

MANUAL DE DESPESA NACIONAL

Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009.

1ª Edição

Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008.

Impresso no Brasil

MINISTRO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Machado

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

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

CHEFE DE GABINETE
Lindemberg de Lima Bezerra

COORDENADOR-GERAL
DE CONTABILIDADE
Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADOR
DE CONTABILIDADE
Gilvan da Silva Dantas

GERENTES
Francisco Wayne Moreira
Selene Peres Peres Nunes

EQUIPE TÉCNICA
Allan Lúcio Sathler
Daniel Mateus Barreto
Donade Leal de Andrade
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento
Jean Cácio Quirino de Queiroz
Rosilene Oliveira de Souza
Welinton Vítor dos Santos

É permitida a reprodução total ou parcial desta publicação desde que citada a fonte.

Informações – STN:
Fone: (61) 3412-3011
Fax: (61) 3412-1459

Correio Eletrônico:
ccont.df.stn@fazenda.gov.br
Página Eletrônica:
www.tesouro.fazenda.gov.br

Ministério da Fazenda
Secretaria do Tesouro Nacional
Esplanada dos Ministérios, Bloco “P”,
Edifício Anexo do Ministério da Fazenda,
Térreo, Ala A
CEP: 70048-900 – Brasília – DF

MINISTRO DO PLANEJAMENTO
Paulo Bernardo Silva

SECRETÁRIO EXECUTIVO
João Bernardo de Azevedo Bringel

SECRETÁRIA DE ORÇAMENTO FEDERAL
Célia Corrêa

SECRETÁRIO-ADJUNTO
Claudiano Manoel de Albuquerque

DIRETORES
Bruno César Grossi de Souza
Eliomar Wesley Ayres da Fonseca Rios
Felipe Daruich Neto
George Alberto de Aguiar Soares
José Geraldo França Diniz
José Roberto de Moraes Rego Paiva Fernandes Junior

CHEFE DE GABINETE
Heloísa Helena Martins de Oliveira

EQUIPE TÉCNICA
Emerson G. Dal Secchi
Ernani Luiz Barros Fernandes
Fabiano Garcia Core
Jose Roberto de Faria
Welles Matias de Abreu

Informações – SOF:
Fone: (61) 3348-2220
Fax: (61) 3273-0993

gabin@planejamento.gov.br
www.portalsof.planejamento.gov.br

Ministério do Planejamento, Orçamento
e Gestão
Secretaria de Orçamento Federal
SEPN 516, lote 8, bloco D – Edifício SOF
70.777-524 – Brasília – DF

MANUAL DE DESPESA NACIONAL

Aplicado à União, aos Estados, ao
Distrito Federal e aos Municípios a partir da elaboração
e execução da lei orçamentária de 2009.

1ª Edição

Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008.

Brasília – DF
2008

COORDENAÇÃO EDITORIAL / REVISÃO DE TEXTO

Secretaria do Tesouro Nacional / Coordenação-Geral de Contabilidade

CRIAÇÃO CAPA: Marcelo Alvim Ferreira

TIRAGEM: Publicação na Internet

Referência bibliográfica

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Despesa Nacional**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. 120p.

Ficha Catalográfica

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional

Manual de Despesa Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. – 1. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.

120 p.

ISBN:

1. Despesa pública – Brasil. 2. Direito financeiro – Brasil. 3. Responsabilidade fiscal – Brasil. 4. Orçamento – Classificação – Brasil. 5. Responsabilidade tributária – Brasil. I. Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. II. Título.

CDD

CDU

APRESENTAÇÃO

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, nos termos da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e do Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, vem emitindo normas gerais para atender ao disposto no parágrafo 2º, do artigo 50 da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, de forma a padronizar procedimentos.

Este Manual visa proporcionar maior transparência às despesas públicas, como parte do esforço de padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigidas na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Esta edição foi elaborada em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal – SOF e busca consolidar a legislação, os conceitos e os procedimentos contábeis referentes à despesa pública.

O processo de padronização nacional da despesa pública iniciou-se com a edição da Portaria MOG nº 42, de 14 de abril de 1999, que atualiza a discriminação da despesa por funções e estabelece conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade e operações especiais; e com a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, que dispõe sobre normas gerais de consolidação das contas públicas.

Após isso, foi editada a Portaria STN nº 448, de 13 de setembro de 2002, que divulgou o detalhamento das naturezas de despesas 339030, 339036, 339039 e 449052, com a finalidade de orientar os entes da federação na classificação da despesa nos elementos de despesa mais utilizados.

Além das citadas Portarias, foram editadas as seguintes, visando à padronização de regras e procedimentos relacionados com as Despesas Públicas:

PORTARIA STN Nº 339, DE 29 DE AGOSTO DE 2001, DA STN, DOU DE 31.08.2001 –
Dispõe sobre Contabilização da Execução Orçamentária e Financeira Descentralizada;

PORTARIA STN 860, DE 12 DE DEZEMBRO DE 2005, DA STN – DOU DE 14.12.2005 –
Dispõe sobre os procedimentos contábeis a serem utilizados pelos consórcios públicos.

Antes da sua publicação, este Manual foi submetido à apreciação prévia do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, criado pela Portaria nº 136, de 6 de março de 2007, com o objetivo de manter um diálogo permanente com órgãos e entidades técnicas representativas da sociedade, reduzir divergências, aumentar a transparência da gestão fiscal e permitir o controle social.

Nesta oportunidade, a STN e a SOF agradecem aos colaboradores individuais e institucionais que, direta ou indiretamente, contribuíram para a edição deste Manual.



PORTARIA CONJUNTA Nº 3, DE 15 DE OUTUBRO DE 2008.
(Publicada no D.O.U. de 16 de outubro de 2008)

Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DO TESOIRO NACIONAL DO MINISTÉRIO DA FAZENDA E A SECRETÁRIA DE ORÇAMENTO FEDERAL DO MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO, no uso de suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no art. 50, § 2º, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; e

Considerando o disposto na Portaria MF nº 141, de 10 de julho de 2008, que aprova o Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional, combinado com o inciso I do art. 4º do Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, que confere à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda - STN/MF a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 5º do Decreto nº 3.589, de 2000, complementadas pela atribuição definida no inciso XVII do art. 10 do Anexo I do Decreto nº 6.531, de 4 de agosto de 2008, e conforme art. 18 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001;

Considerando o disposto no art. 16, inciso VIII, do Anexo I do Decreto nº 6.081, de 12 de abril de 2007, que confere à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - SOF/MP a competência de estabelecer a classificação da receita e da despesa;

Considerando a necessidade de:

a) padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas na forma estabelecida na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal;

b) aprimorar os critérios de reconhecimento de despesas e receitas;

c) uniformizar a classificação das despesas e receitas orçamentárias, em âmbito nacional; e

d) instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação, em um só documento, de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil das receitas e despesas; e

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas,
resolvem:

Art. 1º Aprovar os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e disponibilizá-los nos endereços eletrônicos www.tesouro.fazenda.gov.br e www.portalsof.planejamento.gov.br.

Art. 2º A contabilidade no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observará as orientações contidas nos Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional, sem prejuízo do atendimento dos instrumentos normativos vigentes.

§ 1º No desdobramento das naturezas de receitas, constantes do Manual de Receita Nacional, para atendimento das respectivas peculiaridades ou necessidades gerenciais, os entes da Federação deverão utilizar, preferencialmente e sempre que possível, os sétimos e oitavos dígitos do código da natureza de receita a partir do 51.

§ 2º No âmbito da União, o detalhamento da receita orçamentária será estabelecido por Portaria da SOF/MP e as instruções para elaboração da Proposta Orçamentária Anual serão divulgadas por intermédio do Manual Técnico de Orçamento dessa Secretaria.

Art. 3º A discriminação das naturezas de despesa, constantes do Manual de Despesa Nacional, é apenas exemplificativa, podendo ser ampliada para atender às necessidades de execução, observados os conceitos e a estrutura constantes desse Manual.

Art. 4º As alterações da classificação da receita e da despesa orçamentárias, constantes dos Manuais de que trata o art. 1º desta Portaria observarão o disposto no **caput** do art. 2º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001.

Art. 5º A STN/MF e a SOF/MP publicarão, anualmente, até o dia 30 de junho, as atualizações dos Manuais de que trata o art. 2º desta Portaria.

Parágrafo único. A atualização dos Manuais de que trata o referido artigo será efetuada por meio de Portaria Conjunta da STN/MF e da SOF/MP.

Art. 6º A despesa e a receita serão reconhecidas por critério de competência patrimonial, visando conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas.

Parágrafo único. São mantidos os procedimentos usuais de reconhecimento e registro da receita e da despesa orçamentárias, de tal forma que a apropriação patrimonial:

I - não modifique os procedimentos legais estabelecidos para o registro das receitas e das despesas orçamentárias;

II - não implique necessariamente modificação dos critérios estabelecidos no âmbito de cada ente da Federação para elaboração das estatísticas fiscais e apuração dos resultados fiscais de que trata a Lei Complementar nº 101, de 2000; e

III - não constitua mecanismo de viabilização de execução de despesa pública para a qual não tenha havido a devida fixação orçamentária.

Art. 7º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se seus efeitos a partir do exercício financeiro de 2009, inclusive no que se refere à elaboração do respectivo projeto de lei orçamentária.

Art. 8º Revogam-se os §§ 1º, 2º e 3º do art. 2º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, bem como a Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 29 de abril de 2008.

ARNO HUGO AUGUSTIN FILHO
Secretário do Tesouro Nacional

CÉLIA CORRÊA
Secretária de Orçamento Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
2 DESPESA SOB O ENFOQUE PATRIMONIAL.....	13
2.1 CONCEITO.....	13
2.2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE.....	13
2.2.1 Princípio da Entidade.....	13
2.2.2 Princípio da Continuidade.....	14
2.2.3 Princípio da Oportunidade.....	14
2.2.4 Princípio do Registro pelo Valor Original.....	15
2.2.5 Princípio da Atualização Monetária.....	15
2.2.6 Princípio da Competência.....	15
2.2.7 Princípio da Prudência.....	16
3 DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	18
3.1 CONCEITO.....	18
3.2 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS.....	18
3.2.1 Princípio Orçamentário da Unidade.....	19
3.2.2 Princípio Orçamentário da Universalidade.....	19
3.2.3 Princípio Orçamentário da Anualidade ou Periodicidade.....	20
3.2.4 Princípio Orçamentário da Exclusividade.....	20
3.2.5 Princípio Orçamentário do Equilíbrio.....	20
3.2.6 Princípio Orçamentário da Legalidade.....	21
3.2.7 Princípio Orçamentário da Publicidade.....	21
3.2.8 Princípio Orçamentário da Especificação ou Especialização.....	22
3.2.9 Princípio Orçamentário da Não-Afetação da Receita.....	22
4 ESTRUTURA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	24
4.1 CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL.....	24
4.2 CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL.....	24
4.2.1 Função.....	25
4.2.2 Subfunção.....	25
4.3 ESTRUTURA PROGRAMÁTICA.....	26
4.3.1 Programa.....	26
4.3.2 Ação.....	30
4.3.3 Subtítulo/Localizador de Gasto.....	34
4.3.4 Componentes da Programação Física.....	34
4.4 NATUREZA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	35
4.4.1 Estrutura da Natureza da Despesa Orçamentária.....	35
4.4.1.1 Categoria Econômica.....	36
4.4.1.2 Grupo de Natureza da Despesa.....	36
4.4.1.3 Modalidade de Aplicação.....	39
4.4.1.4 Elemento de Despesa.....	41
4.4.1.5 Desdobramento Facultativo do Elemento da Despesa.....	52
4.4.2 Orientação para a Classificação Quanto à Natureza da Despesa.....	52
5 CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E ADICIONAIS.....	55
6 ETAPAS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	58
6.1 PLANEJAMENTO.....	58
6.2 EXECUÇÃO.....	60
6.2.1 Empenho.....	60
6.2.2 Liquidação.....	61
6.2.3 Pagamento.....	62
6.3 CONTROLE E AVALIAÇÃO.....	62
7 FONTE DE RECURSOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	63
7.1 MECANISMO DE UTILIZAÇÃO DA FONTE DE RECURSOS.....	63

8 MOMENTO DO RECONHECIMENTO DA DESPESA.....	66
8.1 RECONHECIMENTO DA DESPESA (SOB O ENFOQUE PATRIMONIAL).....	66
8.2 RECONHECIMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	68
8.3 RELACIONAMENTO DO REGIME ORÇAMENTÁRIO COM O REGIME DE COMPETÊNCIA.....	69
9 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS.....	73
9.1 CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	73
9.1.1 Material Permanente x Material de Consumo.....	73
9.1.2 Serviços de Terceiros x Material de Consumo.....	76
9.1.3 Obras e Instalações x Serviços de Terceiros.....	77
9.2 RESTOS A PAGAR.....	77
9.2.1 Reconhecimento da despesa orçamentária inscrita em restos a pagar não processados no encerramento do exercício.....	79
9.3 DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.....	82
9.4 SUPRIMENTOS DE FUNDOS (REGIME DE ADIANTAMENTO).....	83
9.5 REGISTRO DE PASSIVOS SEM EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	85
9.6 DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO.....	87
9.7 SISTEMA DE CUSTOS.....	89
10 PERGUNTAS E RESPOSTAS.....	91
ANEXO I – DISCRIMINAÇÃO DAS NATUREZAS DE DESPESA.....	101
ANEXO II – RESUMO.....	109
DESPESA SOB O ENFOQUE PATRIMONIAL.....	109
DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	110
ESTRUTURA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	110
NATUREZA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	112
ESTRUTURA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	112
Categoria Econômica.....	113
Grupo de Natureza de Despesa.....	113
Modalidade de Aplicação.....	113
Elemento de Despesa.....	114
Desdobramento Facultativo do Elemento de Despesa.....	114
CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E ADICIONAIS.....	114
ETAPAS DA DESPESA.....	115
Planejamento e Contratação.....	116
Execução.....	116
Controle e Avaliação.....	117
FONTE DE RECURSOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	118
MOMENTO DO RECONHECIMENTO DA DESPESA.....	118
Reconhecimento da Despesa (Sob o Enfoque Patrimonial).....	118
Reconhecimento da Despesa Orçamentária.....	119
RELACIONAMENTO DO REGIME ORÇAMENTÁRIO COM O REGIME DE COMPETÊNCIA.....	119

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho, intitulado Manual de Despesa Nacional, tem como objetivo iniciar o processo de consolidação dos conceitos, regras e procedimentos relativos à despesa no setor público, por meio da harmonização, com o estabelecimento de padrões a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, permitindo a evidenciação e a consolidação das contas públicas em nível nacional.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos contábeis, este Manual observa as disposições do Conselho Federal de Contabilidade relativas aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as demais normatizações orientadoras do exercício do profissional de contabilidade.

A despesa assume fundamental importância na Administração Pública por estar envolvida em situações singulares como o estabelecimento de limites legais impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101/2000. Dessa forma, este Manual subsidia a realização de estudos e análises acerca da qualidade do gasto público e do equilíbrio fiscal das contas públicas.

De forma análoga ao Manual de Receita Nacional, este Manual busca distinguir os conceitos de despesa pelo enfoque orçamentário e pelo enfoque patrimonial, visando à disseminação da idéia de que a execução da despesa orçamentária nem sempre causa um impacto patrimonial simultâneo.

O conhecimento dos aspectos relacionados com a Despesa no âmbito do setor público, principalmente em face à Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal contribui para a transparência das contas públicas e para o fornecimento de informações de melhor qualidade aos diversos usuários, bem como permite estudos comportamentais no tempo e no espaço.

Além da codificação utilizada para a classificação das naturezas de despesas, este Manual contempla os conceitos a serem observados em sua contabilização e a correlação da destinação da receita com a fonte de financiamento da despesa.

Por fim, com o objetivo de esclarecer temas polêmicos, que envolvem a despesa pública, foram incluídos tópicos com procedimentos contábeis específicos, além de perguntas e respostas.

2 DESPESA SOB O ENFOQUE PATRIMONIAL

2.1 CONCEITO

De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.121, de 28 de março de 2008, que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, *as despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.*

Para fins deste Manual, a despesa sob o enfoque patrimonial será denominada simplesmente de despesa e não deve ser confundida com a despesa orçamentária, que será abordada adiante.

Segundo os princípios contábeis, a despesa deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento.

A despesa pode ser classificada:

a) Quanto à entidade que apropria a despesa:

- *Despesa Pública* – aquela efetuada por entidade pública.
- *Despesa Privada* – aquela efetuada pela entidade privada.

b) Quanto à dependência da execução orçamentária:

- *Despesa resultante da execução orçamentária* – aquela que depende de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: despesa com salário, despesa com serviço, etc.
- *Despesa independente da execução orçamentária* – aquela que independe de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: constituição de provisão, despesa com depreciação, etc.

2.2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

A Resolução CFC nº 750/1993 consagra os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que são de observância obrigatória no exercício da profissão contábil, constituindo condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade. O Apêndice I contém comentários sobre o conteúdo dos enunciados e o Apêndice II trata da interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, de acordo com a Resolução CFC nº 1.111/2007.

Ressalta-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público constitui um ramo da Ciência Contábil e deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas a essa ciência, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional do País.

2.2.1 Princípio da Entidade

“**Art. 4º** O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a uma instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou a agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil”.

Segundo o Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993, o Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

2.2.2 Princípio da Continuidade

“**Art. 5º** A CONTINUIDADE, ou não, da ENTIDADE, bem como a sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e da avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor de vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado”.

