecidos como garantia de obrigações;
 - (b) o valor dos custos reconhecidos no valor contábil de item do ativo imobilizado durante a sua construção;
 - (c) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados; e
 - (d) se não for divulgado separadamente no corpo da demonstração do resultado, o valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido objeto de redução ao valor recuperável, perdidos ou abandonados, incluído no resultado do período.
90. A seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. Por isso, a divulgação dos métodos adotados e das estimativas das vidas úteis ou das taxas de depreciação fornece aos usuários das demonstrações contábeis informação que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:
- (a) a depreciação, quer seja reconhecida no resultado do período, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; e
 - (b) a depreciação acumulada no final do período.
91. A entidade deve divulgar a natureza e o efeito da mudança de estimativa contábil que tenha impacto no período corrente ou em períodos subsequentes. Para ativos imobilizados, tal divulgação pode resultar de mudanças de estimativas relativas a:
- (a) valores residuais;



- (b) custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado;
 - (c) vidas úteis; e
 - (d) métodos de depreciação.
92. **Caso uma classe do ativo imobilizado seja contabilizada a valores reavaliados, a entidade deve divulgar o seguinte:**
- (a) **a data efetiva da reavaliação;**
 - (b) **se foi ou não utilizado avaliador independente;**
 - (c) **os métodos e as premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;**
 - (d) **se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado recentes realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado utilizando outras técnicas de avaliação;**
 - (e) **a reserva de reavaliação, indicando as alterações do período e quaisquer restrições sobre distribuição do saldo da reserva aos proprietários;**
 - (f) **a soma de todas as reservas de reavaliação para itens individuais do ativo imobilizado dentro daquela classe; e**
 - (g) **a soma de todos os déficits de reavaliação para itens individuais do ativo imobilizado dentro daquela classe.**
93. De acordo com as NBC TSP 09 e NBC TSP 10, a entidade deve divulgar informações sobre ativos imobilizados objeto de redução ao valor recuperável, além das informações exigidas no item 88(e)(iv) a (vi).
94. Os usuários das demonstrações contábeis também podem entender que as seguintes informações são relevantes para as suas necessidades:
- (a) o valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso;
 - (b) o valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação;
 - (c) o valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso e mantidos para venda; e
 - (d) o valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo modelo do custo.

Por isso, as entidades são encorajadas a divulgar esses valores.

95 a 104. (Eliminados).

105 a 109. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem, e revoga, a partir de 1º de janeiro de 2019, a NBC T 16.9, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.136/2008, publicada no DOU, Seção 1, de 25/11/2008, a NBC T 16.10, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.137/2008, publicada no DOU, Seção 1, de 25/11/2008, e o Art. 4º da Resolução CFC n.º 1.437/2013, publicada no DOU, Seção 1, de 2/4/2013.

Brasília (DF), 22 de setembro de 2017.

Contador José Martonio Alves Coelho
Presidente

Ata CFC n.º 1.033.

**PARTE III - MATRIZ DE SALDOS CONTÁBEIS****PORTARIA Nº 549, DE 07 DE AGOSTO DE 2018**

Estabelece regras acerca da periodicidade, formato e sistema relativos à disponibilização das informações e dos dados contábeis, orçamentários e fiscais da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, no exercício de 2019, em atendimento ao § 2º do art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e as respectivas regras para a atualização dos registros do Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias – CAUC em relação aos incisos I e XIX do art. 22 da Portaria Interministerial nº 424, de 30 de dezembro de 2016, alterada pela Portaria Interministerial nº 451, de 18 de dezembro de 2017, e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DO TESOUREO NACIONAL, no uso das atribuições que lhe confere a Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 285, de 14 de junho de 2018, que aprova o Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF), e

Considerando a necessidade de estabelecer a periodicidade, o formato e o sistema para que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, disponibilizem suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais a serem divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público, conforme disposto no § 2º do art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 2000, incluído pela Lei Complementar nº 156, de 2016;

Considerando a necessidade de elaborar a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, prevista no art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000; e

Considerando a Portaria Interministerial nº 424, de 30 de dezembro de 2016, e alterações posteriores, a qual define normas para execução do estabelecido no Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, **resolve**:

Art. 1º As regras acerca da periodicidade, formato e sistema relativos à disponibilização das informações e dos dados contábeis, orçamentários e fiscais da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, no exercício de 2019, em atendimento ao § 2º do art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, bem como as regras para a atualização dos registros do Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias – CAUC em relação aos incisos I e XIX do art. 22 da Portaria Interministerial nº 424, de 30 de dezembro de 2016, alterada pela Portaria Interministerial nº 451, de 18 de dezembro de 2017 são definidas nesta Portaria.

Parágrafo único. Conforme definido no § 4º do art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 2000, a inobservância das regras desta Portaria impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

**CAPÍTULO I
DO SISTEMA**

Art. 2º As informações e os dados contábeis, orçamentários e fiscais da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, no exercício de 2019, em atendimento ao § 2º do art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, serão disponibilizados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, exceto quando se tratar de disposição específica desta portaria ou de outro ato do Secretário do Tesouro Nacional que estabeleça outra forma de disponibilização.



CAPÍTULO II

DO FORMATO, DA PERIODICIDADE E DOS PROCEDIMENTOS

Art. 3º No exercício de 2019, serão inseridas no Siconfi, obrigatoriamente, as seguintes informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais:

I – Declaração das Contas Anuais - DCA, para fins de cumprimento do art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000, contendo a relação da estrutura das administrações direta e indireta, cujos dados foram consolidados na declaração;

II – Demonstrativos Fiscais definidos na Lei Complementar nº 101, de 2000, quais sejam:

a) o Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO, a que se referem os arts. 52 e 53;

b) o Relatório de Gestão Fiscal – RGF, a que se refere o art. 54.

III – Atestado do Pleno Exercício da Competência Tributária, para fins de atendimento ao disposto no inciso I do art. 22 da Portaria Interministerial MF/MP/CGU nº 424, de 30 de dezembro de 2016;

IV – Conjunto de informações primárias de natureza contábil, orçamentária e fiscal utilizadas para geração automática de relatórios e demonstrativos de propósito geral, denominado Matriz de Saldos Contábeis - MSC.

§ 1º Para os fins desta Portaria, a obrigação de entrega das informações e dados referidos nos incisos I a III deste artigo será considerada atendida apenas quando ocorrer a homologação na forma do art. 12.

§ 2º As informações de que trata o inciso IV serão consideradas entregues quando da sua inserção no Siconfi.

Seção I

Da Declaração das Contas Anuais – DCA

Art. 4º O recebimento das contas anuais na forma do §1º do art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000 será efetuado pelo Siconfi mediante o preenchimento da DCA, sem prejuízo do disposto no art. 8º desta Portaria.

§ 1º O formato e a estrutura da DCA serão compatíveis com as regras estabelecidas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP vigente no exercício de 2018, inclusive as relativas ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, como forma de verificação do efetivo cumprimento dos arts. 11 e 12 da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013.

§ 2º Com a finalidade de avaliação da qualidade da informação contábil, poderão ser criados, na forma do inciso II do art. 15, indicadores qualitativos obtidos da DCA relacionados à implantação, na forma e prazos previstos pelo Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais aprovado pela Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015, dos procedimentos referidos nos arts. 6º e 7º da Portaria STN nº 634, de 2013.

§ 3º A STN comunicará ao respectivo tribunal de contas e ao conselho profissional competente caso identifique indícios de descumprimento do disposto nas regras do MCASP vigente.

§ 4º Para o envio da DCA, aplicam-se os prazos previstos no § 1º do art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000, quais sejam:

I – municípios, até trinta de abril;

II – estados e Distrito Federal, até trinta e um de maio.

Art. 5º A DCA deverá conter os dados consolidados de todos os Poderes e órgãos da administração direta e das entidades da administração indireta definidos no § 3º do art. 1º da Lei Complementar nº 101, de 2000, inclusive as defensorias públicas.

Seção II

Dos Demonstrativos Fiscais

Art. 6º Conforme os prazos de publicação a que se referem o caput do art. 52 e o § 2º do art. 55 da Lei Complementar nº 101, de 2000, serão inseridas, obrigatoriamente, no Siconfi, sem prejuízo do disposto no art. 8º desta Portaria:



I - pelo Poder Executivo de cada ente da Federação, as informações do RREO até trinta dias após o encerramento de cada bimestre;

II - por todos os Poderes e Órgãos dos entes da Federação elencados no art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 2000, e pelas defensorias públicas, as informações do RGF até trinta dias após o encerramento de cada quadrimestre.

§ 1º As estruturas dos demonstrativos fiscais a serem recebidos no Siconfi estarão de acordo com os modelos estabelecidos no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF vigente no respectivo exercício, sendo permitidas adaptações aos entendimentos dos respectivos tribunais de contas aos quais os entes sejam jurisdicionados, desde que não seja alterada a estrutura fornecida pelo Siconfi.

§ 2º Excetuam-se na inserção das informações do RREO prevista no inciso I do caput o Anexo referente aos Demonstrativos das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e o Anexo referente ao Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde.

§ 3º Os municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes que optarem, nos termos do art. 63 da Lei Complementar nº 101, de 2000, pela publicação semestral do RGF e dos demonstrativos do RREO previstos no art. 53 da mesma Lei, deverão registrar essa opção no Siconfi para o exercício pretendido e inserir os dados até trinta dias após o encerramento de cada semestre.

§ 4º A opção pelo envio semestral, conforme o § 3º deste artigo, estará sujeita à verificação automática do cumprimento dos limites apurados no último RGF de todos os poderes e órgãos do exercício anterior que tenham sido homologados no Siconfi.

§ 5º Conforme definido pelo § 5º do art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 2000, o Siconfi, para todos os efeitos, poderá ser utilizado como meio eletrônico de acesso público aos relatórios a que se refere o artigo, desde que homologados nos termos do art. 12 desta Portaria e observado o § 1º deste artigo.

§ 6º A STN comunicará ao respectivo tribunal de contas eventuais indícios de descumprimento à legislação aplicável nas declarações previstas no caput deste artigo caso a utilização das validações ou indicadores qualitativos previstos no art. 15 sinalizem esta situação.

Seção III **Da Matriz de Saldos Contábeis**

Art. 7º A Matriz de Saldos Contábeis – MSC corresponde a uma estrutura padronizada para transferência de informações primárias de natureza contábil, orçamentária e fiscal dos entes da Federação, composta pela relação de contas contábeis do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público constante do Anexo III da Instrução de Procedimentos Contábeis nº 00 (IPC 00), aprovado por Portaria específica da Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF) com vigência para o exercício de 2019, e seus respectivos saldos detalhados por informações complementares.

Parágrafo Único. As informações complementares correspondem a um rol de classificações, previstas no Anexo II desta Portaria, dispostas de maneira a detalhar determinados saldos de contas contábeis, os quais compõem o formato exigido para a MSC e são de natureza obrigatória.

Art. 8º Os entes da Federação, por meio do Poder Executivo, encaminharão para a STN, mensalmente, a MSC gerada a partir do leiaute definido para o exercício de 2019 conforme Anexo II desta Portaria, com as informações de todos os poderes e órgãos dos entes da Federação elencados no art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 2000, e das defensorias públicas de forma agregada.

§ 1º Os entes da Federação encaminharão a MSC até o último dia do mês seguinte ao mês de referência.

§ 2º A disponibilização dos dados e informações contábeis, orçamentárias e fiscais por meio do leiaute definido para a MSC conforme Anexo II desta Portaria, será obrigatória para a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

Art. 9º No exercício de 2019, a partir dos dados contidos nas MSC enviadas pelos entes da Federação, o Siconfi irá gerar automaticamente os rascunhos dos Anexos do RREO e RGF, com exceção dos seguintes:

I – Anexo 8 do RREO - Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE;

II – Anexo 10 do RREO – Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência;



III – Anexo 12 do RREO – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde;

IV – Anexo 3 do RGF – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores.

§ 1º A geração automática dos rascunhos do RREO e do RGF pelo Siconfi tem caráter auxiliar e indicativo, sendo de exclusiva responsabilidade do ente da Federação a conferência, edição e homologação dos rascunhos referidos no caput de acordo com a legislação e normas vigentes.

§ 2º Nos casos de edição do rascunho, o ente deverá inserir em notas explicativas o motivo da alteração efetuada.

§ 3º Sem prejuízo do disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo, a STN poderá utilizar os dados informados na MSC para fazer cálculos e apurar indicadores e limites para outras finalidades estabelecidas em seu rol de competências conferidas pela legislação vigente.

§ 4º Os dados e informações contábeis, orçamentárias e fiscais, serão divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público conforme disposto no § 2º do art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 2000, estando disponíveis para a consulta de qualquer cidadão.

Art. 10 O rascunho da DCA será gerado a partir da MSC de encerramento entregue no exercício de 2020, referente aos dados do exercício de 2019, conforme definição contida na versão atualizada dos Anexos desta Portaria.

Parágrafo único. Não será exigido o envio da MSC de encerramento com dados referentes ao exercício de 2018.

Art. 11 Regras adicionais de formatação, periodicidade e envio da MSC encontram-se disciplinadas na versão atualizada dos Anexos desta Portaria e são de observância obrigatória.

Seção IV **Da homologação das informações**

Art. 12 As informações previstas nos incisos I e II do Art. 3º serão validadas automaticamente pelo sistema e podem ser homologadas pelo Chefe do Poder Executivo, ou pelos respectivos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 da Lei Complementar nº 101 de 2000, inclusive das defensorias públicas, ou homologadas tácita e automaticamente após a data limite de recebimento, desde que assinadas pelas referidas autoridades.