Sob a perspectiva do setor público, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

2.2.3 Princípio da Oportunidade

“**Art. 6º** O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.”

Para o setor público, o Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência,

visando ao completo atendimento da essência sobre a forma (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

É importante ressaltar que, para atender ao Princípio da Oportunidade, a contabilidade não pode se restringir ao registro dos fatos decorrentes da execução orçamentária, pois o fato gerador da despesa pode não ocorrer no mesmo momento da liquidação da despesa orçamentária.

2.2.4 Princípio do Registro pelo Valor Original

Sob a perspectiva do setor público, nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais que, ao longo do tempo, não se confunde com o custo histórico. Ou seja, o registro pelo valor original corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.

Para obedecer ao princípio, é importante que os elementos patrimoniais sejam avaliados com suficiente regularidade, de maneira que o seu valor registrado não difira significativamente daquele que possa ser determinado utilizando-se o seu valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do balanço patrimonial.

2.2.5 Princípio da Atualização Monetária

“**Art. 8º** Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis por meio do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.”

Para atendimento ao Princípio da Atualização Monetária, o setor público segue o disposto na Resolução CFC nº 900/2001, que torna a atualização monetária compulsória quando a inflação acumulada no triênio, medida com base no Índice Geral de Preços do Mercado (IGPM/FGV), atingir 100% ou mais.

2.2.6 Princípio da Competência

“**Art. 9º** As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

[...]

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros.

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.”

A Resolução CFC nº 774/1994, Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, tece os seguintes comentários relativos à despesa:

“As despesas, na maioria das vezes, representam consumpção de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no próprio período, ou ainda virem a ser pagos no futuro. De outra parte, não é necessário que o desaparecimento do ativo seja integral, pois muitas vezes a consumpção é somente parcial, como no caso das depreciações ou nas perdas de parte do valor de um componente patrimonial do ativo, por aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA à prática, de que nenhum ativo pode permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações em caráter corrente.

Mas a despesa também pode decorrer do surgimento de uma exigibilidade sem a concomitante geração de um bem ou de um direito, como acontece, por exemplo, nos juros moratórios e nas multas de qualquer natureza.

Entre as despesas do tipo em referência localizam-se também as que se contrapõem a determinada receita, como é o caso dos custos diretos com vendas, nos quais se incluem comissões, impostos e taxas e até royalties.

A aplicação correta da competência exige mesmo que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, mas indiscutivelmente ligadas à venda em análise, como as despesas futuras com garantias assumidas em relação a produtos.

Nos casos de Entidades em períodos pré-operacionais, no seu todo ou em algum setor, os custos incorridos são ativados, para se transformarem posteriormente em despesas, quando da geração das receitas, mediante depreciação ou amortização. Tal circunstância está igualmente presente em projetos de pesquisa e desenvolvimento de produtos – muito freqüentes nas indústrias químicas e farmacêuticas, bem como naquelas que empregam alta tecnologia – quando a amortização dos custos ativados é feita segundo a vida mercadológica estimada dos produtos ligados às citadas pesquisas e projetos.”

Na área pública, esse princípio é aplicável integralmente, estando suportado também pelos seguintes dispositivos legais:

Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/2000:

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

(...)

II – a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;”

Lei 4.320/1964:

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

“**Art. 89.** A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.”

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

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

2.2.7 Princípio da Prudência

“**Art. 10.** O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.”

O princípio da prudência adquire relevância quando são feitas estimativas, tais como os passivos contingentes que representam dívidas, cuja existência depende de fatores imprevisíveis, tais como resultados dos julgamentos de processos judiciais. Nesse caso, se existirem alternativas igualmente válidas para a quantificação do fato, será escolhida aquela que resultar no maior valor para o passivo.

3 DESPESA ORÇAMENTÁRIA

3.1 CONCEITO

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

Dessa forma, Despesa/Dispêndio orçamentário é fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial.

A despesa orçamentária pode ser classificada:

a) Quanto às entidades destinatárias do orçamento:

- *Despesa Orçamentária Pública* – aquela executada por entidade pública e que depende de autorização legislativa para sua realização, por meio da Lei Orçamentária Anual ou de Créditos Adicionais, pertencendo ao exercício financeiro da emissão do respectivo empenho.
- *Despesa Orçamentária Privada* – aquela executada por entidade privada e que depende de autorização orçamentária aprovada por ato de conselho superior ou outros procedimentos internos para sua consecução.

b) Quanto ao impacto na situação líquida patrimonial:

- *Despesa Orçamentária Efetiva* – aquela que, no momento da sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo diminutivo.

Em geral, a Despesa Orçamentária Efetiva coincide com a Despesa Corrente. Entretanto, há despesa corrente não-efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamento, que representam fatos permutativos.

- *Despesa Orçamentária Não-Efetiva* – aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permutativo. Neste caso, além da despesa orçamentária, registra-se concomitantemente conta de variação ativa para anular o efeito dessa despesa sobre o patrimônio líquido da entidade.

Em geral, a despesa não-efetiva coincide com a despesa de capital. Entretanto, há despesa de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital que causam decréscimo patrimonial e, por isso, classificam-se como despesa efetiva.

3.2 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os princípios orçamentários básicos para a elaboração, execução e controle do orçamento público, válidos para todos os poderes e nos três níveis de governo, estão definidos na Constituição Federal de 1988 e na Lei nº 4.320/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro, aplicadas à elaboração e ao controle dos orçamentos.

3.2.1 Princípio Orçamentário da Unidade

De acordo com este princípio previsto no artigo 2º da Lei nº 4.320/1964, cada ente da federação (União, Estado ou Município) deve possuir apenas um orçamento, estruturado de maneira uniforme.

Tal princípio é reforçado pelo princípio da “unidade de caixa”, previsto no artigo 56 da referida Lei, segundo o qual todas as receitas e despesas convergem para um fundo geral (conta única), a fim de se evitar as vinculações de certos fundos a fins específicos. O objetivo é apresentar todas as receitas e despesas numa só conta, a fim de confrontar os totais e apurar o resultado: equilíbrio, déficit ou superávit.

Atualmente, o processo de integração planejamento-orçamento tornou o orçamento necessariamente multi-documental, em virtude da aprovação, por leis diferentes, de vários documentos (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA), uns de planejamento e outros de orçamento e programas. Em que pese tais documentos serem distintos, inclusive com datas de encaminhamento diferentes para aprovação pelo Poder Legislativo, devem, obrigatoriamente ser compatibilizados entre si, conforme definido na própria Constituição Federal.

O modelo orçamentário adotado a partir da Constituição Federal de 1988, com base no § 5º do artigo 165 da CF 88 consiste em elaborar orçamento único, desmembrado em: Orçamento Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento das Empresas Estatais, para melhor visibilidade dos programas do governo em cada área.

O artigo 165 da Constituição Federal define em seu parágrafo 5º o que deverá constar em cada desdobramento do orçamento:

“§ 5º – A lei orçamentária anual compreenderá:

I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II – o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.”

3.2.2 Princípio Orçamentário da Universalidade

Segundo os artigos 3º e 4º da Lei nº 4.320/1964, a Lei Orçamentária deverá conter todas as receitas e despesas. Isso possibilita controle parlamentar sobre todos os ingressos e dispêndios administrados pelo ente público.

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

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

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º.”

Tal princípio complementa-se pela “regra do orçamento bruto”, definida no artigo 6º da Lei nº 4.320/1964:

“**Art. 6º.** Todas as receitas e despesas constarão da lei de orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.”

3.2.3 Princípio Orçamentário da Anualidade ou Periodicidade

O orçamento deve ser elaborado e autorizado para um determinado período de tempo, geralmente um ano. No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil, conforme dispõe o artigo 34 da Lei nº 4320/1964:

“**Art. 34.** O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.”

Observa-se, entretanto, que os créditos especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do exercício podem ser reabertos, se necessário, e, neste caso, serão incorporados ao orçamento do exercício subsequente, conforme estabelecido no § 3º do artigo 167 da Carta Magna.

3.2.4 Princípio Orçamentário da Exclusividade

Tal princípio tem por objetivo impedir a prática, muito comum no passado, da inclusão de dispositivos de natureza diversa de matéria orçamentária, ou seja, previsão da receita e fixação da despesa.

Previsto no artigo 165, § 8º da Constituição Federal, estabelece que a Lei Orçamentária Anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita orçamentária (ARO), nos termos da lei. As leis de créditos adicionais também devem observar esse princípio.

3.2.5 Princípio Orçamentário do Equilíbrio

Esse princípio estabelece que o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total de receitas estimadas para o mesmo período. Havendo reestimativa de receitas com base no excesso de arrecadação e na observação da tendência do exercício, pode ocorrer solicitação de crédito adicional. Nesse caso, para fins de atualização da previsão, devem ser considerados apenas os valores utilizados para a abertura de crédito adicional.

Conforme o caput do artigo 3º da Lei nº 4.320/1964, a Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei. Assim, o equilíbrio orçamentário pode ser obtido por meio de operações de crédito.

Entretanto, conforme estabelece o artigo 167, III, da Constituição Federal é vedada a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital, dispositivo conhecido como “regra de ouro”. De acordo com esta regra, cada unidade governamental deve manter o seu endividamento vinculado à realização de investimentos e não à manutenção da máquina administrativa e demais serviços.

A Lei de Responsabilidade Fiscal também estabelece regras limitando o endividamento dos entes federados, nos artigos 34 a 37:

“**Art. 34.** O Banco Central do Brasil não emitirá títulos da dívida pública a partir de dois anos após a publicação desta Lei Complementar.

Art. 35. É vedada a realização de operação de crédito entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.

§ 1º Excetuam-se da vedação a que se refere o caput as operações entre instituição financeira estatal e outro ente da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, que não se destinem a:

I – financiar, direta ou indiretamente, despesas correntes;

II – refinarciar dívidas não contraídas junto à própria instituição concedente.

§ 2º O disposto no caput não impede Estados e Municípios de comprar títulos da dívida da União como aplicação de suas disponibilidades.

Art. 36. É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo.

Parágrafo único. O disposto no caput não proíbe instituição financeira controlada de adquirir, no mercado, títulos da dívida pública para atender investimento de seus clientes, ou títulos da dívida de emissão da União para aplicação de recursos próprios.

Art. 37. Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados:

I – captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, sem prejuízo do disposto no § 7º do art. 150 da Constituição;

II – recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;

III – assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes;

IV – assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços.”

3.2.6 Princípio Orçamentário da Legalidade

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

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

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

III – os orçamentos anuais.”

3.2.7 Princípio Orçamentário da Publicidade

O princípio da publicidade está previsto no artigo 37 da Constituição Federal e também se aplica às peças orçamentárias. Justifica-se especialmente no fato de o orçamento ser fixado em lei, e esta, para criar, modificar, extinguir ou condicionar direitos e deveres, obrigando a todos, há que ser publicada. Portanto, o conteúdo orçamentário deve ser divulgado nos veículos oficiais para que tenha validade.

3.2.8 Princípio Orçamentário da Especificação ou Especialização

Segundo este princípio, as receitas e despesas orçamentárias devem ser autorizadas pelo Poder Legislativo em parcelas discriminadas e não pelo seu valor global, facilitando o acompanhamento e o controle do gasto público. Esse princípio está previsto no artigo 5º da Lei nº 4.320/1964:

“**Art. 5º** A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras [...]”

O princípio da especificação confere maior transparência ao processo orçamentário, possibilitando a fiscalização parlamentar, dos órgãos de controle e da sociedade, inibindo o excesso de flexibilidade na alocação dos recursos pelo poder executivo. Além disso, facilita o processo de padronização e elaboração dos orçamentos, bem como o processo de consolidação de contas.

3.2.9 Princípio Orçamentário da Não-Afetação da Receita

Tal princípio encontra-se consagrado, como regra geral, no inciso IV, do artigo 167, da Constituição Federal de 1988, quando veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa:

“**Art. 167.** São vedados:

[...]

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

[...]

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

As ressalvas são estabelecidas pela própria Constituição e estão relacionadas à repartição do produto da arrecadação dos impostos (Fundos de Participação dos Estados – FPE e dos Municípios – FPM e Fundos de Desenvolvimento das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste), à destinação de recursos para as áreas de saúde e educação, além do oferecimento de garantias às operações de crédito por antecipação de receitas. Trata-se de medida de bom-senso, uma vez que possibilita ao administrador público dispor dos recursos de forma mais flexível para o atendimento de despesas em programas prioritários.

No âmbito federal, a Constituição reforça a não-vinculação das receitas por meio do artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, ao criar a “Desvinculação das Receitas da União – DRU”, abaixo transcrito:

“**Art. 76.** É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2011, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 56, de 2007)*”

§ 1º O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, a e b; e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição. *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o **caput** deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 27, de 2000).*”

4 ESTRUTURA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

4.1 CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL

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

No caso do Governo Federal, o código da classificação institucional compõe-se de cinco dígitos, sendo os dois primeiros reservados à identificação do órgão e os demais à unidade orçamentária.



Tabela 1 – Exemplos de Órgão Orçamentário e Unidade Orçamentária do Governo Federal:

ÓRGÃO		UNIDADE ORÇAMENTÁRIA	
26000	Ministério da Educação	26242	Universidade Federal de Pernambuco
		26277	Fundação Universidade Federal de Ouro Preto
		26321	Escola Agrotécnica Federal de Manaus
30000	Ministério da Justiça	30107	Departamento de Polícia Rodoviária Federal
		30109	Defensoria Pública da União
		30911	Fundo Nacional de Segurança Pública
39000	Ministério dos Transportes	39250	Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT
		39252	Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes – DNIT

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

4.2 CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL

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

A atual classificação funcional foi instituída pela Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do então Ministério do Orçamento e Gestão, e é composta de um rol de funções e subfunções prefixadas, que servem como agregador dos gastos públicos por área de ação governamental nas três esferas de Governo. Trata-se de 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.

A classificação funcional é representada por cinco dígitos. Os dois primeiros referem-se à função, enquanto que os três últimos dígitos representam a subfunção, que podem ser traduzidos como

agregadores das diversas áreas de atuação do setor público, nas esferas legislativa, executiva e judiciária.



4.2.1 Função

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

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

A dotação global denominada “Reserva de Contingência”, permitida para a União no artigo 91 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, ou em atos das demais esferas de Governo, a ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais e para o atendimento ao disposto no artigo 5º, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 2000, sob coordenação do órgão responsável pela sua destinação, será identificada nos orçamentos de todas as esferas de Governo pelo código “99.999.9999.xxxx.xxxx”, no que se refere às classificações por função e subfunção e estrutura programática, onde o “x” representa a codificação da ação e o respectivo detalhamento.

4.2.2 Subfunção

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

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

Exemplos:

FUNÇÃO	12	Educação
SUBFUNÇÃO	365	Educação Infantil
Câmara dos Deputados		
FUNÇÃO	01	Legislativa
SUBFUNÇÃO	365	Educação Infantil

4.3 ESTRUTURA PROGRAMÁTICA

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

4.3.1 Programa

Programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores instituídos no plano, visando à solução de um problema ou ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.

O programa é o módulo comum integrador entre o plano e o orçamento. O plano termina no programa e o orçamento começa no programa, o que confere a esses instrumentos uma integração desde a origem. O programa, como módulo integrador, e as ações, como instrumentos de realização dos programas.

A organização das ações do governo sob a forma de programas visa proporcionar maior racionalidade e eficiência na administração pública e ampliar a visibilidade dos resultados e benefícios gerados para a sociedade, bem como elevar a transparência na aplicação dos recursos públicos.

Cada programa deve conter objetivo, indicador que quantifica a situação que o programa tenha como finalidade modificar e os produtos (bens e serviços) necessários para atingir o objetivo. A partir do programa são identificadas as ações sob a forma de atividades, projetos ou operações especiais, especificando os respectivos valores e metas e as unidades orçamentárias responsáveis pela realização da ação. A cada projeto ou atividade só poderá estar associado um produto, que, quantificado por sua unidade de medida, dará origem à meta.

Na União, as demais informações relativas aos Programas que compõem o Plano Plurianual são as seguintes:

a) Órgão responsável

Órgão responsável pelo gerenciamento do programa, mesmo quando o programa for integrado por ações desenvolvidas por mais de um órgão (programa multi-setorial).

b) Unidade responsável

Unidade administrativa responsável pelo gerenciamento do programa, mesmo quando o programa for integrado por ações desenvolvidas por mais de uma unidade.

c) Denominação

Expressa os propósitos do programa em uma palavra ou frase-síntese de fácil compreensão pela sociedade. Não há restrição quanto ao uso de nomes de fantasia. Por exemplo: "Abastecimento de Energia Elétrica"; "Combate à Violência contra as Mulheres"; "Saneamento Rural"; "Primeiro Emprego".

d) Problema

É uma situação indesejável declarada por uma autoridade como evitável ou uma necessidade não atendida, identificada na sociedade. Deve ser formulado como condição negativa, evitando-se enunciar a ausência de alguma solução específica.

e) Objetivo do programa

O objetivo expressa o resultado que se deseja alcançar, ou seja, a transformação da situação a qual o programa se propõe modificar. Deve ser expresso de modo conciso, evitando a generalidade, dando a idéia do que se pretende de forma clara, categórica e determinante.

Exemplo:

Programa: Acesso à Alimentação

Objetivo: Garantir à população em situação de insegurança alimentar o acesso à alimentação digna, regular e adequada à nutrição e manutenção da saúde humana.

f) Público-alvo

Especifica o(s) segmento(s) da sociedade ao(s) qual(is) o programa se destina e que se beneficia(m) direta e legitimamente com sua execução. São os grupos de pessoas, comunidades, instituições ou setores que serão atingidos diretamente pelos resultados do programa. A definição do público-alvo é importante para identificar e focar as ações que devem compor o programa.

Exemplo:

Programa: Acesso à Alimentação

Público Alvo: Famílias com renda familiar per capita menor ou igual a ½ salário mínimo.

g) Justificativa

A justificativa para a criação do programa deve abordar o diagnóstico e as causas da situação-problema para a qual o programa foi proposto; alertar quanto às conseqüências

da não implementação do programa; e informar a existência de condicionantes favoráveis ou desfavoráveis ao programa. Além disso, para programas novos, é necessário estimar a despesa prevista para o período do Plano e a origem dos recursos que irão custear o programa.

h) *Objetivo setorial associado*

Especifica o principal objetivo setorial para o qual o programa contribui.

j) *Tipos de programa*

Os Programas são classificados em dois tipos

- Programas Finalísticos: dos quais resultam bens ou serviços ofertados diretamente à sociedade, cujos resultados sejam passíveis de mensuração;
- Programas de Apoio às Políticas Públicas e Áreas Especiais: são programas voltados aos serviços típicos de Estado, ao planejamento, à formulação de políticas setoriais, à coordenação, à avaliação ou ao controle dos programas finalísticos, resultando em bens ou serviços ofertados ao próprio Estado, podendo ser composto inclusive por despesas de natureza tipicamente administrativas.

k) *Horizonte temporal*

Estabelece o período de vigência do programa, podendo ser contínuo ou temporário. Um programa pode ser de natureza contínua mesmo que parte de suas ações seja de natureza temporária. No caso de programa temporário, serão informados o mês e ano de início e de término previstos, e o seu valor global estimado. O término previsto a ser considerado é o do programa, ainda que se situe aquém ou além do período de vigência do PPA.

l) *Estratégia de implementação do programa*

Indica como serão conduzidas as ações, quais os instrumentos disponíveis ou a serem constituídos, e a forma de execução (direta, descentralizada para Estados, Distrito Federal e Municípios e transferências) para atingir os resultados pretendidos pelo programa.

Deve-se considerar, também, na descrição da estratégia de implementação, aspectos como critérios de elegibilidade para acesso aos bens e serviços ofertados pelo programa, responsabilidades no gerenciamento e na execução das ações (Órgãos e Unidades Administrativas), a forma de implementação das ações, explicitando os agentes e parceiros (federal, estadual, municipal e privado) envolvidos, e a contribuição de cada um para o sucesso do programa; e os mecanismos (sistemas) utilizados no monitoramento da execução das ações do programa.

n) *Indicador*

Instrumento capaz de medir o desempenho do programa. Deve ser passível de aferição, coerente com o objetivo estabelecido, sensível à contribuição das principais ações e apurável em tempo oportuno. O indicador permite, conforme o caso, mensurar a eficácia, eficiência ou efetividade alcançada com a execução do programa.

Exemplo:

Objetivo: "Reduzir o analfabetismo no País"

Indicador: "Taxa de analfabetismo" (relação percentual entre a população não-alfabetizada e a população total)

Para cada programa finalístico ou de serviços ao Estado deve haver um ou mais indicadores. Os programas de apoio administrativo e gestão de políticas públicas não possuem indicadores, por não serem constituídos de ações finalísticas.

O indicador possui os atributos especificados a seguir:

- Denominação:

Forma pela qual o indicador será apresentado à sociedade.

- Unidade de medida:

Padrão escolhido para mensuração da relação adotada como indicador. Por exemplo, para o indicador "taxa de analfabetismo" a unidade de medida seria "porcentagem", e para o indicador "taxa de mortalidade infantil" a unidade de medida seria "1/1000" (1 óbito para cada 1000 nascimentos).

- Índice de referência:

Situação mais recente do problema e sua respectiva data de apuração. Consiste na aferição de um indicador em um dado momento, mensurado com a unidade de medida escolhida, que servirá de base para projeção do indicador ao longo do PPA.

- Índices esperados ao longo do PPA:

Situação que se deseja atingir com a execução do programa, expresso pelo indicador, ao longo de cada ano do período de vigência do PPA.

- Índice ao final do programa (somente para programas temporários):

Resultado que se deseja atingir com a conclusão da execução do programa. Deve ser preenchido apenas no caso dos programas temporários.

- Fonte:

Órgão responsável pelo registro ou produção das informações necessárias para a apuração do indicador e divulgação periódica dos índices. As informações utilizadas na construção dos indicadores poderão ser produzidas pelos próprios órgãos executores dos programas ou outros integrantes da estrutura do Ministério responsável. Estes deverão manter sistemas de coleta e tratamento de informações com esta finalidade. Em muitos casos, entretanto, as informações serão buscadas junto a outras fontes que podem ser

instituições oficiais ou mesmo privadas, quando de reconhecida credibilidade: IBGE, FIPE, FGV, Banco Central, DIEESE, ANBID, entre outras.

- Periodicidade:

Frequência com a qual o indicador é apurado. Por exemplo: anual (apurado uma vez ao ano); mensal (apurado uma vez ao mês); bienal (apurado a cada dois anos).

- Base geográfica:

Menor nível de agregação geográfica da apuração do índice, podendo ser municipal, estadual, regional ou nacional.

- Fórmula de cálculo:

Demonstra, de forma sucinta e por meio de expressões matemáticas, o algoritmo que permite calcular o valor do indicador. Por exemplo, para o indicador "Espaço aéreo monitorado", a fórmula de cálculo poderia ser "Relação percentual entre o espaço aéreo monitorado e o espaço aéreo sob jurisdição do Brasil", assim como para o indicador "Incidência do tétano neonatal" a fórmula de cálculo poderia ser "Relação percentual entre o número de casos novos de tétano neonatal e o total da população menor de um ano de idade".

4.3.2 Ação

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

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

a) *Atividade*

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

b) *Projeto*

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

c) *Operação Especial*

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

No caso do Governo Federal, as ações possuem os seguintes atributos:

Título

Forma pela qual a ação será identificada pela sociedade e será apresentada no PPA, LDO's e LOA's. Expressa, em linguagem clara, o objeto da ação.

Exemplos: "Aquisição de Equipamentos para a Rede Federal de Educação Profissional Agrícola" e "Distribuição de Alimentos a Grupos Populacionais Específicos."

No caso de projetos de grande vulto, a individualização do projeto em título específico é obrigatória.

Finalidade

Expressa o objetivo a ser alcançado pela ação, ou seja, o porquê do desenvolvimento dessa ação. Por exemplo, para o título "Atendimento à População com Medicamentos para Tratamento dos Portadores de HIV/AIDS e outras Doenças Sexualmente Transmissíveis" a finalidade é "Garantir à população acesso aos medicamentos para tratamento dos portadores da Síndrome da Imunodeficiência Adquirida – HIV/AIDS e das doenças sexualmente transmissíveis – DST, visando o aumento da sobrevivência e a interrupção do ciclo de doenças".

Descrição

Expressa, de forma sucinta, o que é efetivamente feito no âmbito da ação, seu escopo e delimitações. Por exemplo, para o título "Atendimento à População com Medicamentos para Tratamento dos Portadores de HIV/AIDS e outras Doenças Sexualmente Transmissíveis" a descrição é "Aquisição, acondicionamento, conservação, transporte e distribuição de medicamentos para o tratamento ambulatorial e domiciliar dos casos positivos da doença; manutenção das empilhadeiras hidráulicas; locação de câmaras frigoríficas; transporte de cargas e encomendas; despesas com o despachante aduaneiro, bem como as despesas com o agente financeiro".

Produto

Bem ou serviço que resulta da ação, destinado ao público-alvo ou o investimento para a produção deste bem ou serviço. Cada ação deve ter um único produto. Em situações especiais, expressa a quantidade de beneficiários atendidos pela ação. Exemplos: "Servidor treinado" e "Estrada construída".

Unidade de medida

Padrão selecionado para mensurar a produção do bem ou serviço.

Especificação do produto

Expressa as características do produto acabado, visando sua melhor identificação.

Tipo de ação

Informa se a ação é Orçamentária, ou seja, demanda recursos orçamentários, ou se é Não-Orçamentária, ou seja, não demanda recursos orçamentários da União.

Forma de implementação

Indica a forma de implementação da ação, descrevendo todas as etapas do processo até a entrega do produto, inclusive as desenvolvidas por parceiros. Deve ser classificada segundo os conceitos abaixo:

Direta: Ação executada diretamente ou sob contratação pela unidade responsável, sem que ocorra transferência de recursos para outros entes da Federação (Estados, Distrito Federal e Municípios), como, por exemplo, a ação "Fiscalização dos Serviços de Transporte Ferroviário" executada diretamente pelo Governo Federal.

Descentralizada: Atividades ou projetos, na área de competência da União, executados por outro ente da Federação (Estado, Município ou Distrito Federal), com recursos repassados pela União, como, por exemplo, a ação "Prevenção, Controle e Erradicação das Doenças da Avicultura", de responsabilidade da União, executada por governos estaduais com repasse de recursos da União.

Transferência, que se subdivide em:

- Obrigatória: Operação especial que transfere recursos, por determinação constitucional ou legal, aos Estados, Distrito Federal e Municípios, como, por exemplo, a ação "Transferências do Imposto sobre Operações Financeiras Incidentes sobre o Ouro – Estados e Distrito Federal (Lei nº 7.766, de 1989)".
- Voluntária: Operação especial em que ocorre a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional ou legal ou se destine ao Sistema Único de Saúde.
- Linha de crédito: Ação realizada mediante empréstimo de recursos aos beneficiários da ação. Enquadram-se também nessa classificação os casos de empréstimos concedidos por estabelecimento oficial de crédito a Estados e Distrito Federal, Municípios e ao Setor Privado. Exemplos: "Financiamento a Projetos na Área de Serviços de Saúde" e "Financiamento Habitacional para Cooperativas e Associações Populares (Crédito Solidário)".

Detalhamento da implementação

Expressa o modo como a ação será executada, podendo conter dados técnicos e detalhes sobre os procedimentos que fazem parte da execução da ação.

Origem da ação

Identifica qual o normativo originou a ação: projeto de lei orçamentária, projeto de lei de crédito especial, projeto de lei do Plano Plurianual ou emenda parlamentar.

Base legal

Especifica os instrumentos normativos que dão respaldo à ação e permite identificar se uma ação é Transferência Obrigatória ou se trata de aplicação de recursos em área de competência da União. Exemplos: Lei nº 9.507, de 12 de novembro de 1997, art. 8º, parágrafo único; Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 12, § 1º; Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 5º, inciso I; e Decreto nº 73.841, de 13 de março de 1974.

Unidade responsável

É a entidade, seja unidade administrativa, empresa estatal ou parceiro (Estado, Município, Distrito Federal ou Setor Privado) responsável pela execução da ação.

Custo total estimado do projeto

Atributo específico dos projetos e ações não-orçamentárias de caráter temporário, que trata do custo de referência do projeto, a preços correntes, desde o seu início até a sua conclusão.

Duração do projeto

Atributo específico dos projetos e ações não-orçamentárias de caráter temporário, que se refere às datas de início e previsão de término do projeto.

Repercussão financeira do projeto sobre o custeio da União

Atributo específico dos projetos e ações não-orçamentárias de caráter temporário, que indica o impacto (estimativa de custo anual) sobre as despesas de operação e manutenção do investimento após o término do projeto e em quais ações esse aumento ou decréscimo de custos ocorrerá, caso o mesmo venha a ser mantido pela União.

A execução de um determinado projeto geralmente acarreta incremento no custo de atividades. Por exemplo, ao construir um hospital a ser mantido pela União, haverá um incremento no custo das atividades de manutenção hospitalar da União. Se por alguma razão o impacto for nulo, deverá ser justificado o motivo. Por exemplo, a União ao construir uma escola a ser operada pelo governo municipal, não terá custos futuros, uma vez que as despesas de manutenção incorrerão sobre outro ente da Federação.

Etapas

Trata-se do último atributo específico dos projetos e ações não-orçamentárias de caráter temporário. Os projetos, as ações não-orçamentárias e, em alguns casos, os subtítulos (localizadores de gastos) podem ter suas etapas intermediárias detalhadas. Os atributos de cada etapa são:

Título da etapa: Forma pela qual a etapa será identificada para a sociedade. Expressa, de forma clara, o objeto da etapa. Exemplos: "Remodelagem do cais"; "Prolongamento do cais acostável"; "Implantação de sistemas de combate a incêndio"; e "Aquisição de sinais náuticos".

Descrição da etapa: Expressa, de forma sucinta, o que é efetivamente feito no âmbito da etapa. Exemplo: "Remodelagem do cais do Porto com obras na cortina de estacas-prancha".

Resultado da etapa: Expressa, de forma sucinta, o resultado esperado ao final da etapa. Exemplos: "Cais ampliado" e "Segurança operacional implementada".

Valor da etapa: Expressa o custo estimado da etapa em preços correntes.

Ordem da etapa: Ordem numérica de execução da etapa.

4.3.3 Subtítulo/Localizador de Gasto

A Portaria MOG nº 42/1999 não estabelece critérios para a indicação da localização física das ações, mas a adequada localização do gasto permite maior controle governamental e social sobre a implantação das políticas públicas adotadas, além de evidenciar a focalização, os custos e os impactos da ação governamental.

No caso da União, as atividades, projetos e operações especiais são detalhadas em subtítulos, utilizados especialmente para especificar a localização física da ação, não podendo haver, por conseguinte, alteração da finalidade da ação, do produto e das metas estabelecidas. A localização do gasto poderá ser de abrangência nacional, no exterior, por Região (NO, NE, CO, SD, SL), por Estado ou Município ou, excepcionalmente, por um critério específico, quando necessário. É vedada na especificação do subtítulo referência a mais de uma localidade, área geográfica ou beneficiário, se determinados.

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

4.3.4 Componentes da Programação Física

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

Vale ressaltar que o critério para regionalização de metas é o da localização dos beneficiados pela ação. Exemplo: No caso da vacinação de crianças, a meta será regionalizada pela quantidade de crianças a serem vacinadas ou de vacinas empregadas em cada Estado, ainda que a campanha seja de âmbito nacional e a despesa paga de forma centralizada. O mesmo ocorre com a distribuição de livros didáticos.

4.4 NATUREZA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

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

- I – Categoria Econômica;
- II – Grupo de Natureza da Despesa;
- III – Elemento de Despesa.

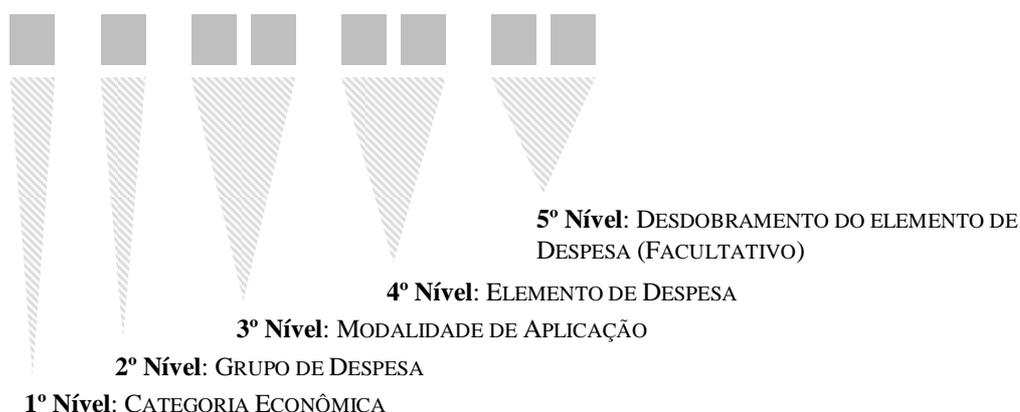
A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada “modalidade de aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades,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

4.4.1 Estrutura da Natureza da Despesa Orçamentária

Os artigos 12 e 13 da Lei nº 4.320/1964, tratam da classificação da despesa orçamentária por categoria econômica e elementos. Assim como na receita orçamentária, o artigo 8º estabelece que os itens da discriminação da despesa orçamentária mencionados no artigo 13 serão identificados por números de código decimal, na forma do Anexo IV daquela Lei, atualmente consubstanciados na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, e constantes deste Manual.

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

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



A classificação da Reserva de Contingência, quanto à natureza da despesa orçamentária, será identificada com o código “9.9.99.99” e da Reserva do Regime Próprio de Previdência dos Servidores pelo código “7.7.99.99”.

4.4.1.1 CATEGORIA ECONÔMICA

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

CATEGORIAS ECONÔMICAS

3	DESPESAS CORRENTES
4	DESPESAS DE CAPITAL

3 – Despesas Orçamentárias Correntes

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

Em geral, a Despesa Orçamentária Corrente coincide com a Despesa Orçamentária Efetiva. Entretanto, há despesa corrente não-efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamento são despesas correntes que representam um fato permutativo.

4 – Despesas Orçamentárias de Capital

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

Em geral, Despesa Orçamentária de Capital coincide com a Despesa Orçamentária Não-efetiva. Entretanto, há despesa orçamentária de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital que causam decréscimo patrimonial e, por isso, classificam-se como despesa efetiva.