§ 1º As declarações serão assinadas da seguinte forma:

I – Declaração de Contas Anuais – DCA:

- a) de maneira obrigatória, pelo Chefe do Poder Executivo ou seu delegatário;
- b) de maneira obrigatória, pelo profissional de contabilidade responsável;
- c) de maneira opcional, pelas autoridades detentoras dos seguintes perfis de usuário no sistema: Vice-presidente, Vice-governador ou Vice-prefeito, responsável pelo Controle Interno, responsável pela Administração Financeira.

II – Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO:

- a) de maneira obrigatória, pelo Chefe do Poder Executivo ou seu delegatário;
- b) de maneira opcional, pelo profissional de contabilidade responsável;
- c) de maneira opcional, pelas autoridades detentoras dos seguintes perfis de usuário no sistema: Vice-presidente, Vice-governador ou Vice-prefeito, responsável pelo Controle Interno, responsável pela Administração Financeira.

III – Relatório de Gestão Fiscal – RGF:

- a) de maneira obrigatória, pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 2000, inclusive das defensorias públicas, ou seus delegatários;
- b) de maneira opcional, pelo profissional de contabilidade responsável;
- c) de maneira opcional, pelas autoridades detentoras dos seguintes perfis de usuário no sistema: Vice-presidente, Vice-governador, Vice-prefeito ou perfil equivalente de outros Poderes e órgãos, responsável pelo Controle Interno, responsável pela Administração Financeira e Diretor Geral ou equivalente.



§ 2º Todas as assinaturas serão efetuadas por intermédio de certificação digital, sendo aceitos somente os certificados do tipo e-CPF, de pessoa física, modelo A3, conforme o padrão ICP Brasil.

Seção V

Das particularidades para inserção das informações

Art. 13 Para a inserção das informações de que trata esta Portaria, os titulares dos Poderes e Órgãos dos entes da Federação observarão, integralmente, os procedimentos disponibilizados no Siconfi, no que for aplicável às informações e documentos descritos no art. 3º desta Portaria.

Art. 14 A STN/MF disponibilizará os seguintes meios para inserção dos dados no Siconfi:

- I – Planilhas eletrônicas;
- II – Formulário web;
- III – Arquivos do tipo CSV estruturados conforme o leiaute pré-definido, exclusivamente para a inserção da MSC, previsto no Anexo II desta Portaria; e
- IV – Instâncias XBRL FR (Financial Reporting) ou do tipo XBRL GL (Global Ledger) segundo a taxonomia vigente disponibilizada no sítio Siconfi.

CAPÍTULO III

DA ANÁLISE E VALIDAÇÃO DAS INFORMAÇÕES

Art. 15 O Siconfi realizará de forma automática e por meio de equações visando assegurar a consistência das informações e declarações enviados constantes do art. 3º, as seguintes verificações:

- I – Validações impeditivas, as quais são validações básicas destinadas a detectar inconsistências relevantes, entendidas como aquelas que comprometem a análise dos dados informados ou a confiabilidade desses dados sob o ponto de vista técnico-conceitual e que impedem a finalização das declarações, enquanto não corrigidas as inconsistências;
- II – Indicadores qualitativos, os quais são verificações para avaliar a qualidade da informação, sua adequação técnico-conceitual e o grau de aderência aos normativos vigentes e que não impedem a finalização das declarações.

Parágrafo Único. Caso sejam detectadas inconsistências relevantes não evidenciadas pelas validações impeditivas previstas no inciso I do caput, mesmo em verificações posteriores, os entes serão comunicados para que procedam à retificação tempestiva sob pena de que a STN/MF não dê a devida quitação do envio dos dados, sujeitando o ente da Federação às penalidades e restrições previstas na Lei Complementar nº 101, de 2000, e nesta portaria.

CAPÍTULO IV

DO SERVIÇO AUXILIAR DE INFORMAÇÕES PARA TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS – CAUC

Art. 16 As regras para a atualização dos registros do Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias – CAUC em relação aos incisos I e XIX do art. 22 da Portaria Interministerial nº 424 de 2016, alterada pela Portaria Interministerial nº 451 de 2017, são definidas por esta Portaria.

Art. 17 O Siconfi realizará, de forma automática e segundo os dados enviados pelos entes da Federação, a atualização dos seguintes itens do CAUC:

- I – Item 3.1 – Encaminhamento do Relatório de Gestão Fiscal – RGF;
- II – Item 3.2 – Encaminhamento do Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO;
- III – Item 3.3 – Encaminhamento das Contas Anuais;
- IV – Item 3.4 – Encaminhamento da Matriz de Saldos Contábeis – MSC; e
- V – Item 4.1 – Exercício de Plena Competência Tributária

§ 1º A adimplência do item descrito no inciso I será observada mediante a homologação no Siconfi de todos os Relatórios de Gestão Fiscal – RGF, do exercício em curso e do anterior, de cada um dos Poderes e órgãos elencados no art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 2000, inclusive as defensorias



públicas, no prazo de até trinta dias após o encerramento de cada quadrimestre, em atendimento ao disposto nos arts. 54 e 55, ou semestre, para os entes que cumpram os requisitos e façam a opção prevista no art. 63, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 101, de 2000, com validade até a data-limite da homologação referente ao período subsequente.

§ 2º A adimplência do item descrito no inciso II dar-se-á mediante a homologação no Siconfi de todos os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária – RREO, do exercício em curso e do anterior, no prazo de até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, em atendimento ao disposto nos arts. 52 e 53 da Lei Complementar nº 101, de 2000, com validade até a data limite da homologação referente ao período subsequente.

§ 3º A adimplência do item descrito no inciso III dar-se-á mediante a homologação no Siconfi da Declaração das Contas Anuais – DCA, relativas aos 5 (cinco) últimos exercícios, em atendimento ao disposto no art. 51 da Lei Complementar, de 2000, que deverá ocorrer até as datas limite de 30 de abril do exercício subsequente, para os municípios, e de 31 de maio do exercício subsequente, para estados e Distrito Federal, na forma definida pelas normas gerais relacionadas à consolidação, nacional e por esfera de governo, editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional.

§ 4º A adimplência do item descrito no inciso IV será observada pelo encaminhamento ao Siconfi das Matrizes de Saldos Contábeis – MSC, em periodicidade mensal, até o último dia do mês seguinte ao mês de referência, relativas ao exercício em curso e aos 4 (quatro) exercícios imediatamente anteriores.

§ 5º A adimplência do item descrito no inciso V será observada pela gravação, pelo Chefe do Poder Executivo por meio de certificação digital, do Atestado de plena Competência Tributária no Siconfi, referente ao exercício anterior, com validade até 30 de abril do exercício subsequente, para os Municípios, e até 31 de maio do exercício subsequente, para os estados e para o Distrito Federal.

§ 6º O titular do Poder Executivo poderá atestar a publicação do RREO e do RGF para exercícios anteriores a 2018, quando, por qualquer impedimento, não for possível homologar as referidas declarações.

§ 7º O titular do Poder Executivo poderá atestar o cumprimento de limites apurados no RGF para exercícios anteriores a 2018, para fins de atendimento ao disposto no inciso XI do art. 22 da Portaria Interministerial MF/MP/CGU nº 424, de 2016.

§ 8º O disposto no inciso XI do art. 22 da Portaria Interministerial MF/MP/CGU nº 424, de 2016, referido no § 7º, poderá ser comprovado também mediante declaração do Chefe do Poder Executivo, juntamente com o comprovante de remessa da declaração para respectivo Tribunal de Contas por meio de recibo do protocolo, aviso de recebimento ou carta registrada, a ser entregue ao gestor do órgão ou entidade concedente, com validade até a data de publicação do RGF subsequente, atestando que os Poderes e órgãos não ultrapassaram os limites:

- a) da despesa total com pessoal constante do anexo do RGF que trata da Despesa com Pessoal;
- b) das dívidas consolidada e mobiliária constante do anexo do RGF que trata da Dívida Consolidada Líquida;
- c) das operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, constante do anexo do RGF que trata das Operações de Crédito; e
- d) da inscrição em Restos a Pagar, aplicável para o último ano do mandato, constante do anexo do RGF que trata Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar.

§ 9º A verificação de encaminhamento a qual se refere o § 4º será aplicada a partir do exercício de 2018 para Estados e municípios das capitais e de 2019 para os demais municípios, não sendo obrigatório o envio de matrizes referentes a exercícios anteriores.

CAPÍTULO V DAS DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS E FINAIS

Art. 18 As contas anuais referentes ao exercício de 2013 serão entregues no Siconfi mediante o preenchimento:

- I – da DCA, para os entes da Federação que tenham implantado o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP no exercício de 2013;



II – do Quadro de Dados Contábeis Consolidados – QDCC para os demais entes.

Art. 19 As contas anuais de exercícios anteriores a 2013, bem como os demonstrativos fiscais a que se refere o art. 6º relativos a exercícios anteriores a 2015, não serão recebidos pela STN/MF, exceto nos seguintes casos:

I – quando for necessária a retificação dos dados anteriormente enviados e homologados nos exercícios a que se refere o caput;

II – em casos específicos disciplinados pela legislação ou por outros atos normativos da STN/MF, na forma exigida por esses instrumentos.

§ 1º As declarações de que trata o caput serão encaminhadas em arquivo digital aos cuidados da STN/MF, por intermédio de e-mail de usuário vinculado à instituição, que esteja ativo e cadastrado no Siconfi, cuja mensagem deverá ser endereçada a <siconfi@tesouro.gov.br>.

§ 2º Para envio das contas anuais a que se refere o caput, o QDCC, segundo modelo disponibilizado nos sítios da STN/MF e do Siconfi, será entregue em versão eletrônica em formato PDF, acompanhado de declaração assinada e digitalizada em formato PDF que ateste a veracidade dos dados informados, sujeitando-se às penas da lei

§ 3º Os demonstrativos fiscais referidos no caput serão entregues segundo o modelo do MDF vigente à época, em versão eletrônica em formato PDF, acompanhados de declaração assinada e digitalizada em formato PDF que ateste a veracidade dos dados informados, sujeitando-se às penas da lei.

§ 4º A STN/MF dará quitação relativa à entrega das declarações a que se refere o caput somente após o devido recebimento e a validação dos documentos enviados.

Art. 20 Os dados dos documentos e informações previstos nos incisos I e II do art. 3º recepcionados pelo Siconfi serão disponibilizados em um banco de dados denominado Finanças do Brasil - FINBRA nos sítios da STN e do Siconfi para consulta de qualquer cidadão, sem prejuízo de outros bancos de dados ou outras publicações editadas pela STN.

Art. 21 As versões atualizadas dos seguintes Anexos desta Portaria serão disponibilizadas, exclusivamente, nos sítios da STN/MF e do Siconfi na internet:

I – Anexo I – Matriz de Saldos Contábeis: Regras Gerais

II – Anexo II – Leiaute da Matriz de Saldos Contábeis

Art. 22 Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, tendo seus efeitos a partir do início do exercício financeiro de 2019.

Art. 23 Revogam-se as Portarias STN nº 896, de 31 de outubro de 2017, e Portaria STN nº 55, de 18 de janeiro de 2018, a partir de 1º de janeiro de 2019.

MANSUETO FACUNDO DE ALMEIDA JUNIOR



Anexo I da Portaria 549, de 7 de agosto de 2018

O QUE É MATRIZ DE SALDOS CONTÁBEIS?

A Matriz de Saldos Contábeis (MSC) corresponde a uma estrutura padronizada para o recebimento de informações contábeis e fiscais dos entes da Federação para fins da consolidação das contas nacionais, da geração de estatísticas fiscais em conformidade com acordos internacionais firmados pelo Brasil e da elaboração das declarações do setor público (Demonstrações Contábeis e Demonstrativos Fiscais). Essa estrutura reúne uma relação de contas contábeis e de informações complementares e será produzida a partir do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

O principal objetivo do recebimento de dados e informações por meio da MSC é automatizar a elaboração das declarações, facilitando o trabalho de confecção e envio dessas à Secretaria do Tesouro Nacional pelos entes federados. Além disso, por se tratar de um conjunto detalhado de dados de finanças públicas, a MSC contribui para melhorar a qualidade da informação disponibilizada à sociedade, sendo um instrumento de aprimoramento da transparência. Ademais, as informações enviadas na MSC passarão a ser comparáveis, já que se converterão em relatórios padronizados de acordo com a metodologia definida no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) e no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), ambos editados pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Adicionalmente, a MSC possibilitará o compartilhamento dos dados e informações recebidas por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi) entre diversos órgãos e entidades do Governo Federal, como a Secretaria de Previdência e os Ministérios da Saúde e Educação. Deste modo, contribuirá para a redução da multiplicidade de formatos e de sistemas de transmissão de dados, simplificando o dia a dia dos entes públicos.

Destaca-se que a partir da instituição do Siconfi houve uma significativa melhora da recepção das informações contábeis e fiscais do Setor Público Brasileiro, dadas as inovações relacionadas à forma de obtenção, validação e disponibilização dos dados e informações. Na sequência das evoluções do Siconfi, planeja-se para 2019 a consolidação da MSC.

FORMAS DE ENVIO DA MSC

A Matriz de Saldos Contábeis é baseada no padrão XBRL, *acrônimo de eXtensible Business Reporting Language*, que corresponde a uma derivação do padrão XML otimizado para a apresentação de informações financeiras. Porém, por ser relativamente novo no Brasil, o padrão XBRL ainda não foi totalmente assimilado pelos entes públicos.

Assim, com o objetivo de não tornar o XBRL um empecilho para o envio de informações agregadas (relatórios) e da MSC, o Siconfi disponibilizará duas formas de transmissão dos dados detalhados: arquivo CSV e a própria instância XBRL *Global Ledger*, também conhecida como XBRL GL.

ARQUIVO CSV

O leiaute da MSC em arquivo CSV foi adaptado para melhor representar as informações com base no padrão XBRL GL. Abaixo segue um modelo para melhor visualização:

Cód Siconfi	YYYY-MM													Valor	Tipo_valor	Natureza_valor
CONTA	IC1	TIPO1	IC2	TIPO2	IC3	TIPO3	IC4	TIPO4	IC5	TIPO5	IC6	TIPO6				
111110100	10111	PO	1	FP	10010000	FR								14543.49	beginning_balance	D
111110100	10111	PO	1	FP	10010000	FR								14543.49	ending_balance	D
111110200	1	FP	10111	PO	10010000	FR								0.00	beginning_balance	D
111110200	1	FP	10111	PO	10010000	FR								500.00	period_change	D
111110200	1	FP	10111	PO	10010000	FR								500.00	ending_balance	D

A estrutura do leiaute traz, na primeira linha do arquivo, a indicação do ente que está reportando as informações, bem como o período a que se referem. A célula "Cód. Siconfi" deve ser preenchida com o código da instituição Siconfi, disponível no site do Siconfi, o qual é formado pelo código IBGE seguido da sigla EX (que remete a executivo). A célula referente ao período é formada pelo ano e mês, seguindo o formato YYYY-MM, onde Y é o ano e M o mês. Outras informações como a "Conta", "Valor", "Tipo_valor" e "Natureza_valor" estão explicadas no item "Estrutura da MSC" deste documento.



As informações complementares serão apresentadas em conjuntos de duas colunas: uma responsável por trazer a informação propriamente dita (ICx) e outra para trazer a identificação da informação (TIPOx).

No exemplo acima, a primeira linha apresenta a conta contábil 111110100 detalhada pelo “TIPO1” = PO (Poder/Órgão), “IC1” = 10111, e pelo “TIPO2” = FP (Financeiro/Permanente), “IC2” = 1. De acordo com as tabelas de informações complementares, esse registro diz respeito ao Poder Executivo Estadual e essa conta compõe o conjunto de ativos financeiros da instituição.

Outro fato importante é que o conjunto de colunas das informações complementares não são fixas, ou seja, nada impede que a informação abaixo da coluna “IC1” e “TIPO1”, neste exemplo, seja diferente de “PO”, trazendo outro tipo de informação complementar. Isso ocorre porque podem existir diversas combinações de conta contábil e informações complementares.

Além disso, a estrutura do arquivo CSV deve conter, necessariamente, 6 (seis) conjuntos de informações complementares, ainda que não sejam todas utilizadas pelo ente. Isso acontece porque, em determinados relatórios, existem contas contábeis que necessitam ser detalhadas por 6 (seis) tipos diferentes de informações complementares, o que pode ser consultado no leiaute da MSC.

INSTÂNCIA XBRL GL

A instância XBRL GL deve seguir a taxonomia criada e gerenciada pelo próprio Consórcio Internacional XBRL (entidade gestora do padrão XBRL). Essa taxonomia é genérica e permite a representação de informações detalhadas, diferentemente da taxonomia XBRL FR, criada pela Secretaria do Tesouro Nacional especificamente para o Siconfi.

Por possuir diversos pontos técnicos, a instância XBRL GL possui um documento específico que pode ser consultado no site do Siconfi, trazendo informações mais detalhadas sobre sua estrutura.

ESTRUTURA DA MSC

A MSC é composta de uma relação de contas contábeis associadas a um conjunto de informações complementares de forma que permita a disponibilização de informações detalhadas sobre a contabilidade dos entes da federação e que seja capaz de gerar tanto as demonstrações contábeis quanto os demonstrativos fiscais exigidos pela LRF.

CONTA CONTÁBIL

As contas contábeis utilizadas na MSC são as contas definidas no PCASP Estendido, modelo publicado no Anexo III da Instrução de Procedimentos Contábeis nº 00 (IPC 00). Destaca-se que serão utilizadas na MSC apenas as contas de último nível de detalhamento do PCASP Estendido. Essas contas de último nível, associadas às informações complementares relacionadas a cada conta, compõem o arquivo Leiaute MSC 2019 (Anexo II da Portaria STN nº 549 de 2018).

Caso a contabilidade do ente da Federação utilize alguma extensão que não esteja prevista no PCASP Estendido, o ente deverá fazer um “de-para” no próprio Siconfi, utilizando a ferramenta “Mapear Contas”, ou por meio de ferramenta desenvolvida em seu próprio sistema.

Destaca-se que, conforme definido no MCASP 7º ed., parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, item 3.2.2, os entes da Federação somente poderão detalhar a conta contábil nos níveis posteriores ao nível apresentado na relação de contas do PCASP. Por exemplo, caso uma conta esteja detalhada no PCASP até o 6º nível (item), o ente poderá detalhá-la apenas a partir do 7º nível (subitem), sendo vedada a alteração dos 6 primeiros níveis. Ainda conforme definido no MCASP, a única exceção a esta regra corresponde à abertura do 5º nível (subtítulo) das contas de Natureza de Informação Patrimonial. O 5º nível destina-se à identificação dos saldos recíprocos, a fim de permitir a consolidação das contas públicas nos diversos níveis de governo, e pode ser classificado em: Consolidação (1), Intra OFSS (2), Inter OFSS – União (3), Inter OFSS – Estados (4) ou Inter OFSS – Municípios (5). Quando a conta não estiver detalhada em determinado nível de consolidação no PCASP e o ente entender ser necessário, ele poderá criar a conta no nível de consolidação desejado.



Dessa forma, em razão de o PCASP Estendido não conter todas as contas abertas no 5º nível (com todas as aberturas de nº 1 a 5 – Consolidação, Intra OFSS e Inter OFSS), os entes da Federação, caso entendam ser indispensável a abertura, poderão efetuar a contabilização com o detalhamento correto no 5º nível.

Para que essas aberturas específicas de cada ente da Federação possam ser enviadas na MSC, o Leiaute MSC e o arquivo disponibilizado como base para a elaboração do “de-para” conterão todas as aberturas possíveis no 5º nível.

Também para possibilitar a elaboração do “de-para” quando os desdobramentos do 6º nível e do 7º nível utilizados pelos entes forem diferentes dos existentes no PCASP Estendido, o arquivo disponibilizado como base para a elaboração do “de-para” conterá contas denominadas “Outras” nesses dois níveis.

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

Informação complementar da conta contábil é aquela que não pode ser extraída da codificação da conta contábil, mas a ela se associa. Atende a controles necessários de natureza orçamentária ou gerencial e é possível fazer uso mais de um tipo de informação complementar de forma a permitir um controle individualizado.

A utilização das informações complementares na MSC tem como objetivo disponibilizar informações mais detalhadas da execução orçamentária dos entes da federação e possibilitar a elaboração das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais.

O conjunto das informações complementares e a associação dessas informações complementares com as contas do PCASP, que comporão a MSC de 2019, estão apresentadas no documento Leiaute MSC 2019 (Anexo II).

As informações complementares para as quais os entes da federação utilizam códigos diferentes daqueles disponibilizados no Anexo II deverão ser compatibilizados utilizando a ferramenta de “de-para” do Siconfi ou do próprio sistema do ente da federação, da mesma forma como acontece com as contas contábeis.

O rol de informações complementares para o exercício de 2019 é listado a seguir.

1. Poder/Órgão

Classificação desenvolvida para o Siconfi, permitindo a identificação de Poderes e Órgãos relacionados no artigo 20 da LRF. Será identificada na Matriz com o código PO, composto de cinco dígitos, sendo os dois primeiros responsáveis pela identificação do poder e os três últimos responsáveis pela identificação do órgão.

Essa classificação será utilizada para a elaboração do Anexo 7 do RREO – Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder ou Órgão, para a elaboração do RGF de todos os poderes e órgãos, a partir do MSC enviada pelo Poder Executivo, e para a extração das informações referentes ao RPPS. Dessa forma, é necessário que os registros específicos do RPPS sejam destacados do Poder Executivo para o envio das informações.

Destaca-se que, em razão dessa informação complementar, a MSC apresenta as informações de forma agregada e não consolidada pelo ente da Federação.

2. Indicador do Superávit Financeiro

Classificação criada para atender à Lei nº 4.320/64, que separa as contas do ativo e do passivo em financeiro e permanente e permite a apuração do superávit financeiro no Balanço Patrimonial (BP). Assim, corresponde ao atributo legal do PCASP que utiliza as letras (F) ou (P) para indicar se são contas de ativo ou passivo financeiro ou permanente, respectivamente. Será identificada com o código FP, composto de um dígito, sendo 1- Financeiro e 2- Permanente.

3. Dívida Consolidada – DC

Classificação criada para a identificação de parte do passivo originário de financiamento ou operação de crédito equiparada, contratada com prazo de amortização inferior a 12 meses, que, conforme definido na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, não integra a dívida consolidada. Será identificada com o código DC, com o dígito 1 – não compõem a DC.



O objetivo dessa classificação é identificar a parcela do saldo de algumas contas do passivo que, por força da LRF, não compõem a DC. Portanto esse marcador não identificará o total da dívida consolidada, mas sim o conjunto de contas em que parte do saldo poderá não integrar a DC. Ressalta-se que esse marcador deverá ser associado somente às contas referentes a financiamentos e operações de crédito equiparadas, conforme definido no arquivo Leiaute da MSC 2019 (Anexo II).

Caso esse marcador não seja informado na MSC, todas as contas do passivo às quais esse marcador poderia ser associado serão consideradas integralmente no cômputo da DC.

4. Fonte ou Destinação de Recursos

Classificação definida para identificação, pelo Siconfi, das informações referentes à origem e à destinação dos recursos legalmente vinculados a órgão, fundo ou despesa, necessárias à elaboração de alguns demonstrativos fiscais, como os relativos a Receitas e Despesas com Educação, Saúde e RPPS, e para a disponibilização de informações relevantes para análises diversas.

Conforme definido no arquivo "Leiaute MSC 2019 (Anexo II)", essa informação complementar deve ser associada às contas do ativo e do passivo identificadas total ou parcialmente com F, no caso das contas que podem receber tanto atributo F ou P. Além dessas contas, as fontes ou destinação de recursos devem ser associadas às contas de controle orçamentário (classes 5 e 6 do PCASP), tanto nas fases de previsão como de execução das receitas e despesas orçamentárias, como também às contas de controle por destinação de recursos (DDR – classes 7 e 8 do PCASP).

Será identificado com o código FR, com oito dígitos, divididos em três blocos. O primeiro, com um dígito, identifica se o recurso pertence ao exercício atual ou a exercícios anteriores. Pode ser utilizado, por exemplo, para identificação dos recursos de superávit do exercício, no caso de utilização do código 2. O segundo bloco, com três dígitos, trata da classificação por fonte ou destinação de recursos. O terceiro bloco, com quatro dígitos, refere-se ao detalhamento da fonte ou destinação de recursos. Esse detalhamento será utilizado na MSC para identificação, por exemplo, da execução das despesas com benefícios previdenciários pelos poderes e órgãos.

O arquivo "Leiaute MSC 2019 (Anexo II)" apresenta um rol de códigos que identificam as vinculações mais relevantes. Esse rol contém um conjunto extenso de fontes que possibilitam o "de-para" pelos diversos entes da Federação. Ressalta-se que o "depara" pode ser feito utilizando a ferramenta do Siconfi ou do próprio ente.

A consequência do não envio de informações de fonte de recursos na MSC será a inexistência de valores no rascunho das demonstrações geradas automaticamente pelo Siconfi, nos campos em que essa informação for necessária.

5. Natureza da Receita

Classificação da receita orçamentária por natureza, identificada com o código NR, composta de oito dígitos.

Essa classificação é utilizada por todos os entes da Federação e é normatizada por meio de Portaria da SOF, órgão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, para a União, e por meio de Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001 e de Portarias da STN, para estados e municípios.

A estrutura da codificação é composta de:

- C - Categoria Econômica
- O - Origem
- E - Espécie
- D.D.D - Desdobramento para identificação das peculiaridades
- T - Tipo



O arquivo Leiaute MSC 2019 (Anexo II) contém o ementário da receita, publicado por meio da Portaria Interministerial nº 01, de 14 de junho de 2018, e da Portaria STN nº 388, de 14 de junho de 2018. Como foi prevista, no Art. 3º da Portaria Interministerial nº 01/2018, a possibilidade de se utilizar em 2019 o ementário antigo desde que as informações enviadas à Secretaria do Tesouro Nacional contivessem as informações do novo ementário, o ementário da receita servirá também como base para a elaboração do “de-para” no Siconfi ou no próprio sistema do ente da federação.

Essa informação complementar associa-se às contas contábeis de previsão e de execução da receita orçamentária, conforme previsto na Lei 4.320/64.

6. Natureza da Despesa

Classificação da despesa orçamentária por natureza, identificada com o código ND, com oito dígitos.