4.4.1.2 GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA

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

GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA

1	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS
2	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES
4	INVESTIMENTOS
5	INVERSÕES FINANCEIRAS
6	AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA
7	RESERVA DO RPPS
9	RESERVA DE CONTINGÊNCIA

Especificações:

1 – Pessoal e Encargos Sociais

Despesas orçamentárias de natureza remuneratória decorrente do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, outros benefícios assistenciais classificáveis neste grupo de despesa, bem como soldo, gratificações, adicionais e outros direitos remuneratórios, pertinentes a este grupo de despesa, previstos na estrutura remuneratória dos militares, e ainda, despesas com o ressarcimento de pessoal requisitado, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público e despesas com contratos de terceirização de mão-de-obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos, em atendimento ao disposto no artigo 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000.

2 – Juros e Encargos da Dívida

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

3 – Outras Despesas Correntes

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

4 – Investimentos

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

5 – Inversões Financeiras

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

6 – Amortização da Dívida

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

7 – Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor

Os ingressos previstos que ultrapassem as despesas orçamentárias fixadas num determinado exercício constituem o superávit orçamentário inicial, destinado a garantir desembolsos futuros do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, do ente respectivo. Assim sendo, este superávit orçamentário representará a fração de ingressos

que serão recebidos sem a expectativa de execução de despesa orçamentária no exercício e constituirá a reserva orçamentária para suportar déficit futuros, onde as receitas orçamentárias previstas serão menores que as despesas orçamentárias.

Dessa forma, o orçamento do fundo próprio de previdência deve ser constituído, do lado da receita orçamentária, pela previsão das contribuições dos segurados e demais receitas, e do lado da despesa, a dotação das despesas a serem realizadas durante o exercício, evidenciando a reserva correspondente dos recursos que não serão desembolsados por se tratar de poupança para fazer face aos compromissos futuros.

Por ocasião da elaboração do orçamento de um exercício, deve ser apurada a diferença entre receita orçamentária prevista e despesa orçamentária fixada, a ser realizada neste exercício, no intuito de evidenciar a Reserva correspondente ao superávit, utilizando a mesma metodologia da Reserva de Contingência descrita neste Manual. Ressalte-se que este procedimento é efetuado apenas para fins de elaboração e transferência do orçamento, pois a execução correspondente refletirá o superávit orçamentário fixado pela reserva que será utilizada para pagamentos previdenciários futuros.

A constituição da reserva orçamentária do RPPS, utilizando ações e detalhamentos específicos do RPPS, combinadas com a natureza de despesa “7.7.99.99.”, distinguindo-as das Reservas de Contingências constantes no inciso III, do artigo 5º da LRF, Lei Complementar nº 101/2000 que também utilizará ações e detalhamentos específicos, combinados com a natureza de despesas “9.9.99.99”.

9 – Reserva de Contingência

Compreende o volume de recursos destinados ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos. Essa reserva poderá ser utilizada para abertura de créditos adicionais, desde que definida na LDO.

Os Passivos Contingentes são representados por demandas judiciais, dívidas em processo de reconhecimento e operações de aval e garantias dadas pelo Poder Público.

Os outros riscos a que se refere o § 3º do artigo 4º da Lei Complementar nº 101/2000 são classificados em duas categorias:

- Riscos Fiscais Orçamentários;
- Riscos Fiscais de Dívida.

Os Riscos Fiscais Orçamentários estão relacionados à possibilidade das receitas e despesas projetadas na elaboração do projeto de lei orçamentária anual não se confirmarem durante o exercício financeiro.

Com relação à receita orçamentária, algumas variáveis macroeconômicas podem influenciar no montante de recursos arrecadados, dentre as quais podem-se destacar: o nível de atividade da economia e as taxas de inflação, câmbio e juros. A redução do Produto Interno Bruto – PIB, por exemplo, provoca queda na arrecadação de tributos por todos os entes da federação.

No que diz respeito à despesa orçamentária, a criação ou ampliação de obrigações decorrentes de modificações na legislação, por exemplo, requer alteração na programação original constante da Lei Orçamentária.

Os Riscos Fiscais da Dívida estão diretamente relacionados às flutuações de variáveis macroeconômicas, tais como taxa básica de juros, variação cambial e inflação. Para a dívida indexada ao Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC, por exemplo, um aumento sobre a taxa de juros estabelecido pelo Comitê de Política Monetária do Banco Central do Brasil elevaria o nível de endividamento do governo.

4.4.1.3 MODALIDADE DE APLICAÇÃO

A modalidade de aplicação tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados. Também indica se tais recursos são aplicados mediante transferência para entidades privadas sem fins lucrativos, outras instituições ou ao exterior.

Observa-se que o termo “transferências”, utilizado nos artigos 16 e 21 da Lei nº 4.320/1964 compreende as subvenções, auxílios e contribuições que atualmente são identificados em nível de elementos na classificação econômica da despesa. Não se confundem com as transferências que têm por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades e que são registradas na modalidade de aplicação constante da atual codificação.

MODALIDADE DE APLICAÇÃO

20	TRANSFERÊNCIAS À UNIÃO
30	TRANSFERÊNCIAS A ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL
40	TRANSFERÊNCIAS A MUNICÍPIOS
50	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS
60	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS COM FINS LUCRATIVOS
70	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES MULTIGOVERNAMENTAIS
71	TRANSFERÊNCIAS A CONSÓRCIOS PÚBLICOS
80	TRANSFERÊNCIAS AO EXTERIOR
90	APLICAÇÕES DIRETAS
91	APLICAÇÃO DIRETA DECORRENTE DE OPERAÇÃO ENTRE ÓRGÃOS, FUNDOS E ENTIDADES INTEGRANTES DOS ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
99	A DEFINIR

Especificações:

20 – Transferências à União

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

30 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal

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

40 – Transferências a Municípios

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

50 – Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos

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

60 – Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos

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

70 – Transferências a Instituições Multigovernamentais

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas e mantidas por dois ou mais entes da Federação ou por dois ou mais países, inclusive o Brasil.

71 – Transferências a Consórcios Públicos

Despesas orçamentárias realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas sob a forma de consórcios públicos nos termos da Lei no 11.107, de 6 de abril de 2005, objetivando a execução dos programas e ações dos respectivos entes consorciados.

80 – Transferências ao Exterior

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

90 – Aplicações Diretas

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

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

Despesas orçamentárias de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o recebedor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de Governo.

99 – A Definir

Modalidade de utilização exclusiva do Poder Legislativo, vedada a execução orçamentária enquanto não houver sua definição, podendo ser utilizada para classificação orçamentária da Reserva de Contingência.

4.4.1.4 ELEMENTO DE DESPESA

Tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins, conforme códigos definidos neste Manual.

ELEMENTO DE DESPESA

01	Aposentadorias e Reformas
03	Pensões
04	Contratação por Tempo Determinado
05	Outros Benefícios Previdenciários
06	Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso
07	Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
08	Outros Benefícios Assistenciais
09	Salário-Família
10	Outros Benefícios de Natureza Social
11	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil
12	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar
13	Obrigações Patronais
14	Diárias – Civil
15	Diárias – Militar
16	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil
17	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar
18	Auxílio Financeiro a Estudantes
19	Auxílio-Fardamento
20	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
21	Juros sobre a Dívida por Contrato
22	Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
23	Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
24	Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
25	Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
26	Obrigações decorrentes de Política Monetária
27	Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
28	Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
30	Material de Consumo
31	Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
32	Material de Distribuição Gratuita
33	Passagens e Despesas com Locomoção
34	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização
35	Serviços de Consultoria
36	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
37	Locação de Mão-de-Obra
38	Arrendamento Mercantil

39	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
41	Contribuições
42	Auxílios
43	Subvenções Sociais
45	Equalização de Preços e Taxas
46	Auxílio-Alimentação
47	Obrigações Tributárias e Contributivas
48	Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
49	Auxílio-Transporte
51	Obras e Instalações
52	Equipamentos e Material Permanente
61	Aquisição de Imóveis
62	Aquisição de Produtos para Revenda
63	Aquisição de Títulos de Crédito
64	Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
65	Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
66	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
67	Depósitos Compulsórios
71	Principal da Dívida Contratual Resgatado
72	Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
73	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
74	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
75	Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação da Receita
76	Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado
77	Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
81	Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
92	Despesas de Exercícios Anteriores
93	Indenizações e Restituições
94	Indenizações e Restituições Trabalhistas
95	Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo
96	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
99	A Classificar

Especificações:

01 – Aposentadorias e Reformas

Despesas orçamentárias com pagamentos de inativos civis, militares reformados e segurados do plano de benefícios da previdência social.

03 – Pensões

Despesas orçamentárias com pensionistas civis e militares; pensionistas do plano de benefícios da previdência social; pensões concedidas por lei específica ou por sentenças judiciais.

04 – Contratação por Tempo Determinado

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

05 – Outros Benefícios Previdenciários

Despesas orçamentárias com outros benefícios do sistema previdenciário exclusive aposentadoria, reformas e pensões.

06 – Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso

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

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

[...]

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

07 – Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência

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

08 – Outros Benefícios Assistenciais

Despesas orçamentárias com: Auxílio-Funeral devido à família do servidor ou do militar falecido na atividade, ou aposentado, ou a terceiro que custear, comprovadamente, as despesas com o funeral do ex-servidor ou do ex-militar; Auxílio-Reclusão devido à família do servidor ou do militar afastado por motivo de prisão; Auxílio-Natalidade devido à servidora ou militar, cônjuge ou companheiro servidor público ou militar por motivo de nascimento de filho; Auxílio-Creche ou Assistência Pré-Escolar e Auxílio-Invalidez pagos diretamente ao servidor ou militar.

09 – Salário-Família

Despesa orçamentária com benefício pecuniário devido aos dependentes econômicos do militar ou do servidor, exclusive os regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, os quais são pagos à conta do plano de benefícios da previdência social.

10 – Outros Benefícios de Natureza Social

Despesas orçamentárias com abono PIS/PASEP e Seguro-Desemprego, em cumprimento aos §§ 3º e 4º do artigo 239 da Constituição Federal.

11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil

Despesas orçamentárias com: Vencimento; Salário Pessoal Permanente; Vencimento ou Salário de Cargos de Confiança; Subsídios; Vencimento do Pessoal em Disponibilidade Remunerada; Gratificações, tais como: Gratificação Adicional Pessoal Disponível; Gratificação de Interiorização; Gratificação de Dedicção Exclusiva; Gratificação de Regência de Classe; Gratificação pela Chefia ou Coordenação de Curso de Área ou Equivalente; Gratificação por Produção Suplementar; Gratificação por Trabalho de Raios X ou Substâncias Radioativas; Gratificação pela Chefia de Departamento, Divisão ou

Equivalente; Gratificação de Direção Geral ou Direção (Magistério de 1º e 2º Graus); Gratificação de Função-Magistério Superior; Gratificação de Atendimento e Habilitação Previdenciários; Gratificação Especial de Localidade; Gratificação de Desempenho das Atividades Rodoviárias; Gratificação da Atividade de Fiscalização do Trabalho; Gratificação de Engenheiro Agrônomo; Gratificação de Natal; Gratificação de Estímulo à Fiscalização e Arrecadação de Contribuições e de Tributos; Gratificação por Encargo de Curso ou de Concurso; Gratificação de Produtividade do Ensino; Gratificação de Habilitação Profissional; Gratificação de Atividade; Gratificação de Representação de Gabinete; Adicional de Insalubridade; Adicional Noturno; Adicional de Férias 1/3 (art. 7º, inciso XVII, da Constituição); Adicionais de Periculosidade; Representação Mensal; Licença-Prêmio por assiduidade; Retribuição Básica (Vencimentos ou Salário no Exterior); Diferenças Individuais Permanentes; Vantagens Pecuniárias de Ministro de Estado, de Secretário de Estado e de Município; Férias Antecipadas de Pessoal Permanente; Aviso Prévio (cumprido); Férias Vencidas e Proporcionais; Parcela Incorporada (ex- quintos e ex-décimos); Indenização de Habilitação Policial; Adiantamento do 13º Salário; 13º Salário Proporcional; Incentivo Funcional – Sanitarista; Abono Provisório; “Pró-labore” de Procuradores; e outras despesas correlatas de caráter permanente.

12 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar

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

13 – Obrigações Patronais

Despesas orçamentárias com encargos que a administração tem pela sua condição de empregadora, e resultantes de pagamento de pessoal, tais como Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e contribuições para Institutos de Previdência, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das contribuições de que trata este elemento de despesa.

14 – Diárias – Civil

Despesas orçamentárias com cobertura de alimentação, pousada e locomoção urbana, do servidor público estatutário ou celetista que se desloca de sua sede em objeto de serviço, em caráter eventual ou transitório, entendido como sede o Município onde a repartição estiver instalada e onde o servidor tiver exercício em caráter permanente.

15 – Diárias – Militar

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

16 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil

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

17 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar

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

18 – Auxílio Financeiro a Estudantes

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

19 – Auxílio-Fardamento

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

20 – Auxílio Financeiro a Pesquisadores

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

21 – Juros sobre a Dívida por Contrato

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

22 – Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato

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

23 – Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária

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

24 – Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária

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

25 – Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita

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

26 – Obrigações decorrentes de Política Monetária

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

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

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

28 – Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos

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

30 – Material de Consumo

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

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

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

32 – Material de Distribuição Gratuita

Despesas orçamentárias com aquisição de materiais para distribuição gratuita, tais como livros didáticos, medicamentos, gêneros alimentícios e outros materiais ou bens que

possam ser distribuídos gratuitamente, exceto se destinados a premiações culturais, artísticas, científicas, desportivas e outras.

33 – Passagens e Despesas com Locomoção

Despesas orçamentárias com aquisição de passagens (aéreas, terrestres, fluviais ou marítimas), taxas de embarque, seguros, fretamento, pedágios, locação ou uso de veículos para transporte de pessoas e suas respectivas bagagens, inclusive quando ocorrer em decorrência de mudanças de domicílio no interesse da administração.

34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização

Despesas orçamentárias relativas à mão-de-obra, constantes dos contratos de terceirização, classificáveis no grupo de despesa “1 – Pessoal e Encargos Sociais”, em obediência ao disposto no artigo 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000.

35 – Serviços de Consultoria

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

36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física

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

37 – Locação de Mão-de-Obra

Despesas orçamentárias com prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como limpeza e higiene, vigilância ostensiva e outros, nos casos em que o contrato especifique o quantitativo físico do pessoal a ser utilizado.

38 – Arrendamento Mercantil

Despesas orçamentárias com a locação de equipamentos e bens móveis, com opção de compra ao final do contrato.

39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica

Despesas orçamentárias decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como: assinaturas de jornais e periódicos; tarifas de energia elétrica, gás, água e esgoto; serviços de comunicação (telefone, telex, correios, etc.); fretes e carretos; locação de imóveis (inclusive despesas de condomínio e tributos à conta do locatário, quando previstos no contrato de locação); locação de equipamentos e materiais permanentes; conservação e adaptação de bens imóveis; seguros em geral (exceto os decorrentes de obrigação patronal); serviços de asseio e higiene; serviços de divulgação,

impressão, encadernação e emolduramento; serviços funerários; despesas com congressos, simpósios, conferências ou exposições; vale-transporte; vale-refeição; auxílio-creche (exclusive a indenização a servidor); software; habilitação de telefonia fixa e móvel celular; e outros congêneres.

41 – Contribuições

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

42 – Auxílios

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

43 – Subvenções Sociais

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

45 – Equalização de Preços e Taxas

Despesas orçamentárias para cobrir a diferença entre os preços de mercado e o custo de remissão de gêneros alimentícios ou outros bens, bem como a cobertura do diferencial entre níveis de encargos praticados em determinados financiamentos governamentais e os limites máximos admissíveis para efeito de equalização.

46 – Auxílio-Alimentação

Despesas orçamentárias com auxílio-alimentação pago em pecúnia diretamente aos militares e servidores ou empregados da Administração Pública direta e indireta.

47 – Obrigações Tributárias e Contributivas

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

48 – Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas

Despesas orçamentárias com a concessão de auxílio financeiro diretamente a pessoas físicas, sob as mais diversas modalidades, tais como ajuda ou apoio financeiro e subsídio ou complementação na aquisição de bens, não classificados explicita ou implicitamente

em outros elementos de despesa, observado o disposto no artigo 26 da Lei Complementar nº 101/2000.

49 – Auxílio-Transporte

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

51 – Obras e Instalações

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

52 – Equipamentos e Material Permanente

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

61- Aquisição de Imóveis

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

62 – Aquisição de Produtos para Revenda

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

63 – Aquisição de Títulos de Crédito

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

64 – Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado

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

65 – Constituição ou Aumento de Capital de Empresas

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

66 – Concessão de Empréstimos e Financiamentos

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

67 – Depósitos Compulsórios

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

71 – Principal da Dívida Contratual Resgatado

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

72 – Principal da Dívida Mobiliária Resgatado

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

73 – Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada

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

74 – Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada

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

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

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

76 – Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado

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

77 – Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado

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

81 – Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas

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

91 – Sentenças Judiciais

Despesas orçamentárias resultantes de:

- a) pagamento de precatórios, em cumprimento ao disposto no art. 100 e seus parágrafos da Constituição, e no art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT;
- b) cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de empresas públicas e sociedades de economia mista, integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social;
- c) cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de pequeno valor, na forma definida em lei, nos termos do § 3o do artigo 100 da Constituição; e
- d) cumprimento de decisões judiciais, proferidas em Mandados de Segurança e Medidas Cautelares, referentes a vantagens pecuniárias concedidas e ainda não incorporadas em caráter definitivo às remunerações dos beneficiários.