Conforme definido na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, a estrutura da natureza da despesa orçamentária a ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de governo será composta de “c.g.mm.ee.dd”, onde:

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

Com o objetivo de possibilitar a elaboração dos relatórios e demonstrativos, o arquivo Leiaute MSC 2019 (Anexo II) apresenta um rol de codificação por natureza da despesa composta com os quatro primeiros códigos (seis dígitos), padronizados e definidos na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, e também com o código facultativo “desdobramento do elemento de despesa”, com dois dígitos. Como esse desdobramento é facultativo, não havendo uma padronização na federação, haverá a necessidade da elaboração do “de-para” que pode ser feito utilizando a ferramenta do Siconfi ou do próprio ente.

Com o objetivo de possibilitar o “de-para”, foram incluídos na tabela constante no arquivo Leiaute MSC 2019 (Anexo II) os títulos “Modalidade Genérica” e “Elemento Genérico”, os quais não devem ser utilizados na execução, visto que todas as despesas devem ser executadas com a classificação completa. Também com esse objetivo, quando são necessários desdobramentos em subelementos para a elaboração dos demonstrativos exigidos pela LRF ou para as áreas da Saúde e da Educação, há também a classificação “Outros”.

Ressalta-se que essa informação complementar, conforme definido no arquivo Leiaute MSC 2019 (Anexo II), com base no disposto na Lei 4.320/64, associa-se às contas de dotação e de execução da despesa orçamentária, até o nível em que for observado, no caso das dotações.

7. Classificação Funcional da Despesa

Classificação que segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, conforme definido na Portaria MOG nº 42/1999. É composta pela função, com dois dígitos e pela subfunção, com três dígitos e será identificada com o código FS.

É utilizada na despesa orçamentária buscando responder basicamente à indagação “em que área” de ação governamental a despesa será realizada. Trata-se de uma classificação 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.

8. Ano de Inscrição de Restos a Pagar

Essa informação tem como objetivo a identificação do ano dos valores referentes a restos a pagar para a elaboração de demonstrativos fiscais, como o quadro de controle de restos a pagar do Demonstrativo da Saúde, que integra o RREO.

Será identificada com o código AI, com 4 dígitos, que indicam o ano em que ocorreu a inscrição das despesas orçamentárias em restos a pagar.



A consequência do não envio dessa informação complementar será a inexistência das informações e ela relacionadas nos rascunhos dos demonstrativos gerados automaticamente.

9. Despesas com MDE e ASPS

Essa informação complementar tem como objetivo a identificação das despesas consideradas para o cômputo do limite da educação e da saúde.

Deverá ser utilizada pelos entes da federação que não vinculam os recursos de impostos à educação ou à saúde no momento da arrecadação da receita, ou seja, não identificam na origem, os recursos de impostos e de transferências de impostos que serão utilizados para custear as despesas com educação e saúde aplicadas no cumprimento dos limites constitucionais.

Será também utilizado pelos entes que, mesmo realizando a vinculação do recurso mínimo de educação e saúde na origem, optam por aplicar outros recursos em ASPS e MDE, utilizando nessa aplicação, recursos livres a partir da Fonte 001 - Recursos Ordinários.

QUADRO RESUMO DAS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES					
Nr	Código	Informações Complementares	Dígitos	Formato	Descrição
1	PO	Poder ou Órgão	5 dígitos	XXXXX	Poderes e Órgãos relacionados no art. 20 da LRF
2	FP	Atributo do Superávit Financeiro (Financeiro/Permanente)	1 dígito	X	1- Financeiro 2 - Permanente
3	DC	Dívida Consolidada	1 dígito	X	1 – não compõem a DC
4	FR	Fonte ou Destinação de Recursos	8 dígitos	XXXXXXXX	1º dígito: Exerc. Atual = 1, Exerc. Anterior = 2 2º ao 4º dígito = classificação por fonte ou destinação de recursos 5º ao 8º dígito = Detalhamento da fonte ou destinação de recursos
5	NR	Natureza da Receita	8 dígitos	XXXXXXXX	-259Classificação por Natureza da Receita (8 dígitos)
6	ND	Natureza da Despesa	8 dígitos	XXXXXXXX	Classificação por Natureza da Despesa (8 dígitos)
7	FS	Classificação Funcional (Função e Subfunção)	5 dígitos	XXXXX	Função (2 dígitos) + Subfunção (03 dígitos), Portaria MOG nº 42/99
8	AI	Ano de Inscrição de Restos a Pagar	4 dígitos	XXXX	Ano de inscrição de restos a pagar (4 dígitos)
9	ES	Despesas com MDE e ASPS	1 dígito	X	1– compõe MDE 2 – compõe ASPS

VALIDAÇÃO DAS INFORMAÇÕES

Em 2019, o Siconfi realizará algumas validações no recebimento da MSC, tanto em relação à estrutura quanto em relação às informações que estão contidas no arquivo. Com o intuito de evidenciar detalhadamente quais validações serão realizadas e a quem serão aplicadas, a Secretaria do Tesouro Nacional publicará um documento específico que tratará do assunto.

DETALHAMENTO DOS REGISTROS

Para cada linha da MSC, ou seja, para cada combinação de conta contábil com as informações complementares, serão apresentados os detalhamentos a seguir:

**• Valor**

São os valores propriamente ditos dos saldos e movimentações das contas contábeis dentro de um determinado período. Importante ressaltar que os valores das movimentações devem ser informados sem separadores de milhares e utilizado como separador de decimais o ponto “.”. Assim, não deve ser utilizada a vírgula “,”.

• Tipo de Valor

Como a ideia da MSC é representar as informações detalhadas, as contas deverão representar a movimentação durante o período, semelhante ao que ocorre em um balancete de verificação. Assim, a coluna “Tipo_Valor” possui os seguintes valores possíveis:

- *beginning_balance*: representa o saldo inicial;
- *period_change*: representa a movimentação dentro do período;
- *ending_balance*: representa o saldo final;

Vale ressaltar que estes valores na verdade representam informações da própria taxonomia XBRL GL, definida pelo Consórcio Internacional XBRL.

• Natureza do Valor

A natureza do valor é característica importante para geração dos relatórios sumarizados. Isso porque utiliza como base para a geração as contas contábeis, que possuem os atributos débito e crédito. Por esse motivo, a coluna “Natureza_valor” possui dois valores possíveis: débito, representado pela letra “D”, e crédito, representado pela letra “C”.

TIPOS DE MSC

A MSC é dividida em dois tipos, dentro do Siconfi: a MSC agregada e a MSC encerramento.

A MSC agregada terá periodicidade mensal e conterá os registros mensais das contas contábeis combinadas com as informações complementares de todos os órgãos e poderes do Ente da Federação, separadas pela informação complementar de Poder e Órgão. Importante ressaltar que essas matrizes não trarão as informações de forma consolidada, mas sim agregada, ou seja, sem exclusão dos saldos recíprocos.

A MSC de encerramento terá periodicidade anual, ou seja, será enviada apenas uma vez ao ano, fazendo referência ao último mês do ano (Dezembro). Essa matriz será responsável por trazer as informações de encerramento do exercício, como por exemplo o encerramento das contas de resultado. Essa MSC observará as regras contidas no Decreto nº 7.185 de 2010 e Portaria MF nº 548 de 2010, que estabelecem o padrão mínimo para os sistemas de contabilidade. Vale ressaltar que a MSC de encerramento será enviada inicialmente em 2020, referente aos dados de 2019.

Destaca-se que a MSC agregada deverá conter, no mês de dezembro, os lançamentos de inscrição em Restos a Pagar Não Processados (RPNP), a liquidar e em liquidação, e em Restos a Pagar Processados (RPP). Dessa forma, com base no PCASP Estendido, as contas de inscrição em restos a pagar da classe 6, relacionadas a seguir, deverão ser consideradas na MSC agregada de dezembro.

Contas de Restos a Pagar	
6.2.2.1.3.05.00	Empenhos a Liquidar Inscritos em Restos a Pagar Não Processados
6.2.2.1.3.06.00	Empenhos em Liquidação Inscritos em Restos a Pagar Não Processados
6.2.2.1.3.07.00	Empenhos Liquidados Inscritos em Restos a Pagar Processados
6.3.1.7.1.00.00	RP Não Processados a Liquidar - Inscrição no Exercício
6.3.1.7.2.00.00	RP Não Processados em Liquidação - Inscrição no Exercício
6.3.2.7.0.00.00	RP Processados - Inscrição no Exercício

PROCESSO DE GERAÇÃO DE RELATÓRIOS

Como dito anteriormente, o principal objetivo da MSC é representar informações detalhadas extraídas diretamente da contabilidade dos entes, os quais serão capazes de gerar os relatórios e demonstrativos contábeis e fiscais exigidos principalmente pela Lei de Responsabilidade Fiscal. No entanto, para que isso seja possível para todos os entes, em alguns casos, será necessário executar o procedimento de mapeamento de contas no Siconfi. As etapas do processo completo de geração de rascunhos dos relatórios a partir da MSC estão descritas a seguir.



CARREGAMENTO DO PLANO DE CONTAS DA INSTITUIÇÃO

A base da MSC é o PCASP Estendido para Estados e Municípios. É de amplo conhecimento que o PCASP é padronizado até o 5º nível (Subtítulo). O PCASP Estendido é uma sugestão de utilização do Item e Subitem para Estados e Municípios. Porém, isso não impede que essa abertura seja diferente para cada Ente, ou até que seja desmembrado além do 7º nível.

Por outro lado, é de suma importância que as informações sejam padronizadas, principalmente as contas contábeis, sob pena de não ser possível a geração dos relatórios e demonstrativos a partir dos mapeamentos.

Assim, o ente que possuir informações que não estão de acordo com as disponibilizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional no Leiaute da MSC, poderão utilizar a ferramenta de “de-para” do Siconfi, mas uma única vez no ano. Para que isso seja possível, deverão carregar no sistema o plano de contas da instituição.

Após o “de-para”, o ente poderá atualizar periodicamente esse procedimento com as contas contábeis que sejam criadas ou que sofram modificações no seu plano de contas.

O leiaute a ser carregado deve conter duas colunas detalhando o código e a descrição, nessa ordem. Vale ressaltar que o sistema não leva em consideração a utilização de pontos, sendo apenas formatação, e o formato do arquivo deve ser “.xls”.

Para os entes que optarem por realizar o “de-para” em seu próprio sistema, o processo iniciase na etapa de “Carregamento da MSC”, não sendo necessária a realização dos passos anteriores ao carregamento.

CARREGAMENTO DAS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES UTILIZADAS PELA INSTITUIÇÃO

O procedimento adotado para o plano de contas deverá ser aplicado também às informações complementares. Os entes que possuírem detalhamentos distintos dos definidos pela STN poderão utilizar a ferramenta de “de-para” do Siconfi, sendo necessário o carregamento das informações complementares.

Após o “de-para”, o ente poderá atualizar esse procedimento periodicamente com as informações complementares que sejam criadas ou que sofram modificações.

O leiaute, assim como no caso do plano de contas, deve conter duas colunas, sendo que a primeira detalha o código e a segunda a descrição, necessariamente nessa ordem. O formato do arquivo também deve ser “.xls” e o ponto utilizado apenas como formatação.

REALIZAÇÃO DO “DE-PARA” PELA INSTITUIÇÃO

Tendo feito o carregamento do plano de contas e das informações complementares da instituição no Siconfi, o ente está apto a utilizar a ferramenta de “de-para”. Vale ressaltar que, caso as informações do ente não sejam alteradas durante o período, o “de-para” será feito apenas uma vez e somente para as informações que não estejam padronizadas.

Assim, tendo feito o “de-para”, toda MSC que for carregada após esse procedimento será automaticamente convertida utilizando a correlação realizada pelo próprio ente. Importante destacar que a codificação utilizada, antes da correlação, poderá ser visualizada na instância XBRL GL disponível para download na área restrita da instituição.

CARREGAMENTO DA MSC

Esta etapa consiste no carregamento da MSC no Siconfi. A instituição deve atentar para o correto preenchimento dos filtros no Siconfi. A MSC será mensal e, portanto, tal filtro deverá ser escolhido, bem como a qual mês as informações fazem referência.

O arquivo a ser carregado no Siconfi, seja no formato CSV ou XBRL GL, deverá ser compactado (zipado).

É nessa etapa que o sistema fará a substituição automática das contas mapeadas pela instituição, quando da utilização do “de-para”.



Caso a instituição carregue um arquivo CSV, o sistema o transformará em uma instância XBRL GL e, a partir daí, será disponibilizada para download pela instituição.

GERAÇÃO DOS RELATÓRIOS A PARTIR DA MSC

A conversão da MSC nos relatórios ocorrerá automaticamente quando do carregamento no sistema da última MSC de um determinado período. Por exemplo, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária do 1º bimestre é formado pelas informações dos meses de janeiro e fevereiro. Assim, quando a instituição carregar a última MSC referente a esse período, o Siconfi irá automaticamente converter as informações da Matriz no relatório.

Isso quer dizer que, embora a melhor prática seja o envio dos arquivos em ordem cronológica, o sistema não impede que um ente carregue primeiro a MSC de fevereiro e depois a de janeiro.

O relatório convertido será disponibilizado em forma de rascunho na área restrita de cada instituição. Com isso, a instituição poderá, caso seja necessário, alterar ou incluir informações no relatório. Nesse caso, é importante que as alterações sejam destacadas em notas explicativas, pois o rascunho gerado automaticamente poderá ser consultado em algumas situações. Vale ressaltar que haverá possibilidade de rastrear os valores gerados a partir da MSC na forma de consulta no próprio Siconfi.