92 – Despesas de Exercícios Anteriores

Cumprimento do artigo 37 da Lei nº 4.320/1964, que dispõe:

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

93 – Indenizações e Restituições

Despesas orçamentárias com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título, inclusive devolução de receitas quando não for possível efetuar essa devolução mediante a compensação com a receita correspondente, bem como outras despesas de natureza indenizatória não classificadas em elementos de despesas específicos.

94 – Indenizações e Restituições Trabalhistas

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

95 – Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo

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

96 – Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado

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

99 – A Classificar

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

4.4.1.5 DESDOBRAMENTO FACULTATIVO DO ELEMENTO DA DESPESA

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

4.4.2 Orientação para a Classificação Quanto à Natureza da Despesa

No momento do reconhecimento da obrigação por parte do ente da federação é necessário observar alguns passos para que se possa proceder à adequada classificação quanto à natureza de despesa e garantir que a informação contábil seja fidedigna.

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

Orçamentários – são aqueles que dependem de autorização legislativa para sua efetivação. As despesas de caráter orçamentário necessitam de recurso público para sua realização e constituem instrumento para alcançar os fins dos programas governamentais. É exemplo de despesa de natureza orçamentária a contratação de serviços de terceiros, pois se faz necessária a emissão de empenho para suportar os contratos com prestação de serviços de terceiros.

Extra-orçamentários – são aqueles decorrentes de:

- I) Saídas compensatórias no ativo e no passivo financeiro – representam desembolsos de recursos de terceiros em poder do ente público, tais como:
- a) Devolução dos valores de terceiros (cauções/depósitos) – a caução em dinheiro constitui uma garantia fornecida pelo contratado e tem como objetivo assegurar a execução do contrato celebrado com o poder público. Ao término do contrato, se o contratado cumprir com todas as obrigações, o valor será devolvido pela administração pública. Caso haja execução da garantia contratual, para ressarcimento da Administração pelos valores das multas e indenizações a ela devidos, será registrada a baixa do passivo financeiro em contrapartida a receita orçamentária.
 - b) Recolhimento de Consignações/Retenções – são recolhimentos de valores anteriormente retidos na folha de salários de pessoal ou nos pagamentos de serviços de terceiros;
 - c) Pagamento das operações de crédito por antecipação de receita (ARO) – conforme determina a LRF, as antecipações de receitas orçamentárias para atender insuficiência de caixa deverão ser quitadas até o dia dez de dezembro de cada ano. Tais pagamentos não necessitam de autorização orçamentária para que sejam efetuados;
 - d) Pagamentos de Salário-Família, Salário-Maternidade e Auxílio-Natalidade – os benefícios da Previdência Social adiantados pelo empregador, por força de lei, têm natureza extra-orçamentária e, posteriormente, serão objeto de compensação ou restituição.
- II) Pagamento de Restos a Pagar – são as saídas para pagamentos de despesas empenhadas em exercícios anteriores.

Se o desembolso é extra-orçamentário, não há registro de despesa orçamentária, mas uma desincorporação de passivo ou uma apropriação de ativo.

Se o desembolso é orçamentário, ir para o próximo passo.

2º Passo – Identificar a categoria econômica da despesa orçamentária, verificando se é uma despesa corrente ou de capital, conforme conceitos dispostos no item 4.4.1.1 deste Manual.

3 – Despesas Correntes

4 – Despesas de Capital

3º Passo – Observada a categoria econômica da despesa, o próximo passo é verificar o grupo de natureza da despesa orçamentária, conforme conceitos estabelecidos no item 4.4.1.2 deste Manual.

1 – Pessoal e Encargos Sociais

2 – Juros e Encargos da Dívida

3 – Outras Despesas Correntes

4 – Investimentos

5 – Inversões Financeiras

6 – Amortização da Dívida

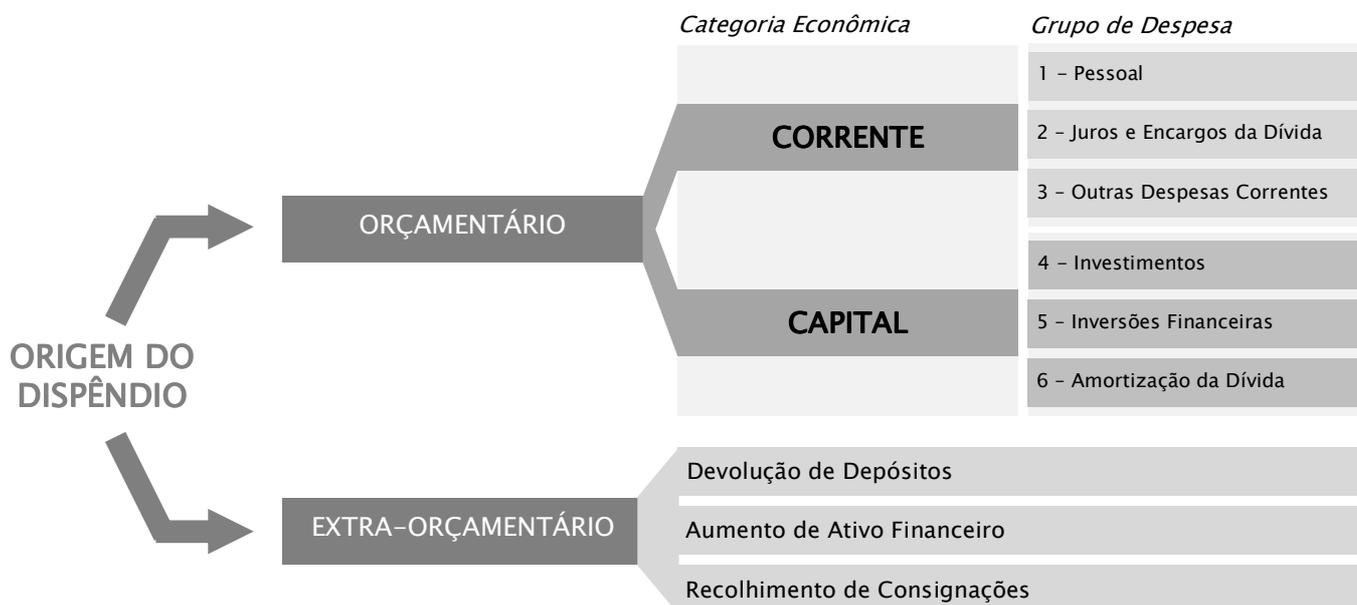
7 – Reserva do RPPS

9 – Reserva de Contingência

4º Passo – Por fim, far-se-á a identificação do elemento de despesa, ou seja, o objeto final do gasto, de acordo com as descrições dos elementos constantes no item 4.4.1.4 deste Manual. Normalmente, os elementos de despesa guardam correlação com os grupos, mas não há impedimento para que um elemento típico de despesa corrente esteja relacionado a um grupo de despesa de capital.

Exemplos (NÃO EXAUSTIVOS):

GRUPOS	EXEMPLOS DE COMBINAÇÕES COM OS ELEMENTOS
1 – Pessoal e Encargos Sociais	01 – Aposentadorias e Reformas 03 – Pensões 04 – Contratação por Tempo Determinado 05 – Outros Benefícios Previdenciários 11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pess. Civil 13 – Obrigações Patronais 16 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil 17 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar
2 – Juros e Encargos da Dívida	21 – Juros sobre a Dívida por Contrato 22 – Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato 23 – Juros, Deságios e Descontos da Dív. Mobiliária 24 – Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
3 – Outras Despesas Correntes	30 – Material de Consumo 32 – Material de Distribuição Gratuita 33 – Passagens e Despesas com Locomoção 35 – Serviços de Consultoria 36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física 37 – Locação de Mão-de-Obra 38 – Arrendamento Mercantil 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pess. Jurídica
4 – Investimentos	33 – Passagens e Despesas com Locomoção 51 – Obras e Instalações 52 – Equipamentos e Material Permanente 61 – Aquisição de Imóveis
5 – Inversões Financeiras	61 – Aquisição de Imóveis 63 – Aquisição de Títulos de Crédito 64 – Aquis. Títulos Repr. Capital já Integralizado
6 – Amortização da Dívida	71 – Principal da Dívida Contratual Resgatado 72 – Principal da Dívida Mobiliária Resgatado 73 – Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada



5 CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E ADICIONAIS

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

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

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

Na lei orçamentária anual, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação.

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

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

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

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

Dessa forma é consolidada a importância da elaboração do orçamento por resultado com a visão de que é mais relevante o legislativo aprovar ações de governo buscando a aplicação efetiva do gasto, do que aprovar itens de gastos. A idéia é mostrar à população e ao legislativo o que será realizado num determinado período, por meio de programas e não o de apresentar objetos de gastos dissociados dos programas.

A aprovação e a alteração da lei orçamentária elaborada até o nível de elemento de despesa é menos eficiente, pois exige esforços para análise num nível de detalhe que nem sempre será o mais eficaz para a administração pública. Por exemplo, se um ente tivesse no seu orçamento um gasto previsto no elemento 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica e pudesse realizar esse serviço com uma pessoa física, por um preço inferior, para que a administração contratasse esse serviço com a pessoa física necessitaria alterar a lei orçamentária, levando, em alguns casos, a contratação de um serviço mais caro. Além disso, sob o enfoque de resultado, pouco deve interessar para a sociedade a forma em que foi contratado o serviço, se com pessoa física ou jurídica, mas se o objetivo do gasto foi alcançado de modo eficiente.

Observa-se que com a identificação nas leis orçamentárias, das ações em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades, operações especiais em conjunto com a classificação do crédito orçamentário por categoria econômica, grupo de despesa e modalidade de aplicação, atende-se o disposto no artigo 15 da Lei nº 4.320/1964, que estabelece a discriminação da despesa até o nível de elemento. Por meio da ação, evidencia-se como a administração pública está efetuando os gastos para atingir determinados fins.

O objetivo de desdobrar a despesa orçamentária por elementos, segundo a referida lei, é detalhar a despesa de modo a evidenciar os meios de que se serve a administração para consecução de seus fins.

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

Os créditos adicionais são classificados em:

- *Suplementar* – destinado ao reforço de dotação orçamentária. A LOA poderá conter autorização ao Poder Executivo para abertura de créditos suplementares até determinada importância;
- *Especial* – destinado a atender despesas para as quais não haja crédito orçamentário específico, devendo ser autorizados por lei; e
- *Extraordinário* – destinado a atender despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

O crédito suplementar incorpora-se ao orçamento, adicionando-se à dotação orçamentária que deva reforçar, enquanto que os créditos especiais e extraordinários conservam sua especificidade, demonstrando-se as despesas realizadas à conta dos mesmos, separadamente.

A Lei 4.320/1964 determina, em seus artigos 42 e 43, que os créditos suplementares e especiais serão abertos por decreto do poder executivo, dependendo de prévia autorização legislativa, necessitando da existência de recursos disponíveis e precedida de exposição justificada. Na União, para os casos onde haja necessidade de autorização legislativa para os créditos adicionais, estes são considerados autorizados e abertos com a sanção e publicação da respectiva lei.

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

- a) Superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do ano anterior, resultante da diferença positiva entre o ativo e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais reabertos e as operações de crédito a eles vinculadas. Esse superávit deve ser apurado por fonte de recursos e quando vinculado deve ser aplicado na finalidade específica;
- b) Os provenientes de excesso de arrecadação, ou seja, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício, deduzindo os valores dos créditos extraordinários abertos;
- c) Os resultantes da anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei, nas quais se inclui a reserva de contingência; e

- d) O produto de operações de créditos autorizadas de forma que, juridicamente, possibilite o poder executivo realizá-las.

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

A reserva de contingência destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, poderá ser utilizada para abertura de créditos adicionais, desde que autorizada na LDO.

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

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

6 ETAPAS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Para melhor compreensão do processo orçamentário, pode-se classificar a despesa orçamentária em três etapas:

- planejamento;
- execução; e
- controle e avaliação.

6.1 PLANEJAMENTO

A etapa do planejamento e contratação abrange, de modo geral, a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira e o processo de licitação.

a) Fixação da despesa

A fixação da despesa orçamentária insere-se no processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada, tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo.

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

A Lei de Responsabilidade fiscal dispõe sobre a criação da despesa pública e o relacionamento entre os instrumentos de planejamento, conforme abaixo:

“Art 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I – estimativa do impacto orçamentário – financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

II – declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I – adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II – compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.”

Portanto, a criação ou expansão da despesa requer adequação orçamentária e compatibilidade com a LDO e o PPA. O artigo supracitado vem reforçar o planejamento, mencionado no artigo 1º da LRF e é um dos pilares da responsabilidade na gestão fiscal.

Entretanto, é oportuno esclarecer que despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, não estão sujeitas ao comando do artigo 16 da LRF.

O processo da fixação da despesa orçamentária é concluído com a autorização dada pelo poder legislativo por meio da lei orçamentária anual.

b) Descentralizações de créditos orçamentários

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

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

- modifica o valor da programação ou de suas dotações orçamentárias (créditos adicionais);
- altera a unidade orçamentária (classificação institucional) detentora do crédito orçamentário aprovado na lei orçamentária ou em créditos adicionais (transferência/transposição).

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

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

A descentralização de crédito externa dependerá de celebração de convênio ou instrumento congênere, disciplinando a consecução do objetivo colimado e as relações e obrigações das partes.

c) Programação orçamentária e financeira

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

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

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

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

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério

Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.”

d) Processo de licitação

Processo de licitação compreende um conjunto de procedimentos administrativos que objetivam adquirir materiais, contratar obras e serviços, alienar ou ceder bens a terceiros, bem como fazer concessões de serviços públicos com as melhores condições para o Estado, observando os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e de outros que lhe são correlatos.

A Constituição Federal de 1988 estabelece a observância do processo de licitação pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme disposto no artigo 37, inciso XXI:

“**Art. 37.** A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

XXI – ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações”.

A Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, estabelecendo normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações.

6.2 EXECUÇÃO

Os estágios da despesa orçamentária pública na forma prevista na Lei nº 4.320/1964 são: empenho, liquidação e pagamento.

6.2.1 Empenho

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

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

Embora o artigo 61 da Lei nº 4.320/1964 estabeleça a obrigatoriedade do nome do credor no documento Nota de Empenho, em alguns casos, como na Folha de Pagamento, torna-se impraticável

a emissão de um empenho para cada credor, tendo em vista o número excessivo de credores (servidores).

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

Ressalta-se que o artigo 60 da Lei nº 4.320/1964 veda a realização da despesa sem prévio empenho. Entretanto, o § 1º do referido artigo estabelece que, em casos especiais, pode ser dispensada a emissão do documento “nota de empenho”. Ou seja, o empenho, propriamente dito, é indispensável.

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

Os empenhos podem ser classificados em:

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

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

6.2.2 Liquidação

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

- I. A origem e o objeto do que se deve pagar;
- II. A importância exata a pagar; e
- III. A quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação.

As despesas com fornecimento ou com serviços prestados terão por base:

- O contrato, ajuste ou acordo respectivo;
- A nota de empenho; e
- Os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva dos serviços.

6.2.3 Pagamento

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

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

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

6.3 CONTROLE E AVALIAÇÃO

Esta fase compreende a fiscalização realizada pelos órgãos de controle e pela sociedade.

O Sistema de Controle visa à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos e da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com finalidade de:

- a) Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; e
- b) Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Por controle social entende-se a participação da sociedade no planejamento, na implementação, no acompanhamento e verificação das políticas públicas, avaliando objetivos, processos e resultados.

7 FONTE DE RECURSOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Como mecanismo integrador entre a receita e despesa, o código de destinação/fonte de recursos exerce um duplo papel na execução orçamentária. Para a receita orçamentária, esse código tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias. Para a despesa orçamentária esse código identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados.

Assim, o mesmo código utilizado para controle das destinações da receita orçamentária também é utilizado na despesa, para controle das fontes financiadoras da despesa orçamentária. A codificação utilizada para controle das fontes de recursos é aquela definida no Manual de Receita Nacional no capítulo que trata da Destinação da Receita Orçamentária, utilizada para controle das destinações de recursos da receita.

Ao identificar a receita orçamentária por meio de um código de destinação, garante-se a reserva desse recurso para a despesa correspondente, possibilitando o atendimento do Parágrafo único do artigo 8º da LRF e o artigo 50, inciso I da mesma Lei:

“Art. 8º [...]

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”

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

I – a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;”

7.1 MECANISMO DE UTILIZAÇÃO DA FONTE DE RECURSOS

Ao se fixar a despesa orçamentária deve-se incluir na sua classificação a fonte de recursos que irá financiá-la, juntamente com a natureza da despesa orçamentária, função, subfunção e programa e outras classificações necessárias para estabelecer uma interligação entre um determinado gasto com o recurso que irá financiá-lo.

Portanto, o controle das disponibilidades financeiras por fonte de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento, até a sua execução, incluindo o ingresso, o comprometimento e a saída dos recursos orçamentários.

No momento da contabilização do orçamento, deve ser registrado em contas de controle do sistema orçamentário o total da receita orçamentária prevista e da despesa orçamentária fixada por destinação.

Na arrecadação, além do registro da receita orçamentária e do respectivo ingresso dos recursos financeiros, deverá ser lançado, em contas de controle, o valor classificado na destinação correspondente (disponibilidade a utilizar), bem como o registro da realização da receita orçamentária por destinação. Também, na execução orçamentária da despesa, no momento do empenho, deve haver a baixa do crédito disponível de acordo com a destinação.