O rascunho será gerado com base nos mapeamentos dos relatórios e demonstrativos, elaborados conforme as regras dispostas no MCASP e no MDF e disponibilizados no site da STN. No entanto, os relatórios homologados no Siconfi devem refletir as mesmas informações dos demonstrativos enviados pelos entes da Federação ao tribunal de contas e os ajustes realizados no rascunho gerado automaticamente pelo Siconfi devem ser destacados em notas explicativas.

EXCEÇÕES PARA O REENVIO DA MSC

Uma vez carregada no Siconfi, a MSC não poderá ser mais excluída do sistema. Porém, o sistema não impedirá o reenvio da matriz caso seja necessário, exceto:

- Quando houver disposição do respectivo Tribunal de Contas, proibindo a substituição do arquivo no Siconfi;
- Sempre que um rascunho de algum relatório tiver sido gerado a partir da MSC e tiver sido assinado por algum usuário. Nesse caso, as assinaturas de todos os relatórios devem ser canceladas para que seja possível o reenvio da matriz;
- Sempre que um rascunho de algum relatório tiver sido gerado a partir da MSC e tiver sido homologado pelo Titular do Poder ou Órgão. Nesse caso, em vez de reenviar a MSC, a instituição deverá efetuar as alterações desejadas no próprio relatório, incluindo a justificativa em notas explicativas, permanecendo a MSC inalterada. A instituição deverá efetivar os ajustes necessários na matriz do mês subsequente, de acordo com a melhor prática contábil.

OBSERVAÇÕES IMPORTANTES

- O envio da MSC será realizado exclusivamente pelo Poder Executivo, utilizando informações **agregadas e não consolidadas**. Por esse motivo, os demais poderes e órgãos deverão ser evidenciados na MSC utilizando a informação complementar “Poder e Órgão”.
- O arquivo CSV deve ser compactado (zipado) para ser carregado no Siconfi.
- O leiaute da MSC deverá ser respeitado, inclusive em relação à quantidade e ordem das colunas, quando do envio no formato CSV.
- No caso do formato CSV, atentar quando abrir as informações em editor de planilhas. Para as informações complementares que possuem como valor 0 (zero) à esquerda, formatá-los como campo de texto.
- Na coluna de valor, não utilizar vírgulas como separador de decimais e sim ponto.
- Na coluna de valor, não utilizar separador de milhares bem como caracteres especiais.



- O ponto (".") pode ser utilizado apenas como formatação em editor de planilhas.
- Não é necessário o envio de contas contábeis que não tiveram movimentação (saldo inicial, movimento a crédito e débito, saldo final). Caso sejam enviadas, o preenchimento das colunas "Natureza_valor" e "Tipo_valor" é obrigatório.

Para mais informações e o Anexo II acesse:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/matriz-de-saldos-contabeis-msc->

Fonte/Destinação de Recursos - MSC 2019

Esclarecimentos sobre as fontes de recursos definidas para a MSC 2019

A informação complementar Fonte ou Destinação de Recursos será composta de 8 dígitos, sendo que o 1º dígito identifica se os recursos pertencem ao exercício atual ou ao exercício anterior, os 3 dígitos do meio tratam da classificação por fonte ou destinação de recursos e os 4 últimos dígitos referem-se ao detalhamento da fonte ou destinação de recursos.

Não existe atualmente codificação padronizada na Federação para fonte ou destinação de recursos. Em razão disso, apresenta-se a seguir um rol de códigos que identificam algumas vinculações necessárias para a elaboração das demonstrações publicadas no Siconfi ou para a disponibilização de informações relevantes para análises diversas. Esse rol, que será a base para a realização de "de-para" visando à geração da MSC, contém um conjunto extenso de fontes que possibilitem o "de-para" pelos diversos entes da Federação.

O rol proposto apresenta vinculações que podem não ser utilizados por alguns entes. Portanto, não haverá validação desse tipo no recebimento da MSC 2019, ou seja, não haverá obrigatoriedade de utilização das fontes de recursos apresentadas. Em 2019, não haverá também validação da combinação das fontes de recursos com as contas do PCASP estendido apresentada no arquivo Layout da MSC, tendo em vista que alguns entes não associam as contas de ativo e passivo financeiro à classificação de fonte ou destinação de recursos. A consequência do não envio de informações de fonte de recursos na MSC será a inexistência de valores no rascunho das demonstrações geradas automaticamente pelo Siconfi, nos campos em que essa informação for necessária.

A codificação proposta para 2019 apresenta o detalhamento da fonte com 4 dígitos, não existente em 2018. Esse detalhamento será utilizado na MSC, no exercício de 2019, para identificação da execução das despesas com benefícios previdenciários pelos poderes e órgãos e para uma das opções de identificação dos recursos do FUNDEB, em que a destinação para 60 ou 40 % será feita no desdobramento.

As fontes de recursos 111 e 211 têm como objetivo o controle das despesas custeadas com recursos de impostos e transferências de impostos consideradas para cumprimento dos limites constitucionais da educação e da saúde, respectivamente, e serão utilizadas pelos entes da federação que vinculam os recursos de impostos à educação e à saúde no momento da arrecadação da receita. Nas situações em que os entes não efetuam a vinculação do recurso na origem, a aplicação das receitas de impostos e transferências na educação será identificada a partir da Fonte 001 - Recursos Ordinários, por exemplo. Para essas situações, está sendo proposta a utilização de uma nova informação complementar que identifica o cumprimento dos limites no momento da execução da despesa, a Informação Complementar "ES - Despesas com MDE e ASPS".

As fontes de recursos 150, 151, 152 e 250 têm como objetivo o controle das despesas custeadas com os rendimentos do recursos de impostos e transferências de impostos consideradas para cumprimento dos limites constitucionais da educação e da saúde e serão utilizadas pelos entes da federação que, em razão da forma de verificação do cumprimento do limite mínimo, necessitam identificar esses recursos por meio de uma fonte específica. Ressalta-se que, não havendo essa necessidade específica, essas informações podem ser obtidas também pela combinação das fontes de recursos "Receitas de Impostos" ou "FUNDEB" com a classificação por natureza da receita referente à "Remuneração de Depósitos Bancários".

As fontes de recursos 410 e 420 foram detalhadas com o objetivo de identificar o poder ou órgão responsável pela execução das despesas referentes aos benefícios previdenciários custeadas com os recursos vinculados ao RPPS e, dessa forma, possibilitar a elaboração automática do rascunho do Demonstrativo da Despesa com Pessoal no RGF de todos os poderes ou órgãos de cada ente da Federação.



Para o controle dos recursos do FUNDEB são apresentados dois conjuntos de códigos que são excludentes, ou seja, os entes deverão utilizar, no "de-para", as fontes de recursos 112, 113, 114 e 115 ou as fontes de recursos 116 e 117, com os seus detalhamentos. Essas duas opções têm como objetivo atender às necessidades específicas dos entes da federação.

Código	Nomenclatura
1	Recursos do Exercício Corrente
2	Recursos de Exercícios Anteriores

Código Principal	Detalhamento	Nomenclatura	Especificação
001	0000	Recursos Ordinários	Recursos da entidade de livre aplicação
090	0000	Outros Recursos Não Vinculados	Outros recursos não vinculados que não se enquadrem nas especificações acima
111	0000	Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Educação	Controle das despesas custeadas com recursos de impostos e transferências de impostos consideradas para cumprimento do limite constitucional e será utilizado pelos entes da federação que vinculam os recursos de impostos à educação no momento da arrecadação da receita. Nas situações em que os entes não efetuam a vinculação do recurso na origem, a aplicação das receitas de impostos e transferências na educação será identificada a partir da Fonte 001 - Recursos Ordinários, por exemplo.
112	0000	Transferências do FUNDEB 60%	Controle das despesas custeadas com recursos do FUNDEB. Esse código é de utilização alternativa à fonte 116.
113	0000	Transferências do FUNDEB 40%	
114	0000	Transferências do FUNDEB 60% – Complementação da União	Controle das despesas custeadas com recursos de Complementação da União ao FUNDEB. Esse código é de utilização alternativa à fonte 117.
115	0000	Transferências do FUNDEB 40% – Complementação da União	
116	0000	Transferências do FUNDEB - Entrada de Recursos	Controle das despesas custeadas com recursos do FUNDEB. Esse código é de utilização alternativa às fontes 112 e 113.
116	0060	Transferências do FUNDEB - Destinação 60%	
116	0040	Transferências do FUNDEB - Destinação 40%	
117	0000	Transferências do FUNDEB - Complementação da União - Entrada de Recursos	Controle das despesas custeadas com recursos de Complementação da União ao FUNDEB. Esse código é de utilização alternativa às fontes 114 e 115.
117	0060	Transferências do FUNDEB – Complementação da União - Destinação 60%	
117	0040	Transferências do FUNDEB – Complementação da União - Destinação 40%	
120	0000	Transferência do Salário-Educação	Controle dos recursos originários de transferências recebidas do Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação – FNDE, relativos aos repasses referentes ao salário-educação.
121	0000	Transferências de Recursos do FNDE Referentes ao Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE)	Controle dos recursos originários de transferências do Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação – FNDE, destinados ao Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE).
122	0000	Transferências de Recursos do FNDE	Controle dos recursos originários de transferências do Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação – FNDE,



		Referentes ao Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE)	destinados ao Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE).
123	0000	Transferências de Recursos do FNDE Referentes ao Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE)	Controle dos recursos originários de transferências do Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação – FNDE, destinados ao Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE).
124	0000	Outras Transferências de Recursos do FNDE	Controle dos demais recursos originários de transferências do Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação – FNDE.
125	0000	Transferências de Convênios ou de Contratos de Repasse vinculados à Educação	Controle dos recursos originários de transferências em virtude de assinatura de convênios, contratos de repasse ou legislações específicas, cuja destinação encontra-se vinculada a programas da educação.
130	0000	Operações de Crédito Vinculadas à Educação	Controle dos recursos originários de operações de crédito, cuja destinação encontra-se vinculada a programas da educação.
140	0000	Royalties do Petróleo Vinculados à Educação	Controle dos recursos vinculados à Educação, originários de transferências recebidas pelo Município, relativos a Royalties e Participação Especial – Art. 2º da Lei nº 12.858/2013.
150	0000	Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Educação - Remuneração de Depósitos Bancários	Controle das despesas custeadas com os rendimentos do recursos de impostos e transferências de impostos consideradas para cumprimento do limite constitucional e será utilizado pelos entes da federação que utilizam a fonte de recursos 111 e que, em razão da forma de verificação do cumprimento do limite mínimo, necessitam identificar esses recursos por meio de uma fonte específica.
151	0000	Transferências do FUNDEB - Remuneração de Depósitos Bancários	Controle das despesas custeadas com os rendimentos dos recursos do FUNDEB quando houver necessidade. Esses códigos serão utilizados pelos entes da federação que, em razão da forma de verificação do cumprimento do limite mínimo, necessitam identificar esses recursos por meio de uma fonte específica.
152	0000	Transferências do FUNDEB - Complementação da União - Remuneração de Depósitos Bancários	
190	0000	Outros Recursos Vinculados à Educação	Controle dos demais recursos vinculados à Educação.
211	0000	Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Saúde	Controle das despesas custeadas com recursos de impostos e transferências de impostos consideradas para cumprimento do limite constitucional e será utilizado pelos entes da federação que vinculam os recursos de impostos à saúde no momento da arrecadação da receita. Nas situações em que os entes não efetuam a vinculação do recurso na origem, a aplicação das receitas de impostos e transferências na saúde será identificada a partir da Fonte 001 - Recursos Ordinários, por exemplo.
212	0000	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Custeio das Ações e Serviços Públicos de Saúde	Controle dos recursos originários de transferências do Fundo Nacional de Saúde, referentes ao Sistema Único de Saúde (SUS) e relacionados ao Bloco de Custeio das Ações e Serviços Públicos de Saúde.
213	0000	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Investimento na Rede de Serviços Públicos de Saúde	Controle dos recursos originários de transferências do Fundo Nacional de Saúde, referentes ao Sistema Único de Saúde (SUS) e relacionados ao Bloco de Investimento na Rede de Serviços Públicos de Saúde.
214	0000	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Estadual	Controle dos recursos originários de transferências do Fundo Estadual de Saúde, referentes ao Sistema Único de Saúde (SUS).



215	0000	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes dos Governos Municipais	Controle dos recursos originários de transferências dos Fundos de saúde de outros municípios, referentes ao Sistema Único de Saúde (SUS).
220	0000	Transferências de Convênios ou de Contratos de Repasse vinculados à Saúde	Controle dos recursos originários de transferências em virtude de assinatura de convênios, contratos de repasse ou legislações específicas, cuja destinação encontra-se vinculada a programas da saúde.
230	0000	Operações de Crédito vinculadas à Saúde	Controlar dos recursos originários de operações de crédito, cuja destinação encontra-se vinculada a programas da saúde.
240	0000	Royalties do Petróleo vinculados à Saúde	Controle dos recursos vinculados à Saúde, originários de transferências recebidas pelo Município, relativos a Royalties e Participação Especial – Art. 2º da Lei nº 12.858/2013.
250	0000	Receita de Impostos e de Transferência de Impostos - Saúde - Remuneração de Depósitos Bancários	Controle das despesas custeadas com os rendimentos do recursos de impostos e transferências de impostos consideradas para cumprimento do limite constitucional e será utilizado pelos entes da federação que utilizam a fonte de recursos 211 e que, em razão da forma de verificação do cumprimento do limite mínimo, necessitam identificar esses recursos por meio de uma fonte específica.
290	0000	Outros Recursos Vinculados à Saúde	Controle dos recursos não enquadrados em especificações próprias, cuja destinação encontra-se vinculada a programas da saúde.
311	0000	Transferência de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social - FNAS	Controle os recursos originários de transferências do Fundo Nacional de Assistência Social - Lei Federal nº 8.742, 07/12/1993.
312	0000	Transferências de Convênios - Assistência Social	Controle dos recursos originários de transferências em virtude de assinatura de convênios ou legislações específicas, cuja destinação encontra-se vinculada a programas da assistência social.
390	0000	Outros Recursos Vinculados à Assistência Social	Controle dos recursos não enquadrados em especificações próprias, cuja destinação encontra-se vinculada a programas da assistência social.
410	0000	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Entrada de Recursos	Controle dos recursos vinculados ao plano previdenciário do RPPS. Esse plano existe tanto nos entes que segregaram quanto nos que não segregaram a massa dos segurados. O detalhamento da fonte de recursos possibilita a identificação do Poder ou órgão responsável pela execução das despesas referentes aos benefícios previdenciários custeadas com os recursos vinculados ao plano.
410	0111	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Poder Executivo Estadual	
410	0121	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Poder Executivo do Distrito Federal	
410	0131	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Poder Executivo Municipal	
410	0211	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Poder Legislativo - Assembléia legislativa	
410	0212	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Poder Legislativo - Tribunal de Contas do Estado	
410	0213	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Poder Legislativo - Tribunal de Contas dos Municípios	
410	0214	Recursos vinculados ao	



		RPPS - Plano Previdenciário - Poder Legislativo - Ministério Público de Contas do Estado	
410	0215	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Poder Legislativo - Ministério Público de Contas dos Municípios	
410	0221	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Poder Legislativo - Câmara legislativa do Distrito Federal	
410	0222	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Poder Legislativo - Tribunal de Contas dos Distrito Federal	
410	0231	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Poder Legislativo - Câmara Municipal	
410	0232	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Poder Legislativo - Tribunal de Contas do Município	
410	0390	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Poder Judiciário - Tribunal de Justiça	
410	0391	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Poder Judiciário - Tribunal de Justiça Militar	
410	0511	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Ministério Público do Estado	
410	0611	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Defensoria Pública do Estado	
410	0621	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário - Defensoria Pública do Distrito Federal	
420	0000	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Entrada de Recursos	Controle dos recursos vinculados ao plano previdenciário do RPPS. Esse plano existe somente nos entes que segregaram a massa dos segurados. O detalhamento da fonte de recursos possibilita a identificação do Poder ou órgão responsável pela execução das despesas referentes aos benefícios previdenciários custeadas com os recursos vinculados ao plano.
420	0111	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Poder Executivo Estadual	
420	0121	Recursos vinculados ao	



		RPPS - Plano Financeiro - Poder Executivo do Distrito Federal
420	0131	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Poder Executivo Municipal
420	0211	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Poder Legislativo - Assembléia legislativa
420	0212	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Poder Legislativo - Tribunal de Contas do Estado
420	0213	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Poder Legislativo - Tribunal de Contas dos Municípios
420	0214	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Poder Legislativo - Ministério Público de Contas do Estado
420	0215	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Poder Legislativo - Ministério Público de Contas dos Municípios
420	0221	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Poder Legislativo - Câmara legislativa do Distrito Federal
420	0223	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Poder Legislativo - Tribunal de Contas dos Distrito Federal
420	0231	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Poder Legislativo - Câmara Municipal
420	0232	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Poder Legislativo - Tribunal de Contas do Município
420	0390	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Poder Judiciário - Tribunal de Justiça
420	0391	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Poder Judiciário - Tribunal de Justiça Militar
420	0511	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Ministério Público do Estado
420	0611	Recursos vinculados ao RPPS - Plano Financeiro - Defensoria Pública do Estado
420	0621	Recursos vinculados ao



		RPPS - Plano Financeiro - Defensoria Pública do Distrito Federal	
430	0000	Recursos vinculados ao RPPS - Taxa de Administração	Controle dos recursos destinados ao custeio das despesas necessárias à organização e ao funcionamento da unidade gestora do RPPS.
450	0000	Recursos vinculados ao RGPS	Controle dos recursos vinculados ao RGPS (uso exclusivo da União).
510	0000	Outras Transferências de Convênios ou Contratos de Repasse da União	Recursos originários de transferências federais em virtude de assinatura de convênios, contratos de repasse ou legislações específicas, cuja destinação encontra-se vinculada aos seus objetos. Não serão controlados por esta fonte os recursos de convênios vinculados a programas da educação, da saúde e da assistência social, cujo controle será realizado através das fontes 125, 220 e 312, respectivamente.
520	0000	Outras Transferências de Convênios ou Contratos de Repasse dos Estados	Recursos originários de transferências estaduais em virtude de assinatura de convênios, contratos de repasse ou legislações específicas, cuja destinação encontra-se vinculada aos seus objetos. Não serão controlados por esta fonte os recursos de convênios ou contratos de repasse vinculados a programas da educação, da saúde e da assistência social, cujo controle será realizado através das fontes 125, 220 e 312, respectivamente.
530	0000	Transferência da União Referente a Royalties do Petróleo	Controle dos recursos originários da arrecadação da cota-parte royalties.
540	0000	Transferência dos Estados Referente a Royalties do Petróleo	Controle dos recursos originários das transferências de royalties pelos Estados.
610	0000	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE	Controle dos recursos da CIDE.
620	0000	Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública - COSIP	Controle dos recursos da COSIP, nos termos do artigo 149-A da Constituição Federal da República.
630	0000	Recursos Vinculados ao Trânsito	Controle dos recursos com a cobrança das multas de trânsito nos termos do artigo nº. 320 da Lei nº 9.503/1997 - Código de Trânsito Brasileiro.
910	0000	Recursos próprios dos consórcios	Controle dos recursos próprios dos Consórcios Públicos
920	0000	Recursos de Operações de Crédito	Controle dos recursos originários de operações de crédito, exceto as operações cuja aplicação estejam destinadas a programas de educação e saúde.
930	0000	Recursos de Alienação de Bens/Ativos	Controle dos recursos advindos da alienação de bens nos termos do art. 44 da LRF.
940	0000	Outras vinculações de transferências	Controle dos recursos de outras transferências vinculadas.
950	0000	Outras vinculações de taxas e contribuições	Controle dos recursos de outras taxas e contribuições vinculadas
971	0000	Recursos extraorçamentários vinculados a precatórios	Controle dos recursos financeiros junto aos tribunais de justiça vinculados ao pagamento de precatórios.
972	0000	Recursos extraorçamentários vinculados a depósitos judiciais	Controle dos recursos financeiros junto aos tribunais de justiça vinculados aos depósitos judiciais.
979	0000	Outros recursos extraorçamentários	Controle dos recursos financeiros que não transitam pelo orçamento, como depósitos e cauções.
980	0000	Recursos não classificados – a classificar	Classificação temporária enquanto não se identifica a correta vinculação.
990	0000	Outras Recursos não Vinculados	Controle dos recursos cuja aplicação seja vinculada e não tenha sido enquadrado em outras especificações.



MATRIZ DE SALDOS CONTÁBEIS - SCPI

Introdução.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) tornou obrigatório o envio da Matriz de Saldos Contábeis (MSC) para todos os entes da federação, a partir de 2019. No arquivo da MSC será enviada a movimentação contábil mensal agregando os dados de todas as entidades do município.

As orientações para geração da MSC assim como o layout do arquivo foram publicados no site da STN (<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/matriz-de-saldos-contabeis-msc->) . Nesse layout existem as tabelas com o Plano de Contas, Classificações de Receita, Despesa e Fontes de Recurso que serão utilizadas como padrão para o envio da MSC.

De acordo com a Portaria 549, da STN, publicada no dia 07 de agosto de 2018, com o envio da Matriz, o SICONFI irá gerar automaticamente os rascunhos dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório da Gestão Fiscal (RGF), com algumas exceções (anexo 8, 10 e 12 do RREO e anexo 3 do RGF). Por ser o primeiro ano do envio da MSC para todos os municípios, esses rascunhos gerados poderão ser alterados no exercício de 2019. Porém, a tendência é que, com o tempo, os relatórios sejam gerados pelo SICONFI a partir do arquivo da MSC, sem mais alterações manuais do usuário.

Como todos os municípios terão que se adaptar para a geração da MSC e as tabelas de Fonte de Recurso, Classificação de Receita e Despesa da STN serão padrão para todos os entes da federação, foram feitas algumas modificações no módulo orçamento do SCPI8 e SCPI9 visando tanto o preenchimento dos anexos da Lei Fiscal, quanto a incorporação das demais entidades na elaboração da Matriz de Saldos Contábeis.

A seguir serão apresentadas as modificações e algumas orientações dessas mudanças no sistema.

1 - Verificando inconsistências no Diário

O módulo Diário/Razão do Sistema de Contabilidade Pública Integrado - SCPI tem como objetivo realizar os procedimentos para registrar através de lançamentos contábeis a execução orçamentária e financeira, através de três tipos de lançamentos que são Lançamentos de Abertura, Lançamentos Mensais e Lançamentos de Encerramento. É justamente nos Lançamentos de Abertura do exercício que serão efetuadas diversas verificações de inconsistências das informações complementares da MSC. As informações complementares, são detalhamentos contábeis que visam atender a controles de caráter gerencial para atender as necessidades da Secretaria do Tesouro Nacional.

Ao iniciar o módulo Diário, será apresentado ao usuário uma tela com inconsistência nas informações da execução orçamentária e financeira, onde será necessário fazer as correções conforme orientado para que a Matriz de Saldos Contábeis seja gerada corretamente.

Veja na Figura 1, logo abaixo exemplo de dois casos que precisarão ser corrigidos:



2 - Verificação inicial da Matriz de Saldos Contábeis.

A Secretaria do Tesouro Nacional publicou a Portaria STN n 549, de 07 de agosto de 2018, que estabelece regras acerca da periodicidade, formato e sistema relativos à disponibilização das informações e dos dados contábeis, orçamentários e fiscais da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, no exercício de 2019, em atendimento ao § 2º do art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e as respectivas regras para atualização dos registros do Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias – CAUC em relação aos incisos I e XIX do art. 22 da Portaria Interministerial nº 424, de 30 de dezembro de 2016, alterada pela Portaria Interministerial nº 451, de 18 de dezembro de 2017, e revoga as Portarias STN 896/2017 e 55/2018.

A principal novidade trazida pela portaria está na obrigatoriedade da Matriz de Saldos Contábeis - MSC para os municípios, com exceção das capitais, cujo prazo foi estabelecido para 2018.

O prazo para envio da MSC é o último dia do mês subsequente ao de referência.

Confira abaixo a partir de qual mês de referência será obrigatório o envio da MSC.

Ente Federativo	Mês de Referência
União, estados, Distrito Federal e capitais	Janeiro de 2018
Demais municípios	Janeiro de 2019

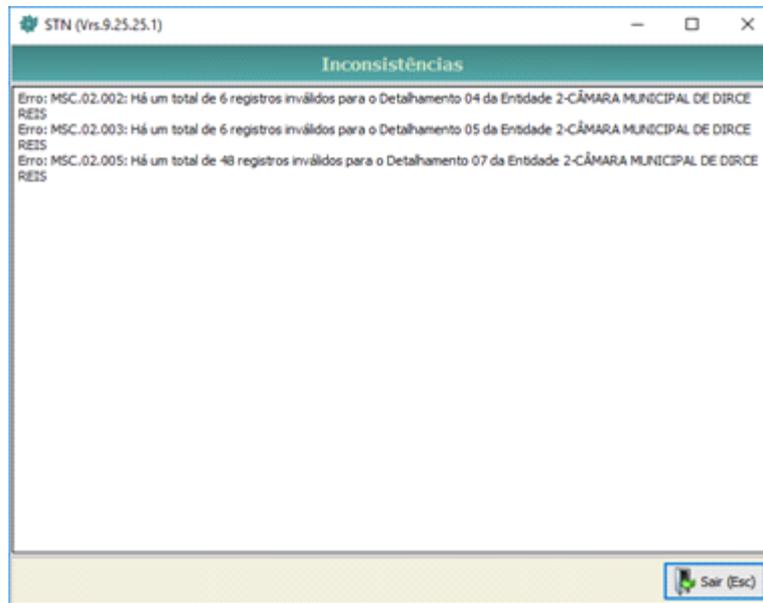
Para atender aos prazos do SICONFI, o usuário deverá gerar o arquivo da Matriz de Saldos Contábeis no Sistema SCPI – Módulo LC 101, conforme figura 3 logo abaixo.