Na liquidação da despesa orçamentária deverá ser registrada a transferência da disponibilidade a utilizar para a comprometida, e na saída desse recurso deve ser adotado procedimento semelhante,

com o registro de baixa do saldo da conta de destinação comprometida e lançamento na de destinação utilizada.

Para melhor compreensão do procedimento apresentado, segue, abaixo, esquema simplificado de contabilização.

Previsão da Receita

Título da Conta	Sistema de Contas
D Receita a Realizar	Orçamentário
C Previsão da Receita	

Fixação da Despesa

Título da Conta	Sistema de Contas
D Despesa Fixada	Orçamentário
C Crédito Disponível	

Arrecadação de Receita Corrente

Título da Conta	Sistema de Contas
D Disponibilidade/Banco	Financeiro
C Receita Corrente	

Título da Conta	Sistema de Contas
D Receita Realizada	Orçamentário
C Receita a Realizar	

Título da Conta	Sistema de Contas
D Disponibilidade por fonte de recursos a utilizar	Compensação
C Disponibilidade de Recursos	

Empenho da Dotação Orçamentária

Título da Conta	Sistema de Contas
D Crédito Disponível	Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar	

Liquidação da Despesa Corrente

Título da Conta	Sistema de Contas
D Despesa Orçamentária Corrente	Financeiro
C Obrigação (Passivo Financeiro)	

Título da Conta	Sistema de Contas
D Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentário
C Crédito Empenhado Liquidado	

Título da Conta	Sistema de Contas
D Disponibilidade por Destinação de Recursos – Comprometida	Compensação
C Disponibilidade por Destinação de Recursos – A Utilizar	

Saída do Recurso Financeiro

Título da Conta	Sistema de Contas
------------------------	--------------------------

D	Obrigação (Passivo Financeiro)	Financeiro
C	Banco Conta Movimento	
Título da Conta		Sistema de Contas
D	Disponibilidade por Destina�o de Recursos – Utilizada	Compensac�o
C	Disponibilidade por Destina�o de Recursos – Comprometida	
Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Empenhado Liquidado	Orçamentário
C	Crédito Pago	

Na abertura do exercício financeiro seguinte, deve ser efetuada a baixa do saldo da conta “Disponibilidade por Destina o de Recursos – Utilizada”, com o objetivo de que esta demonstre o valor da disponibilidade utilizada no novo exercício.

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Disponibilidade de Recursos	Compensac�o
C	Disponibilidade por Destina�o de Recursos – Utilizada	

8 MOMENTO DO RECONHECIMENTO DA DESPESA

8.1 RECONHECIMENTO DA DESPESA (SOB O ENFOQUE PATRIMONIAL)

Em obediência aos Princípios da Oportunidade e da Competência, as despesas devem ser reconhecidas no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente de pagamento.

Na área pública, esse procedimento está legalmente embasado pelos seguintes dispositivos:

Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/00:

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

[...]

II – a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;”

Lei 4.320/1964:

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

“**Art. 89.** A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.”

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

Na maioria das vezes, o momento do fato gerador coincide com a liquidação da despesa orçamentária, como, por exemplo, na entrega de bens de consumo imediato ou de serviços contratados, que constituem despesas efetivas. Neste caso, o reconhecimento da despesa orçamentária coincidirá com a apropriação da despesa pelo enfoque patrimonial, visto que ocorrerá uma redução na situação líquida patrimonial.

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS:

Empenho da Despesa Orçamentária

Título da Conta	Sistema de Contas
D Crédito Disponível	Orçamentário
C Crédito Empenhado a Liquidar	

Liquidação da Despesa Orçamentária e Apropriação da Despesa

Título da Conta	Sistema de Contas
D Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentário
C Crédito Empenhado Liquidado	

Título da Conta	Sistema de Contas
D Despesa Orçamentária Efetiva	Financeiro
C Passivo Circulante	

Em outras vezes, o momento da liquidação da despesa orçamentária não coincide com o fato gerador. Exemplo: assinatura anual de revista. Neste caso, o empenho e a liquidação (reconhecimento da despesa orçamentária) ocorrerão em momento anterior ao fato gerador. Deve ser apropriado um ativo relativo ao direito à assinatura anual e o reconhecimento da despesa por competência deverá ser feita mensalmente, nas contas do Sistema Patrimonial:

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS:

Empenho da Despesa

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Disponível	Orçamentário
C	Crédito Empenhado a Liquidar	

Liquidação e reconhecimento do direito

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentário
C	Crédito Empenhado Liquidado	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa Orçamentária Não-Efetiva	Financeiro
C	Passivo	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Assinaturas e Anuidades a Apropriar	Patrimonial
C	Variação Ativa Orçamentária – Apropriação de Direitos	

Pagamento

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Passivo	Financeiro
C	Bancos Conta Movimento	

Reconhecimento da despesa por competência (mensalmente, na proporção de 1/12)

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Variação Passiva Extra-Orçamentária	Patrimonial
C	Assinaturas e Anuidades a Apropriar	

Portanto, o reconhecimento da despesa por competência deve ocorrer mesmo que ainda pendentes as fases de execução da despesa orçamentária. Ou seja, tendo ocorrido o fato gerador, deve haver o registro da obrigação no sistema patrimonial até que seja empenhada e liquidada a despesa orçamentária, quando então deverá ser reclassificado o passivo para o sistema financeiro. Por exemplo: reconhecimento de dívida. Mesmo que não haja dotação orçamentária na LOA, enquanto não for empenhada e liquidada a despesa orçamentária, esta deverá estar registrada no Passivo Patrimonial.

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS:

Reconhecimento de despesa por competência, tendo ocorrido o fato gerador sem a existência de dotação orçamentária

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Varição Passiva Extra-Orçamentária	Patrimonial
C	Passivo Circulante	

Empenho (quando houver crédito orçamentário)

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Disponível	Orçamentário
C	Crédito Empenhado a Liquidar	

Liquidação da Despesa

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentário
C	Crédito Empenhado Liquidado	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa Orçamentária Não-Efetiva	Financeiro
C	Passivo Circulante	

Baixa do Passivo Patrimonial (no mesmo momento da liquidação)

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Passivo Circulante	Patrimonial
C	Varição Ativa Extra-Orçamentária	

8.2 RECONHECIMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

A Lei nº 4.320/64 estabeleceu regime peculiar para o reconhecimento da despesa orçamentária, segundo o qual são consideradas do exercício as despesas nele empenhadas:

“**Art. 35.** Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

Entretanto, conforme citado anteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu, no inciso II do artigo 50, o regime de competência para a despesa:

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

[...]

II – a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;”

Observa-se que o ato da emissão do empenho não constitui passivo para a administração pública, em virtude de ainda não ter havido a entrega do bem/serviço contratado. Na maioria das vezes, o momento mais adequado para o reconhecimento da obrigação no ente público coincide com a liquidação da despesa orçamentária, conforme artigo 63 da lei nº 4.320/1964:

“**Art. 63.** A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.”

8.3 RELACIONAMENTO DO REGIME ORÇAMENTÁRIO COM O REGIME DE COMPETÊNCIA

É comum encontrar na doutrina contábil a afirmação de que na área pública o regime contábil é um regime misto, ou seja, de competência para a despesa e de caixa para a receita. Tal entendimento deriva da interpretação dada ao artigo 35 da Lei nº 4.320/1964.

“**Art. 35.** Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

Contudo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, tanto para o reconhecimento da receita quanto para a despesa.

Assim, conclui-se que o artigo 35 da Lei nº 4.320/1964 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil aplicável ao setor público. A partir do artigo 83 a referida Lei trata da Contabilidade.

Dessa forma, a Lei nº 4.320/1964, em seus artigos 85, 89, 100 e 104, determina que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

Título IX – Da Contabilidade

.....

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

.....

“**Art. 89.** A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.”

.....

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

.....

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

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

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no Patrimônio, deve haver o registro da despesa em função do fato gerador, observando os Princípios da Competência e da Oportunidade, mas em alguns casos, como no registro de despesas antecipadas, deve haver o registro do empenho, da liquidação e do pagamento em contas específicas antes da ocorrência do fato gerador, observando a proibição de se efetuar a realização de despesa sem prévio empenho. Porém, é possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as alterações patrimoniais e as alterações orçamentárias ocorridas na entidade, cumprindo assim, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e o disposto na Lei nº 4.320/64.

De modo geral, o fato gerador coincide com o momento da liquidação, ou seja, com o segundo estágio da despesa orçamentária. É na liquidação que se verifica o direito adquirido do credor tendo por base títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, que ocorre após a emissão do empenho e antecede o pagamento.

Em geral, pode-se utilizar o momento da liquidação como referência para o reconhecimento da despesa, pois, tendo por base esse estágio da execução da despesa orçamentária, verifica-se a existência de três tipos de relacionamento entre o momento de reconhecimento da despesa orçamentária (liquidação) e o de reconhecimento da despesa patrimonial (fato gerador):

a) Apropriação da despesa antes da liquidação – No registro da provisão para 13º salário, situação em que se apropriam, mensalmente, os direitos do trabalhador em função do mês trabalhado, e o empenho, liquidação e pagamento ocorrem no mês de dezembro.

Apropriação mensal (1/12 do 13º salário)

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Varição Passiva – Decréscimo Patrimonial	Patrimonial
C	Passivo – Provisão para 13º Salário	

Execução Orçamentária no mês de dezembro:

Empenho da Despesa

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Disponível	Orçamentário
C	Crédito Empenhado a Liquidar	

Liquidação e transferência do passivo patrimonial para o financeiro

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentário
C	Crédito Empenhado Liquidado	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa Orçamentária Não-Efetiva	Financeiro
C	Passivo – 13º Salário a pagar	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Passivo – Provisão para 13º Salário	Patrimonial
C	Varição Ativa Orçamentária	

Pagamento

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Passivo – 13º Salário a pagar	Financeiro
C	Bancos Conta Movimento	

b) Apropriação da despesa simultaneamente à liquidação – No fornecimento de prestação de serviço de limpeza e conservação;

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS:

Empenho do Contrato

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Disponível	Orçamentário
C	Crédito Empenhado a Liquidar	

Liquidação Mensal

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentário
C	Crédito Empenhado Liquidado	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa Orçamentária	Financeiro
C	Fornecedores	

Pagamento

Título da conta		Sistema de Contas
D	Fornecedores	Financeiro
C	Banco Conta Movimento	

c) Apropriação da despesa após a liquidação – Na aquisição de material de consumo que será estocado em almoxarifado para uso em momento posterior, no qual será reconhecida a despesa;

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS:

Empenho

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Disponível	Orçamentário
C	Crédito Empenhado a Liquidar	

Liquidação e incorporação ao estoque

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentário
C	Crédito Empenhado Liquidado	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa Orçamentária Corrente	Financeiro
C	Fornecedores	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Almoxarifado	Patrimonial

C Variação Ativa Orçamentária – Incorporação de Estoque

Pagamento

Título da Conta	Sistema de Contas
D Fornecedores	Financeiro
C Bancos Conta Movimento	

Reconhecimento da Despesa por competência (no momento da saída do estoque)

Título da Conta	Sistema de Contas
D Variação Passiva Extra-Orçamentária – Baixa de Estoque	Patrimonial
C Almojarifado	

9 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

9.1 CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Nesse tópico são tratados procedimentos típicos da administração pública que visam à padronização da classificação das despesas por todas as esferas de governo, enfatizando determinadas aquisições nos elementos de despesas que geram mais dúvidas. Com a padronização na classificação, eleva-se a qualidade da consolidação das contas exigida pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

9.1.1 Material Permanente x Material de Consumo

Entende-se como material de consumo e material permanente:

- a) Material de Consumo, aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei nº 4.320/64, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos;
- b) Material Permanente, aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física, e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos.

Além disso, na classificação da despesa com aquisição de material devem ser adotados alguns parâmetros que, tomados em conjunto, distinguem o material permanente do Material de Consumo.

Um material é considerado de consumo:

- a) **Critério da Durabilidade** – Se em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos;
- b) **Critério da Fragilidade** – Se sua estrutura for quebradiça, deformável ou danificável, caracterizando sua irrecuperabilidade e perda de sua identidade ou funcionalidade;
- c) **Critério da Perecibilidade** – Se está sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou se deteriore ou perca sua característica pelo uso normal;
- d) **Critério da Incorporabilidade** – Se está destinado à incorporação a outro bem, e não pode ser retirado sem prejuízo das características do principal. Se com a incorporação houver alterações significativas das funcionalidades do bem principal e/ou do seu valor monetário, será considerado permanente; e
- e) **Critério da Transformabilidade** – Se foi adquirido para fim de transformação.
- f) **Critério da Finalidade** – Se o material foi adquirido para consumo imediato ou para distribuição gratuita.

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 (artigo 70), que se traduz na relação custo-benefício, assim, os controles devem ser suprimidos quando apresentam como meramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Assim, 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 seguir apresentamos 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, Transformabilidade e Finalidade). 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.

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP (FIPECAFI), define os **gastos de manutenção e reparos** como os 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.

Ainda de acordo com esse Manual, **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. Uma melhoria pode envolver uma substituição de partes do bem ou ser resultante de uma reforma significativa. Uma melhoria, 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.

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.

Portanto, a troca da placa de memória de um computador para outra de maior capacidade deve ser tratada como material permanente. Observe que se a troca fosse por outro processador de mesma capacidade deveria ser classificada como material de consumo.

A inclusão da leitora de CD na unidade também deve ser tratada como material permanente, pois se trata de adição complementar, ou seja, novo componente não registrado no Ativo.

c) Classificação de despesa com aquisição de Material Bibliográfico

Os livros e demais materiais bibliográficos apresentam características de material permanente. (durabilidade superior a 2 anos, não é quebradiço, não é perecível, não é incorporável a outro bem, não se destina a transformação) Porém, o artigo 18 da lei 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.

O artigo 2º da referida Lei define livro:

“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.

As Bibliotecas Públicas 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 449052 – Material Permanente – incorporando ao patrimônio. Portanto, devem ser registradas em conta de Ativo Permanente.

- d) Classificação de despesa com remodelação, restauração, manutenção e outros, quando ocorrer aumento da vida útil.

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 339030, 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.

9.1.2 Serviços de Terceiros x Material de Consumo

O elemento de despesa tem por finalidade identificar o objeto de gasto e pode ser identificado pela forma de aquisição. Na classificação de despesa de material adquirido por encomenda, se a aquisição for de produto disponível no mercado, então caracteriza como material, porque o ente não está agregando serviço, apenas adquirindo o produto com serviço já agregado. Se a aquisição for de produção e elaboração de um produto, então caracteriza como serviço, porque o ente está agregando serviço à produção de bens para consumo. O fornecedor estará fornecendo serviço, embora o resultado final seja um produto para consumo.

Nesse contexto, na classificação da despesa de material por encomenda, a despesa só deverá ser classificada como serviços de terceiros se o próprio órgão ou entidade fornecer a matéria-prima. Caso contrário, deverá ser classificada na natureza 4.4.90.52, em se tratando de confecção de material permanente, ou na natureza 3.3.90.30, se material de consumo.

Algumas vezes ocorrem dúvidas, em virtude de divergências entre a adequada classificação da despesa orçamentária e a legislação fiscal. Nesses casos, a Contabilidade Aplicável ao Setor Público deve procurar bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma e buscar a consecução de seus objetivos, o patrimônio e o controle do orçamento. Logo, não há que se cogitar vinculação entre a Contabilidade e a Legislação Fiscal, embora, naturalmente, seja desejável que os critérios contábeis e fiscais se aproximem tanto quanto possível. Em outras palavras, os

princípios contábeis não podem ser restringidos pela Legislação Fiscal, que é modificável e, no caso de uma Federação como a brasileira, variável de estado para estado e de município para município.

Portanto, independentemente do tratamento dispensado pela Legislação Tributária, a despesa em questão só deve ser classificada como serviços de terceiros se o próprio órgão fornecer a matéria-prima.

Um exemplo clássico dessa divergência é despesa com confecção de placas de sinalização, classificada como serviço pelo artigo 1º, § 2º, item 24 da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 e na classificação orçamentária da despesa como material de consumo, se o órgão não fornecer a matéria-prima.

9.1.3 Obras e Instalações x Serviços de Terceiros

Serão considerados serviços de terceiros as despesas com:

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

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

9.2 RESTOS A PAGAR

No final do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em Restos a Pagar e constituirão a Dívida Flutuante. Podem-se distinguir dois tipos de Restos a Pagar, os Processados e os Não-processados.

Os Restos a Pagar Processados são aqueles em que a despesa orçamentária percorreu os estágios de empenho e liquidação, restando pendente, apenas, o estágio do pagamento.

Os Restos a Pagar Processados não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar sob pena de estar deixando de cumprir os Princípios da Moralidade que rege a Administração Pública e está previsto no artigo 37 da Constituição Federal, abaixo transcrito. O cancelamento caracteriza, inclusive, forma de enriquecimento ilícito, conforme Parecer nº 401/2000 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

“**Art. 37.** A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, **moralidade**, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (grifo nosso)”

Somente poderão ser inscritas em Restos a Pagar as despesas de competência do exercício financeiro, considerando-se como despesa liquidada aquela em que o serviço, obra ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e aceito pelo contratante, e não liquidada, mas de competência do exercício, aquela em que o serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor ou quando o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente.

Observando-se o Princípio da Anualidade Orçamentária, as parcelas dos contratos e convênios somente deverão ser empenhadas e contabilizadas no exercício financeiro se a execução for realizada até 31 de dezembro ou se o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente.

As parcelas remanescentes deverão ser registradas nas Contas de Compensação e incluídas na previsão orçamentária para o exercício financeiro em que estiver prevista a competência da despesa.

A inscrição de despesa em Restos a Pagar não-processados é procedida após a depuração das despesas pela anulação de empenhos, no exercício financeiro de sua emissão, ou seja, verificam-se quais despesas devem ser inscritas em Restos a Pagar, anulam-se as demais e inscrevem-se os Restos a Pagar não-processados do exercício.

No momento do pagamento de Restos a Pagar referente à despesa empenhada pelo valor estimado, verifica-se se existe diferença entre o valor da despesa inscrita e o valor real a ser pago; se existir diferença, procede-se da seguinte forma:

Se o valor real a ser pago for superior ao valor inscrito, a diferença deverá ser empenhada a conta de despesas de exercícios anteriores;

Se o valor real for inferior ao valor inscrito, o saldo existente deverá ser cancelado.

A inscrição de Restos a Pagar deve observar aos limites e condições de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, conforme estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

A LRF determina ainda, em seu artigo 42, que qualquer despesa empenhada nos últimos oito meses do mandato deve ser totalmente paga no exercício, acabando por vetar sua inscrição ou parte dela em Restos a Pagar, a não ser que haja suficiente disponibilidade de caixa para viabilizar seu correspondente pagamento.

Observa-se que, embora a Lei de Responsabilidade Fiscal não aborde o mérito do que pode ou não ser inscrito em Restos a Pagar, veda contrair obrigação no último ano do mandato do governante sem que exista a respectiva cobertura financeira, eliminando desta forma as heranças fiscais, conforme disposto no seu artigo 42:

“**Art. 42.** É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.”

É prudente que a inscrição de despesas orçamentárias em Restos a Pagar não-processados observe a disponibilidade de caixa e a competência da despesa.

9.2.1 Reconhecimento da despesa orçamentária inscrita em restos a pagar não processados no encerramento do exercício

A norma legal estabeleceu que, no encerramento do exercício, a parcela da despesa orçamentária que se encontrar em qualquer fase de execução posterior à emissão do Empenho e anterior ao Pagamento será considerada restos a pagar.

O raciocínio implícito na lei é de que a receita orçamentária a ser utilizada para pagamento da despesa empenhada em determinado exercício já foi arrecadada ou ainda será arrecadada no mesmo ano e estará disponível no caixa do governo ainda neste exercício. Logo, como a receita orçamentária que ampara o empenho pertence ao exercício e serviu de base, dentro do princípio orçamentário do equilíbrio, para a fixação da despesa orçamentária autorizada pelo congresso, a despesa que for empenhada com base nesse crédito orçamentário também deverá pertencer ao exercício.

Supondo que determinada receita tenha sido arrecadada e permaneça no caixa, portanto, integrando o ativo financeiro do ente público no final do exercício. Existindo concomitantemente uma despesa empenhada, que criou para o estado uma obrigação pendente do cumprimento do implemento de condição, terá que ser registrada também numa conta de passivo financeiro, senão o ente público estará apresentando em seu balanço patrimonial, ao final do exercício, superávit financeiro (ativo financeiro – passivo financeiro), que poderia ser objeto de abertura de crédito adicional no ano seguinte na forma prevista na lei. No entanto, a receita que permaneceu no caixa na virada do exercício já está comprometida com o empenho que foi inscrito em restos a pagar e, portanto, não poderia ser utilizada para abertura de novo crédito.

Dessa forma, o registro do passivo financeiro é inevitável, mesmo não se tratando de um passivo consumado, pois falta o cumprimento do implemento de condição, mas por força do artigo 35 da Lei 4.320/1964 e da apuração do superávit financeiro tem que ser registrado.

Assim, suponha os seguintes fatos a serem registrados na contabilidade de um determinado ente público:

- 1) recebimento de receitas tributárias no valor de \$1000 unidades monetárias
- 2) empenho da despesa no valor de \$900 unidades monetárias
- 3) liquidação de despesa corrente no valor de \$700 unidades monetárias
- 4) pagamento da despesa no valor de \$400
- 5) inscrição de restos a pagar, sendo \$300 de restos a pagar processado (\$700-\$400) e \$200 de restos a pagar não processado (\$900-700).

O ingresso no caixa será registrado no sistema financeiro em contrapartida de receita orçamentária (1). O empenho da despesa é um ato que potencialmente poderá afetar o patrimônio após o cumprimento do implemento de condição e a verificação do direito adquirido pelo credor, devendo então ser registrado no ativo e passivo compensado (2).

O reconhecimento da despesa orçamentária ao longo do exercício deve ser realizado no momento da liquidação, em contrapartida da assunção de uma obrigação a pagar (passivo) (3). Ao efetuar o pagamento de parte da despesa liquidada o saldo na conta movimento diminuirá no mesmo

Despesa Corrente (5) Saldo	700 (D) 200 (D) 900 (D)	Receitas Tributárias	1.000 (C)
Total	2.400 (D)	Total	2. 400 (C)

Agora, após o lançamento da inscrição do restos a pagar não processado o superávit financeiro será de \$100 (Saldo Conta Movimento – Saldo Fornecedores), ou seja, a contabilidade informa para o gestor que somente \$100 unidades monetárias estão livres para consecução de novas despesas, a partir da abertura de novos créditos orçamentários, pois o empenho não liquidado é um compromisso assumido que só depende agora do cumprimento do implemento de condição por parte do fornecedor, que quando acontecer deverá ser reconhecido pela entidade e registrado na contabilidade para posterior pagamento com a receita ingressada no ano anterior, ou seja, no mesmo exercício da despesa.

O Balanço Financeiro simplificado ao final do exercício em cumprimento ao artigo 103 da Lei 4.320/1964 será:

INGRESSOS		DISPÊDIOS	
Receita Orçamentária (Saldo Atual)	1.000	Despesa Orçamentária (Saldo Atual)	
		Paga	400
		Não Paga	500
Inscrição de Restos A Pagar (Saldo Atual)			
Processados (Fornecedor)	300		
Não processados	200		
Disponível (Saldo Anterior)	0	Disponível (Saldo Atual)	600
Total	1.500	Total	1. 500

Ao determinar que, no final do exercício, fosse reconhecida como despesa orçamentária aquela empenhada, independentemente de sua liquidação, observa-se claramente que o legislador deu mais importância ao princípio da legalidade da despesa e da anualidade do Orçamento, em detrimento do registro da despesa sob o regime da competência restrita.

Porém, para atender ao Princípio da Competência e aos Princípios da Legalidade da Despesa e da Anualidade do Orçamento, é necessário fazer alguns ajustes no encerramento do exercício, a saber:

Com o objetivo de evitar demonstrar um superávit financeiro inexistente, que pode ser utilizado para abertura de créditos adicionais sem lastro, comprometendo a situação financeira do ente, é recomendável que se proceda a execução da despesa orçamentária mesmo faltando o cumprimento do implemento de condição.

Tal procedimento é concebido mediante o registro da despesa orçamentária em contrapartida com uma conta de passivo no sistema financeiro. Observa-se que tal registro criou um passivo “fictício” e, portanto, deve-se registrar, simultaneamente, uma conta redutora deste passivo, no sistema patrimonial.

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS:

Liquidação de Restos a Pagar Não-Processados em 31 de dezembro de X0

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa Corrente	Financeiro
C	Restos a Pagar Não-Processados a Liquidar	
Título da Conta		Sistema de Contas
D	Retificação de RP Não-Processados a Liquidar	Patrimonial
C	Varição Ativa Orçamentária	

Observa-se que, com os lançamentos acima, o valor disponível no caixa (ativo financeiro) não gera superávit financeiro, pois foi inscrito um passivo no sistema financeiro e o registro da despesa não impacta o resultado, tendo em vista o registro simultâneo da variação ativa.

Liquidação de Restos a Pagar Não-Processados após o cumprimento do implemento de condição no exercício XI

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Restos a Pagar Não-Processados a Liquidar	Financeiro
C	Fornecedores de Exercícios Anteriores	
Título da Conta		Sistema de Contas
D	Varição Passiva Extra-Orçamentária	Patrimonial
C	Retificação de RP Não-Processados a Liquidar	

Durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. Porém, no encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em restos a pagar não processados também são consideradas executadas.

Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas estão segregadas em:

- a) Despesas liquidadas, consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do artigo 63 da Lei nº 4.320/1964;
- b) Despesas empenhadas, mas não liquidadas, inscritas em restos a pagar não processados, consideradas liquidadas no encerramento do exercício, por força do artigo 35, inciso II da Lei nº 4.320/1964.

9.3 DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

São despesas fixadas, no orçamento vigente, decorrentes de compromissos assumidos em exercícios anteriores àquele em que deva ocorrer o pagamento. Não se confundem com restos a pagar, tendo em vista que sequer foram empenhadas ou, se foram, tiveram seus empenhos anulados ou cancelados.

O artigo 37 da Lei nº 4.320/64 dispõe que as despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

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

As despesas que não se tenham processado na época própria são aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação.

Os restos a pagar com prescrição interrompida são aqueles cancelados, mas ainda vigente o direito do credor.

Os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício são aqueles cuja obrigação de pagamento foi criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

9.4 SUPRIMENTOS DE FUNDOS (REGIME DE ADIANTAMENTO)

O suprimento de fundos é caracterizado por ser um adiantamento de valores a um servidor para futura prestação de contas. Esse adiantamento constitui despesa orçamentária, ou seja, para conceder o recurso ao suprido é necessário percorrer os três estágios da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento. Apesar disso, não representa uma despesa pelo enfoque patrimonial, pois no momento da concessão não ocorre redução no patrimônio líquido. Na liquidação da despesa orçamentária, ao mesmo tempo em que ocorre o registro de um passivo, há também a incorporação de um ativo, que representa o direito de receber um bem ou serviço, objeto do gasto a ser efetuado pelo suprido, ou a devolução do numerário adiantado.

Empenho da Despesa

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Disponível	Orçamentário
C	Crédito Empenhado a Liquidar	

Liquidação e reconhecimento do direito

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentário
C	Crédito Empenhado Liquidado	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa Orçamentária Não-Efetiva	Financeiro
C	Passivo Circulante	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Adiantamentos – Suprimento de Fundos	Patrimonial
C	Variação Ativa Orçamentária – Apropriação de Direitos	

Pagamento

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Passivo Circulante	Financeiro
C	Bancos Conta Movimento	

Registro da Responsabilidade do Agente Suprido

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Responsabilidade de Terceiros – Suprimento de Fundos	Compensação
C	Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade	

Devolução de valores não aplicados (mesmo exercício da concessão)

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Bancos Conta Movimento	Financeiro
C	Despesa Orçamentária Não-Efetiva	

Devolução de valores não aplicados (exercício seguinte ao da concessão)

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Bancos Conta Movimento	Financeiro
C	Receita Orçamentária	

Baixa do ativo

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Desincorporação de ativo	Patrimonial
C	Adiantamentos – Suprimento de Fundos	

Baixa da Responsabilidade do Agente Suprido

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade	Compensação
C	Responsabilidade de Terceiros – Suprimento de Fundos	

Portanto, Suprimento de Fundos consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria, para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.

Os artigos 68 e 69 da Lei nº 4.320/1964 definem e estabelecem regras gerais de observância obrigatória para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios aplicáveis ao regime de adiantamento.

Segundo a Lei nº 4.320/1964, não se pode efetuar adiantamento a servidor em alcance e nem a responsável por dois adiantamentos. Por servidor em alcance, entende-se aquele que não efetuou, no prazo, a comprovação dos recursos recebidos ou que, caso tenha apresentado a prestação de contas dos recursos, a mesma tenha sido impugnada total ou parcialmente.

Cada ente da federação deve regulamentar o seu regime de adiantamento, observando as peculiaridades de seu sistema de controle interno, de forma a garantir a correta aplicação do dinheiro público.

Destacam-se algumas regras estabelecidas para esse regime:

- a) O suprimento de fundos deve ser utilizado nos seguintes casos:
 - I. para atender despesas eventuais, inclusive em viagem e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento.
 - II. quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso, conforme se classificar em regulamento; e
 - III. para atender despesas de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso, não ultrapassar limite estabelecido em ato normativo próprio.
- b) Não se concederá suprimento de fundos:
 - I. a responsável por dois suprimentos;
 - II. a servidor que tenha a seu cargo a guarda ou utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor;
 - III. a responsável por suprimento de fundos que, esgotado o prazo, não tenha prestado contas de sua aplicação; e
 - IV. a servidor declarado em alcance.

9.5 REGISTRO DE PASSIVOS SEM EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A característica fundamental da despesa orçamentária é de ser precedida de autorização legislativa, por meio do orçamento. A Constituição Federal veda, no inciso II do artigo 167, a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

Não obstante a exigência constitucional, para evidenciar a real situação patrimonial da entidade, todos os fatos devem ser registrados na sua totalidade e no momento em que ocorrerem. Assim, mesmo pendente de autorização legislativa, deve haver o reconhecimento de obrigação pelo enfoque patrimonial no momento do fato gerador, observando-se o regime de competência e da oportunidade da despesa, conforme estabelece a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93 que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Como apresentado no início deste Manual, o Princípio da Competência estabelece que as despesas deverão ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do pagamento e o Princípio da Oportunidade dispõe que os registros no patrimônio e das suas mutações devem ocorrer de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

O momento de reconhecimento da despesa por competência também foi adotado pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, no inciso II, do artigo 50, reforçando entendimento patrimonialista sobre a utilização da ocorrência do fato gerador como o momento determinante para o registro da despesa.

A LRF também determina que o Anexo de Metas Fiscais demonstre a real evolução do patrimônio líquido do exercício e dos últimos três. Para que essa informação seja útil e confiável é necessário que os lançamentos observem os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Portanto, ocorrendo o fato gerador de uma despesa e não havendo dotação no orçamento, a contabilidade, em observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às legislações citadas, deverá registrá-la no sistema patrimonial.

O reconhecimento dessa despesa ocorrerá com a incorporação de passivo em contrapartida ao registro no Sistema Patrimonial de variação passiva, conforme demonstrado abaixo:

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Varição Passiva Extra-Orçamentária – Incorporações de Passivo	Patrimonial
C	Obrigações a Pagar	

A obrigação constante no sistema patrimonial deve ser baixada por prescrição, ou substituída por uma obrigação do sistema financeiro quando do registro da despesa pelo enfoque orçamentário, conforme lançamentos abaixo:

Pela prescrição

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Obrigações a Pagar	Patrimonial
C	Varição Ativa Extra-Orçamentária – Desincorporação de Passivo	

Pelo registro da substituição da obrigação quando do registro da Despesa Orçamentária

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa Orçamentária	Financeiro
C	Fornecedores	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Obrigações a Pagar	Patrimonial
C	Varição Ativa Orçamentária	

Ressalta-se que esse passivo pertence ao Sistema Patrimonial, portanto depende de autorização legislativa para amortização. No momento do registro da despesa orçamentária, o passivo patrimonial deve ser baixado em contrapartida de variação ativa patrimonial. Simultaneamente, ocorre o registro de passivo correspondente no Sistema Financeiro em contrapartida da despesa orçamentária, em substituição ao passivo do Sistema Patrimonial.

Logo, tendo ocorrido a contraprestação de bens e serviços ou qualquer outra situação que enseje obrigação a pagar para uma determinada unidade gestora, mesmo sem previsão orçamentária, esta deverá registrar o passivo correspondente, sem prejuízo das possíveis responsabilidades e providências previstas na legislação, inclusive as citadas pela Lei de Crimes Fiscais.

Caso o crédito orçamentário conste em orçamento de exercício posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação, deverá ser utilizada natureza de despesa com elemento 92 – Despesas de Exercícios Anteriores, em cumprimento à Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/01 e ao artigo 37 da Lei nº 4.320/1964, que dispõe:

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

A falta de registro de obrigações oriundas de despesas já incorridas resultará em demonstrações incompatíveis com as normas de contabilidade, além da geração de informações incompletas em demonstrativos exigidos pela LRF, a exemplo do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, tendo como conseqüência análise distorcida da situação fiscal e patrimonial do ente.

9.6 DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

A entidade pública necessita apropriar ao resultado de um período, o desgaste do seu ativo imobilizado, intangível ou diferido, por meio do registro da despesa de depreciação, amortização ou exaustão, obedecendo ao princípio da competência.

A depreciação é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

A 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.

A exaustão é a redução do valor de investimentos necessários à exploração de recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis ou de exaurimento determinado, bem como do valor de ativos corpóreos utilizados no processo de exploração.

Os bens que sofrem depreciação, amortização ou exaustão são adquiridos por meio de despesas não-efetivas. Assim, na aquisição de um veículo, por exemplo, ocorrem os seguintes lançamentos:

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentário
C	Crédito Empenhado Liquidado	
Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa de Capital	Financeiro
C	Bancos Conta Movimento	
Título da Conta		Sistema de Contas
D	Veículos	Patrimonial
C	Variação Ativa Orçamentária	

Verifica-se que no momento de aquisição não ocorre e não deve de fato ocorrer nenhum impacto no resultado da entidade, pois esse veículo irá servir a vários ciclos operacionais, não sendo coerente apropriar todo o seu custo em um único período.