Ao clicar no Botão “Gerar” o sistema irá identificar se existe alguma inconsistência de dados tanto do PCASP , quanto das informações complementares, evidenciando para o usuário quais dados precisarão ser corrigidos, antes da geração da Matriz. Veja o exemplo na figura 4:

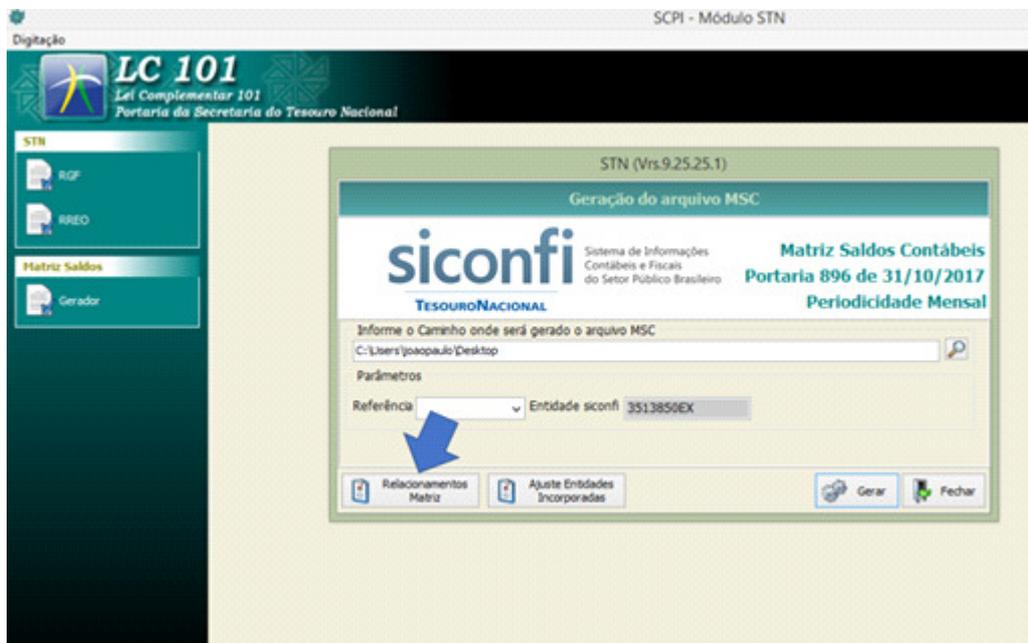


Figura 4



Ao identificar as inconsistências apontadas pelo sistema, o usuário deverá corrigi-las, podendo ser inconsistências do próprio Diário Razão, ou alguma situação de relacionamento de informações, principalmente as complementares. Neste segundo caso, para corrigi-las o usuário deve clicar no botão “Relacionamento Matriz”, conforme figura 5 e realizar os devidos ajustes.

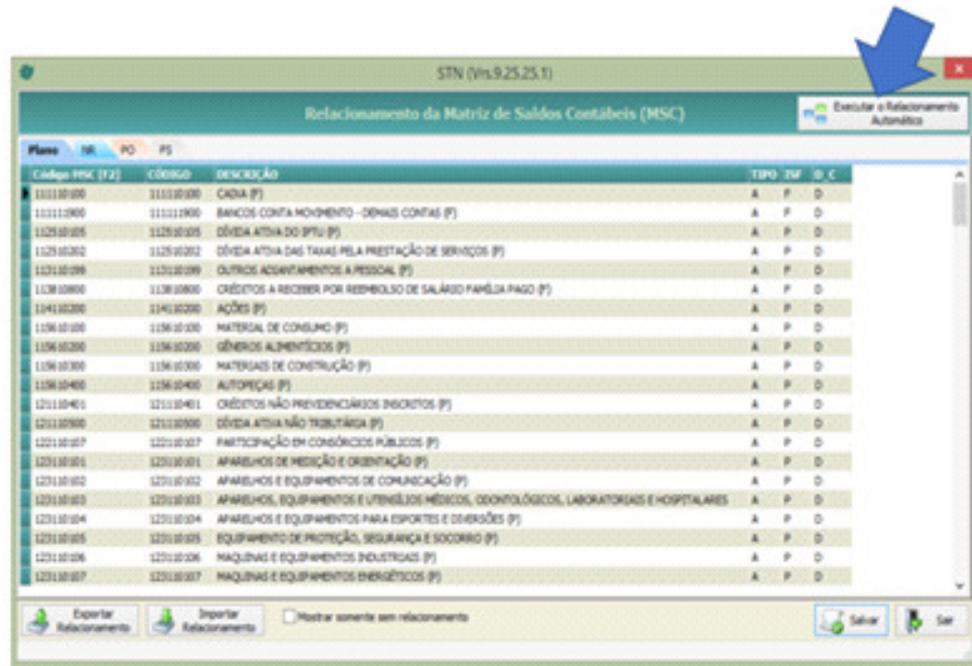
Figura 5



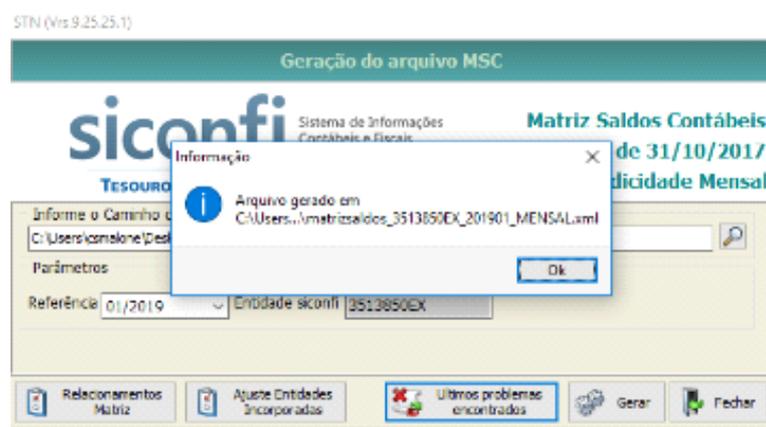
Ao abrir a tela “Relacionamento Matriz”, onde poderão ser corrigidas inconsistência, como Plano de Contas, órgão e Unidade, categoria econômica da receita, desdobramento da despesa e fonte de recursos, o sistema oferece a possibilidade de fazer um relacionamento automático até onde a padronização legal dos dados permite, deixando para o usuário somente aquelas situações que em função de controles locais dos TCEs, que geralmente vão além dessa padronização. Para realizar esse relacionamento o usuário deve clicar no botão “Executar Relacionamento Automático” conforme a figura 6.



Figura 6



Corrigida as inconsistências e feitos os relacionamentos necessários, ao gerar novamente os arquivos, caso todos os problemas tenham sido resolvidos, o sistema irá informar que a Matriz foi gerada com sucesso, conforme figura 7



3- Informações sobre Incorporações de Entidades

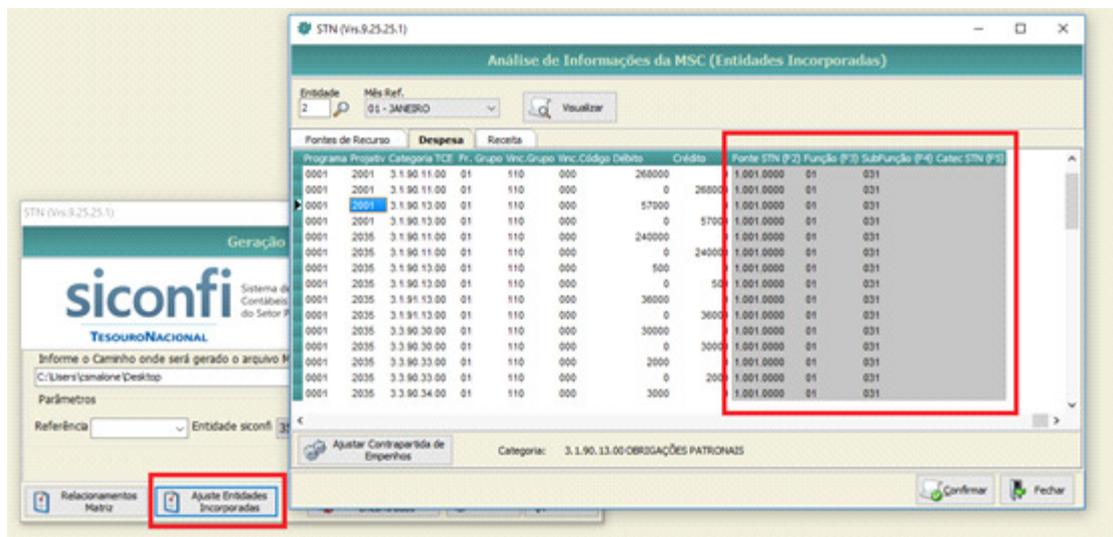
O envio da MSC será realizado exclusivamente pelo Poder Executivo, utilizando informações agregadas e não consolidadas. Por esse motivo, os demais poderes e órgãos deverão ser evidenciados na MSC utilizando a informação complementar “Poder e Órgão”.

Quando se tratar de bases de outras entidades, mas que sejam de clientes com sistema Fiorilli, essa incorporação acontecerá naturalmente conforme já ocorre atualmente, realizando os relacionamentos e ajuste conforme demonstrados até agora.

Quando se tratar do Estado de São Paulo e a base de incorporação for de outro sistema que não o SCPI, e devido algumas peculiaridades por parte do sistema Audesp em que a incorporação deve ser efetuada por XML, será necessário fazer uma verificação de inconsistências e realizar os ajustes necessários para adaptar as informações a MSC, tendo em vista que estas informações não constam nos arquivos XML, para isso o usuário deve clicar no botão “Ajuste Entidades Incorporadas”. conforme figura 8. Lembrando que essa opção só será necessária para bases de não clientes Fiorilli. Em outros estados não é necessário fazer essa verificação.

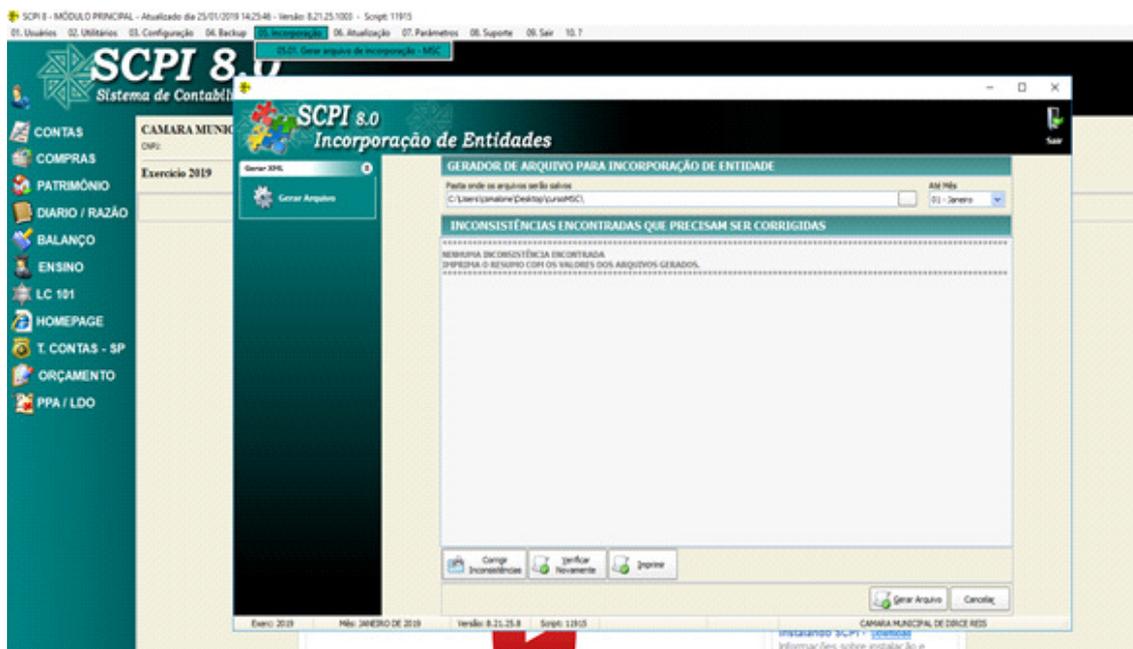


Figura 8



Continuando com referência ao Estado de São Paulo e Entidades em que a base de incorporação são clientes Fiorilli, será necessário a exportação de um arquivo auxiliar que deverá acompanhar os XMLs Conta Contábil e Conta Corrente, sendo assim para gerar entre no módulo Principal, clique no menu 05. Incorporação > 5.01 – Gerar arquivo de Incorporação – MSC (figura 9), efetue a geração do arquivo auxiliar, que será solicitado ao efetuar o procedimento de incorporação.

Figura 9



4 - Alterações para o Preenchimento do Orçamento 2019 no SCPI8/SCPI9

4.1 Classificações SCPI:

Até 2018, o sistema utiliza algumas classificações específicas nas fichas de receita e despesa e nas contas bancárias, conhecidas como classificações SCPI, para o preenchimento de relatórios da educação, saúde e previdência. Essas classificações se tornaram necessárias porque o sistema atende municípios da maioria dos Estados brasileiros e as tabelas de fontes de recurso e códigos de aplicação dos Tribunais de Contas não são padronizadas.



As principais classificações SCPI utilizadas pelo sistema até 2018 são ED (Educação), SD (Saúde), EF (Ensino Fundamental), EI (Ensino Infantil), FU (Fundeb Geral), FM (Fundeb Magistério), FO (Fundeb Outras Despesas), QE (Quese), PR (Previdência).

Essas classificações SCPI foram retiradas do sistema para 2019. Os filtros utilizados para o preenchimento dos relatórios da saúde e educação serão baseados na Fonte de Recurso da STN, publicada no layout da Matriz de Saldos Contábeis, com exceção dos relatórios específicos dos Tribunais de Contas que possuem layout próprio.

Porém, a fonte da STN e a classificação funcional da despesa não são suficientes para distinguir se a despesa da Educação é referente ao Ensino Fundamental, creche ou pré-escola (informação necessária para o preenchimento do anexo 8 do RREO). Por isso foi incluída no orçamento, em casos específicos, a nova classificação SCPI:

O campo para o preenchimento da Classificação SCPI será habilitado quando na ficha da despesa for digitada a função 12 e algumas subfunções específicas. Estarão disponíveis no máximo quatro



opções para a escolha: “Creche (Ensino Infantil)”, “Pré-Escola (Ensino Infantil)”, “Ensino Fundamental” ou “Não pertence a Ensino Infantil e Fundamental”. Em alguns casos o sistema reduz as possibilidades, como, por exemplo, na subfunção 361 (Ensino Infantil) estarão disponíveis apenas as opções “Creche (Ensino Infantil)” e “Pré-Escola (Ensino Infantil)”:

4.2 Classificação MSC:

A tabela de Fontes de Recurso da STN para a geração da Matriz de Saldos Contábeis apresenta códigos específicos para controle das despesas de Impostos e Transferências de Impostos da Educação e Saúde, consideradas no cumprimento do limite constitucional de ambos. São as fontes X.111.0000 – Receitas e Impostos e Transferências e Impostos – Educação e X.211.0000 - Receitas e Impostos e Transferências e Impostos – Saúde. Porém existe uma condição para o uso dessas fontes na despesa:

Fonte/Destinação de Recursos - FR
Esclarecimentos sobre as fontes de recursos definidas para a MSC 2019
A informação complementar Fonte ou Destinação de Recursos será composta de 8 dígitos, sendo que o 1º dígito identifica se os recursos pertencem ao exercício atual ou ao exercício anterior, os 3 dígitos do meio tratam da classificação por fonte ou destinação de recursos e os 4 últimos dígitos referem-se ao detalhamento da fonte ou destinação de recursos.
Não existe atualmente codificação padronizada na Federação para fonte ou destinação de recursos. Em razão disso, apresenta-se a seguir um rol de códigos que identificam algumas vinculações necessárias para a elaboração das demonstrações publicadas no SICORF ou para a disponibilização de informações relevantes para análises diversas. Esse rol contém um conjunto extenso de fontes que possibilitem o "de-para" pelos diversos entes da Federação.
A codificação proposta para 2019 apresenta o detalhamento da fonte com 4 dígitos, não existente em 2018. Esse detalhamento será utilizado na MSC, no exercício de 2019, para identificação da execução das despesas com benefícios previdenciários pelos poderes e órgãos e para uma das opções de identificação dos recursos do FUNDEB, em que a destinação para 60 ou 40 % será feita no desdobramento, e não na origem.
As fontes de recursos 111 e 211 têm como objetivo o controle das despesas custeadas com recursos de impostos e transferências de impostos consideradas para cumprimento dos limites constitucionais da educação e da saúde, respectivamente, e serão utilizadas pelos entes da federação que vinculam os recursos de impostos à educação e à saúde no momento da arrecadação da receita. Nas situações em que os entes não efetuam a vinculação do recurso na origem, a aplicação das receitas de impostos e transferências na educação será identificada a partir da Fonte 001 - Recursos Ordinários, por exemplo. Para essas situações, será utilizada a informação complementar "ES - Despesas com MDE e ASPS", que identifica o cumprimento dos limites no momento da execução da despesa.
As fontes de recursos 150, 151, 152 e 250 têm como objetivo o controle das despesas custeadas com os rendimentos dos recursos de impostos e transferências de impostos consideradas para cumprimento dos limites constitucionais da educação e da saúde e serão utilizadas pelos entes da federação que, em razão da forma de verificação do cumprimento do limite mínimo, necessitam identificar esses recursos por meio de uma fonte específica. Ressalta-se que, não havendo essa necessidade específica, essas informações podem ser obtidas também pela combinação das fontes de recursos "Receitas de Impostos" ou "FUNDEB" com a classificação por natureza da receita referente à "Remuneração de Depósitos Bancários".
As fontes de recursos 410 e 420 foram detalhadas com o objetivo de identificar o poder ou órgão responsável pela execução das despesas referentes aos benefícios previdenciários custeadas com os recursos vinculados aos RPPS e, dessa forma, possibilitar a elaboração automática do rascunho do Demonstrativo da Despesa com Pessoal no RGF de todos os poderes ou órgãos de cada ente da Federação.
Para o controle dos recursos do FUNDEB são apresentados dois conjuntos de códigos que são excluídos, ou seja, os entes deverão utilizar, no "de-para", as fontes de recursos 112, 113, 114 e 115 ou as fontes de recursos 116 e 117, com os seus detalhamentos. Essas duas opções têm como objetivo atender às necessidades específicas dos entes da federação.

O layout da MSC orienta que essas fontes serão utilizadas na despesa quando os entes efetuarem a vinculação dos recursos de Impostos e Transferências de Impostos da Educação e Saúde na origem, ou seja, no momento da arrecadação. Caso o ente não efetue essa vinculação na receita, deve-se utilizar a fonte X.001.0000 – Recursos Ordinários e será utilizada a informação complementar para distinguir as receitas da Saúde e Educação computadas no cálculo do limite constitucional.

Para vincular o recurso na origem, para cada Imposto ou Transferência devem ser abertas três fichas, cada uma com a Fonte de Recurso correspondente. Por exemplo, para arrecadar o IPTU – Principal o município que optar por separar o recurso na origem deve ter uma ficha com fonte 1.111.0000 (com no



mínimo 25% do valor a arrecadar do IPTU), outra ficha com fonte 1.211.0000 (com no mínimo 15% do valor total do IPTU) e uma terceira ficha com fonte de recurso 1.001.0000 com no máximo 60% do valor a arrecadar do imposto. Para os municípios que fizerem essa opção o SCPI tem uma ferramenta que facilita o lançamento da receita. Com as fichas configuradas pode-se fazer o lançamento na ficha principal (de recurso ordinário) e o sistema dispara os lançamentos nas fichas configuradas com fonte da saúde e educação de acordo com o percentual escolhido na parametrização.

Para os municípios que não optarem pela vinculação do recurso na receita, as despesas da saúde e educação que compõe o limite constitucional devem ter Fonte de Recurso X.001.0000 – Recursos Ordinários e deve ser preenchida a classificação MSC:

The screenshot shows the 'ORÇAMENTO DA DESPESA' interface. On the left, under 'FUNÇÃO', '12' is selected with 'Educação' next to it. Under 'FUNTE DE RECURSO', '1.001.0000' is entered. On the right, under 'CLASSIFICAÇÃO MSC', the dropdown menu is open, showing two options: 'Compõe o % da Educação' (highlighted in blue) and 'Não compõe o % da Educação'.

Sempre que for inserida uma ficha de despesa com Função 12 – Educação e Fonte de Recurso STN X.001.0000 – Recursos Ordinários será habilitado o campo da Classificação MSC. O usuário deve informar se a despesa “Compõe o % da Educação” ou se “Não Compõe o % da Educação”. O mesmo vale para as despesas da Função 10 – Saúde e Fonte de Recurso STN X.001.0000 – Recursos Ordinários. Nesse caso o usuário deve escolher entre as opções “Compõe o % da Saúde” ou “Não Compõe o % da Saúde”:

The screenshot shows the 'ORÇAMENTO DA DESPESA' interface. On the left, under 'FUNÇÃO', '10' is selected with 'Saúde' next to it. Under 'FUNTE DE RECURSO', '1.001.0000' is entered. On the right, under 'CLASSIFICAÇÃO MSC', the dropdown menu is open, showing two options: 'Compõe o % da Saúde' (highlighted in blue) and 'Não compõe o % da Saúde'.



4.3 - Natureza da Despesa STN (MSC):

Como mencionado anteriormente, no layout da Matriz de Saldos Contábeis existe a Tabela com as Classificações Econômicas da despesa, até subelemento, que será utilizada para a geração da MSC. Porém, a STN não tornou obrigatório o uso dessa tabela para os Tribunais de Contas dos Estados. Cada TCE tem a tabela da despesa própria e, até o momento, para nenhum Estado os subelementos coincidem com o da STN. Para alguns Tribunais de Contas a tabela não coincide nem até elemento.

Por essa razão, o SCPI em 2019 terá um campo para o usuário informar a Natureza da Despesa da STN que será utilizada para a geração da MSC:

Natureza STN	Tipo	Descrição
31900500	S	OUTROS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS DO SERVIDOR OU DO MILITAR
31900501	A	AUXÍLIO-RECLUSÃO ATIVO CIVIL
31900503	A	SALÁRIO-FAMÍLIA ATIVO CIVIL
31900504	A	SALÁRIO-FAMÍLIA ATIVO MILITAR
31900505	A	SALÁRIO-FAMÍLIA INATIVO CIVIL
31900506	A	SALÁRIO-FAMÍLIA INATIVO MILITAR
31900507	A	SALÁRIO-FAMÍLIA PENSIONISTA CIVIL
31900508	A	SALÁRIO-FAMÍLIA PENSIONISTA MILITAR
31900509	A	AUXÍLIO-DOENÇA
31900510	A	SALÁRIO MATERNIDADE
31900598	A	OUTROS BENEF.PREVIDENCIÁRIOS - CIVIL

O sistema irá fazer algumas verificações e sempre que a classificação da despesa digitada não for encontrada será necessário informar a "Natureza da Despesa STN (MSC). No exemplo ilustrado, foi digitada a despesa 3.1.90.05.01 – Salário Família – Ativo – Pessoal Civil (para o Tribunal de Contas de SP). Na pesquisa da natureza da despesa da STN, o 3.1.90.05.01 é Auxílio – Reclusão Ativo Civil. Na tabela da STN a classificação que equivale ao 3.1.90.05.01 do TCE de SP é a 3.1.90.05.03. Essa informação será importante, pois nos mapeamentos dos relatórios do RREO e da RGF, publicados pela STN, as classificações utilizadas são as que estão contidas no layout da MSC.

4.4 - Despesas com Fonte STN de Recursos de Exercícios Anteriores (2.XXX.XXXX):

As fontes de Recurso de Exercícios anteriores devem ser utilizadas para a aplicação de recursos de superávit financeiro de exercícios anteriores, lembrando que o superávit não é a disponibilidade em conta, mas a parte que não está comprometida por restos a pagar ou entradas compensatórias.

Em alguns casos, como nas despesas da saúde, o anexo 12 do RREO exige a informação do ano em que ocorreu o superávit financeiro. Por essa razão, sempre que for aberta uma ficha com fonte iniciando com 2, o sistema exigirá que seja informado o exercício em que ocorreu tal superávit.

Além disso, a disponibilidade que fizer parte do superávit financeiro deve ser transferida para um detalhamento de conta bancária com Fonte 2 de recursos de exercícios anteriores.



4.5 - Fontes de Recurso das Receitas de Aplicações Financeira:

Na tabela de Fontes de Recurso da STN existem fontes específicas para aplicações financeiras de alguns recursos, como por exemplo a fonte X.150.0000 – Receitas de Impostos e de Transferências de Impostos – Educação – Remuneração de Depósitos Bancários ou X.250.0000 - Receitas de Impostos e de Transferências de Impostos – Saúde – Remuneração de Depósitos Bancários. Porém, não existe a Fonte específica para os rendimentos bancários de algumas receitas, como, por exemplo, as transferências do FNDE. Nesses casos orientamos que a Fonte utilizada é a mesma do Recurso Principal. Por exemplo, nas receitas do Salário Educação a fonte de recurso é 1.120.0000 (Transferência do Salário Educação) e nas receitas de Remuneração Financeira desses recursos deve ser utilizada a mesma fonte 1.120.0000.

Para a remuneração dos depósitos bancários do Fundeb a STN publicou duas fontes de Recurso: X.150.0000 – Transferências do Fundeb – Remuneração de Depósitos Bancários e X.151.0000 – Transferências do Fundeb – Complementação da União – Remuneração de Depósitos Bancários. Porém, no anexo 8 do RREO, a informação do superávit financeiro é separada em Fundeb 60% ou 40%. Como as fontes de remuneração dos depósitos bancários não tem essa separação orientamos os clientes a colocarem nessas fichas as mesmas fontes do Fundeb Principal (1.114.000 ou 1.115.000 ou 1.116.00XX ou 1.117.00XX).



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

Botelho, Milton Mendes – Patrimônio na administração pública municipal: regulamento e gestão do ativo imobilizado de acordo com a NBCASP . Ed Juruá . Curitiba 2013

Barbosa, Diogo Duarte – Manual de Controle Patrimonial nas Entidades Públicas , Ed Gestão Pública , Brasília 2013

BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.129/2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/>

Santos, Gerson dos - Gestão Patrimonial –Florianópolis: Ed Secco, 2012

_____. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.136/2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/>

_____. Lei nº4.320/64. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

_____. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas. Manual de Administração Patrimonial de Bens do Ativo Permanente. 1ª edição. Manaus, 2012. Disponível em: <http://www.ifam.edu.br/portal/images/file/MANUAL%20PATRIMONIO%20IFAM.pdf>

_____. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano. Manual de Patrimônio. Departamento de Administração e Planejamento Núcleo de Patrimônio. 2012. Disponível em:

http://www.ifbaiano.edu.br/unidades/lapa/files/2012/09/manual_patrimonio.pdf

_____. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Universidade Federal de Minas Gerais Departamento de Serviços Gerais Divisão de Material. Manual de Patrimônio. Belo Horizonte, 2008. Disponível em: <https://www.ufmg.br/dlo/arquivo/Dimat/Manual%20de%20patrimonio.pdf>

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. Instruções de Procedimentos Contábeis. IPC 00 – Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade. 2013. Disponível em: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_Publica/arquivos/IPC00.pdf

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Disponível em: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_II_-_PCP.pdf

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Disponível em: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_Publica/arquivos/Parte_IV_-_PCASP.pdf

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_V_-_DCASP.pdf