Mensalmente, o ente deve apropriar no Sistema Patrimonial, o desgaste desse veículo com o seguinte lançamento:

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Depreciação – Variação Passiva Extra-Orçamentária	Patrimonial
C	Depreciação Acumulada – Conta retificadora do Ativo	

Para se entender a técnica da depreciação, é necessário definir alguns conceitos básicos:

- I. Valor Residual – é o valor pelo qual se espera vender um bem no fim de sua vida útil, com razoável segurança, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.
- II. Vida Útil – é o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera retorno de um bem.

As taxas anuais de depreciação a serem aplicadas no setor público ainda não foram definidas. Atualmente existem taxas definidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, visando à apuração do lucro para as empresas privadas, pois a depreciação tem impacto direto nessa apuração. Como para o setor público ainda não foi feito estudo para definir os percentuais e estimativa de vida útil a serem aplicados, os entes que desejarem podem depreciar os seus bens utilizando essas taxas definidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. A relação dos bens objeto de depreciação, o prazo de vida útil e as taxas anuais podem ser consultados na Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 130, de 10 de novembro de 1999.

Existem vários métodos de cálculos de depreciação, porém, o mais utilizado é o Método Linear ou de quotas constantes, abaixo descrito:

Método Linear ou de quotas constantes – é o método que distribui o custo do bem em função exclusiva do tempo de acordo com a seguinte fórmula de cálculo:

$$\text{Quota Anual de Depreciação} = \frac{\text{Custo} - \text{Valor Residual}}{\text{n}^\circ \text{ de períodos de vida útil}}$$

Outros métodos de depreciação são o de saldos decrescentes, unidades produzidas e o de horas trabalhadas.

Alguns critérios devem ser observados ao registrar a depreciação:

- I. A depreciação deve ser divulgada em Notas Explicativas para cada classe do Imobilizado nas Demonstrações Contábeis, esclarecendo o método utilizado, a vida útil e a taxa utilizada.
- II. O valor residual e a vida útil de um bem devem ser revisados no final de cada exercício, quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores;
- III. A depreciação deve ser reconhecida até que o valor contábil do ativo seja igual ao valor residual; e

Vale ressaltar que não se deprecia bens em estoque, que ainda não entraram em uso. Porém, a depreciação não cessa quando o ativo torna-se obsoleto ou for retirado temporariamente de operação.

9.7 SISTEMA DE CUSTOS

O sistema de custos na administração pública está previsto no artigo 99 da Lei nº 4.320/1964, porém de forma restrita aos serviços públicos industriais, conforme abaixo:

“**Art. 99.** Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.”

O Decreto-Lei nº 200/1967, estendeu para toda a administração pública a necessidade de apuração de custos de forma a evidenciar os resultados de gestão:

“**Art. 79.** A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

O parágrafo 3º do artigo 50 da LRF estabeleceu que a administração pública deve manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

No controle da ação governamental com enfoque para os resultados, é crescente a necessidade de a administração pública possuir sistema de contabilização de custos que permita a análise da eficiência da utilização dos recursos colocados à disposição dos gestores, para execução dos programas de governo.

Um dos possíveis critérios para a apuração de custos pode ser a utilização dos parâmetros da classificação orçamentária:

- 1 – Classificação Institucional – Apuração de Custos por Departamento (Órgão)
- 2 – Classificação Funcional – Apuração de Custos por Função ou Subfunção
- 3 – Classificação Programática – Apuração de Custos por Programa

Tal escolha decorre da classificação orçamentária da despesa refletir o equivalente financeiro de um plano de ação do governo, possibilitando avaliação dos resultados das gestões orçamentárias, financeira e patrimonial, segundo os conceitos de eficiência e eficácia determinado no inciso II do artigo 74 da Constituição Federal de 88.

Para viabilizar a implantação de sistema de custos, o ente deve ainda, efetuar os registros contábeis observando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, de modo que a despesa seja registrada com enfoque patrimonial, possibilitando identificar o momento exato em que afetam o resultado.

Como já foi exposto no capítulo 9, quando um ente público efetua despesa antecipada, empenha, liquida e paga, pois não se pode pagar nenhuma despesa sem que tenha percorrido os estágios do empenho e liquidação. Deve ainda registrar simultaneamente no seu ativo direito referente a essa despesa antecipada em contrapartida de conta de Variação Ativa Patrimonial, anulando o efeito negativo da despesa orçamentária. Portanto, ocorre a despesa orçamentária sem que ocorra simultaneamente o impacto negativo no seu resultado.

Outro exemplo em que ocorre a despesa orçamentária sem que ocorra o impacto patrimonial, é na aquisição de material permanente. Nesse caso, o ente empenha, liquida e paga uma Despesa de Capital e incorpora o bem no seu ativo em contrapartida de conta de Variação Ativa Patrimonial, anulando o efeito negativo da despesa no seu resultado.

Verifica-se que no momento do registro da despesa orçamentária de aquisição do bem não ocorre, e nem deve ocorrer de fato, nenhum impacto no resultado da entidade, pois esse bem irá servir a vários ciclos operacionais, não sendo coerente apropriar todo o seu custo no momento dessa aquisição. Para imputar ao resultado do exercício, os custos de aquisição de um bem a um determinado programa, por exemplo, procede-se a depreciação/amortização/exaustão do imobilizado, apropriando, de forma proporcional aos benefícios que esse bem irá gerar no período, parte dessa despesa.

Outro ponto que deve ser analisado na implantação do Sistema de Custos é o caso da apuração de custos conjuntos por programa, ou seja, quando um custo é comum a dois ou mais programas, por exemplo, é necessário a utilização de algum critério de rateio para efetuar a alocação do custo a cada programa.

10 PERGUNTAS E RESPOSTAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, supondo que na União exista um programa sob a responsabilidade do Ministério do Meio-Ambiente e este não disponha de nenhuma unidade num determinado município para executar o programa, mas que o Ministério da Educação tenha uma Escola Agrotécnica nesta localidade o

Ministério do Meio-Ambiente poderá descentralizar o crédito orçamentário para que o Ministério da Educação execute este programa por ele.

Os lançamentos contábeis serão:

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

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Créditos Disponíveis	Orçamentário
C	Provisão Concedida	

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

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Provisão Recebida	Orçamentário
C	Créditos Disponíveis	

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

Na Prefeitura

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Variação Passiva Orçamentária – Transferências Financeiras Concedidas	Financeiro
C	Banco Conta Movimento	

Na Câmara

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Banco Conta Movimento	Financeiro
C	Variação Ativa Orçamentária – Transferências Financeiras Recebidas	

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

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

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

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

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

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

A modalidade de aplicação “71 – Transferências a Consórcios Públicos”, destina-se a identificar as transferências financeiras **feitas pelos entes consorciados** a entidades instituídas sob a forma de consórcios públicos, nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, **em função da participação do ente no respectivo consórcio.**”

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

5 – Os consórcios municipais necessariamente terão que integrar os orçamentos dos municípios consorciados?

A Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, dispõe sobre normas gerais relativas à contratação de consórcios públicos para a realização de objetivos de interesse comum e estabelece que a execução das receitas e despesas do consórcio público deverá obedecer às normas de direito financeiro aplicáveis às entidades públicas. Ou seja, os registros na execução da receita e da despesa do consórcio serão efetuados de acordo com a classificação constante deste Manual, e das demais normas aplicadas aos entes da Federação. Desse modo, o consórcio deverá elaborar seu orçamento próprio com os programas, projetos ou atividades dos consorciados. Ademais, a classificação da receita e da despesa orçamentária do consórcio deverá manter correspondência com as dos entes consorciados.

O consórcio público, entretanto, caracteriza-se como entidade multigovernamental, não constando, dessa maneira, do orçamento do ente.

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

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

Conforme definições constantes no item 4.4.1.1 deste Manual, são classificadas como despesas correntes aquelas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de

capital e classificam-se como despesas de capital aquelas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

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

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

7 – Qual a classificação de despesa adequada para o registro da aquisição de softwares?

A contabilização da despesa dependerá do tipo de software que está sendo adquirido:

Software de Base – são aqueles não produzidos sob encomenda, com aceitação presumida dos contratos de licença. São softwares adquiridos no mercado sem características fornecidas pelo adquirente, ou seja, sem as especificações do comprador. Deve ser contabilizado na natureza de despesa 3.3.90.30.

Software de Aplicação – são aqueles adquiridos fora da empresa ou por esta desenvolvidos, representando programas para operacionalização do computador adaptados às necessidades da unidade. São softwares encomendados, com aceitação expressa do contrato de licença. As despesas com software de aplicação devem ser contabilizadas no ativo intangível. Conforme estabelece a Norma Internacional de Contabilidade (IAS 38), para se enquadrar um bem como intangível deve-se obedecer a três critérios:

1 – Identificabilidade: quando for separável, ou seja, capaz de ser destacado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado;

2 – Controle: é o poder de obter benefícios econômicos futuros e de restringir o acesso de terceiros a tais benefícios;

3 - Existência de benefícios econômicos futuros: são bens que geram resultados positivos nas vendas de produtos ou serviços, ou ainda, podem produzir outros benefícios em decorrência do seu uso, como redução no custo de produção.

Considerando que as despesas que contribuem para a aquisição ou formação de um bem de capital classificam-se como Despesa de Capital e que o Software de Aplicação é gerado pela prestação de um serviço realizado por pessoa física ou jurídica, a natureza de despesa para classificar este tipo de software é 4.4.90.36 ou 4.4.90.39, respectivamente.

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

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

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

9 – Na compra de equipamentos de processamento de dados, tais como placas, monitor, teclado, entre outros, deve ser registrada uma despesa corrente ou de capital?

Conforme definições deste Manual:

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

Assim, normalmente os equipamentos de processamento de dados devem ser contabilizados como material permanente, na natureza de despesa – 4.4.90.52.

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

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

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

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

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

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

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

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

Logo, a classificação da despesa a ser utilizada deverá ser 3.3.90.32.00 – material de distribuição gratuita:

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

A explicação acima é para quando o ente compra bens já com a destinação para doação. Outra possibilidade é a doação de bens que já tinham sido incorporados pelo ente. Neste caso não ocorrerá despesa orçamentária, apenas despesa patrimonial (conta de variação passiva – 5.2), no momento em que for dada a baixa do bem do ativo do ente.

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

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

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

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

Portanto, se um determinado órgão contratar uma empresa para prestar serviço de limpeza, o elemento a ser utilizado será o 39 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica, mas se esse órgão contratar uma empresa para prestar o serviço de limpeza e no contrato estiver estipulado o quantitativo de 10 (dez) funcionários na limpeza, por exemplo, o elemento será o 37 – Locação de Mão-de-obra.

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

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

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

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

- a) No órgão cedente (órgão de origem do servidor cedido)

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

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa de Pessoal	Financeiro
C	Obrigações a Pagar – Passivo Circulante	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Direito – Ativo Circulante	Patrimonial
C	Variação Ativa Orçamentária	

No momento do pagamento

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Obrigações a Pagar – Passivo Circulante	Financeiro
C	Bancos Conta Movimento	

No recebimento do ressarcimento pelo órgão cessionário, deve ocorrer a anulação da despesa e a baixa do ativo

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Bancos Conta Movimento	Financeiro
C	Despesa de Pessoal	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Variação Passiva Orçamentária	Patrimonial
C	Direito – Ativo Circulante	

- b) No órgão cessionário (órgão onde o servidor passa a exercer suas atividades)

O órgão cessionário deverá registrar a obrigação de ressarcir o cedente toda vez que verificado que o servidor faz jus ao salário do mês, em contrapartida com o empenho da despesa relativa ao ressarcimento do salário do servidor recebido ao órgão de origem, na natureza 319096.

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa de Pessoal	Financeiro
C	Obrigações a Pagar – Passivo Circulante	

No momento do pagamento, deverá efetuar os seguintes registros

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Obrigações a Pagar – Passivo Circulante	Financeiro
C	Banco Conta Movimento	

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

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

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

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

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Despesa Orçamentária	Financeiro
C	Bancos Conta Movimento	

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Ativo Permanente	Patrimonial
C	Varição Ativa Orçamentária	

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

Título da Conta		Sistema de Contas
D	Varição Passiva Extra-Orçamentária	Patrimonial
C	Ativo Permanente	

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

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

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

Da definição da modalidade de aplicação se extrai as seguintes finalidades:

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

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

Portanto, a classificação da despesa com encargos patronais pagos pelos Estados, Municípios e pelo Distrito Federal ao INSS, segundo a natureza, deverá ser 3.1.90.13.00.

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

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

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

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

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

Estrutura da natureza de despesa: 3.1.90.XX.YY

Para os entes federativos que instituam regime próprio de previdência social a natureza de despesa com benefícios previdenciários (aposentadorias, reformas e pensões), decorrente de plano de custeio e benefício, será enquadrada no grupo de outras despesas correntes, considerando o caráter contributivo do plano de custeio e benefícios instituído pelo RPPS, conforme a seguir:

– <i>categoria econômica</i>	Despesa Corrente (3),
– <i>grupo de despesa</i>	Outras Despesas Correntes (3)
– <i>modalidade de aplicação</i>	Aplicação Direta (90)
– <i>elemento de despesa</i>	Objeto do Gasto do benefício previdenciário (XX)
– <i>desdobramento</i>	Detalhamento do elemento de despesa (de acordo com o Plano de Contas Aplicado ao RPPS) (YY)

Estrutura da natureza de despesa: 3.3.90.XX.YY

ANEXO I – DISCRIMINAÇÃO DAS NATUREZAS DE DESPESA

CODIGO	DESCRIÇÃO
3.0.00.00.00	DESPESAS CORRENTES
3.1.00.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS
3.1.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
3.1.30.41.00	Contribuições
3.1.30.99.00	A Classificar
3.1.80.00.00	Transferências ao Exterior
3.1.80.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.1.80.34.00	Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização
3.1.80.99.00	A Classificar
3.1.90.00.00	Aplicações Diretas
3.1.90.01.00	Aposentadorias e Reformas
3.1.90.03.00	Pensões
3.1.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.1.90.07.00	Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
3.1.90.08.00	Outros Benefícios Assistenciais
3.1.90.09.00	Salário-Família
3.1.90.11.00	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil
3.1.90.12.00	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar
3.1.90.13.00	Obrigações Patronais
3.1.90.16.00	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil
3.1.90.17.00	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar
3.1.90.34.00	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização
3.1.90.67.00	Depósitos Compulsórios
3.1.90.91.00	Sentenças Judiciais
3.1.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.1.90.94.00	Indenizações e Restituições Trabalhistas
3.1.90.96.00	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
3.1.90.99.00	A Classificar
3.1.91.00.00	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
3.1.91.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.1.91.13.00	Contribuições Patronais
3.1.91.91.00	Sentenças Judiciais
3.1.91.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.1.91.94.00	Indenizações e Restituições Trabalhistas
3.1.91.96.00	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
3.1.91.99.00	A Classificar
3.1.99.00.00	A Definir
3.1.99.99.00	A Classificar
3.2.00.00.00	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA
3.2.90.00.00	Aplicações Diretas
3.2.90.21.00	Juros sobre a Dívida por Contrato
3.2.90.22.00	Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
3.2.90.23.00	Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária

CODIGO	DESCRIÇÃO
3.2.90.24.00	Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
3.2.90.25.00	Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
3.2.90.91.00	Sentenças Judiciais
3.2.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.2.90.93.00	Indenizações e Restituições
3.2.90.99.00	A Classificar
3.2.99.00.00	A Definir
3.2.99.99.00	A Classificar
3.3.00.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES
3.3.20.00.00	Transferências à União
3.3.20.14.00	Diárias – Civil
3.3.20.30.00	Material de Consumo
3.3.20.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.20.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
3.3.20.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
3.3.20.41.00	Contribuições
3.3.20.99.00	A Classificar
3.3.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
3.3.30.14.00	Diárias – Civil
3.3.30.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes
3.3.30.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
3.3.30.30.00	Material de Consumo
3.3.30.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
3.3.30.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.30.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
3.3.30.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
3.3.30.41.00	Contribuições
3.3.30.43.00	Subvenções Sociais
3.3.30.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
3.3.30.81.00	Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
3.3.30.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.30.93.00	Indenizações e Restituições
3.3.30.99.00	A Classificar
3.3.40.00.00	Transferências a Municípios
3.3.40.14.00	Diárias – Civil
3.3.40.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes
3.3.40.30.00	Material de Consumo
3.3.40.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
3.3.40.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.40.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
3.3.40.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
3.3.40.41.00	Contribuições
3.3.40.43.00	Subvenções Sociais
3.3.40.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
3.3.40.81.00	Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
3.3.40.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores

CODIGO	DESCRIÇÃO
3.3.40.93.00	Indenizações e Restituições
3.3.40.99.00	A Classificar
3.3.50.00.00	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
3.3.50.14.00	Diárias – Civil
3.3.50.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes
3.3.50.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
3.3.50.30.00	Material de Consumo
3.3.50.31.00	Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras (12)(I)
3.3.50.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
3.3.50.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.50.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
3.3.50.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
3.3.50.41.00	Contribuições
3.3.50.43.00	Subvenções Sociais
3.3.50.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
3.3.50.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.50.99.00	A Classificar
3.3.60.00.00	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
3.3.60.41.00	Contribuições
3.3.60.45.00	Equalização de Preços e Taxas
3.3.60.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.60.99.00	A Classificar
3.3.70.00.00	Transferências a Instituições Multigovernamentais
3.3.70.41.00	Contribuições
3.3.70.99.00	A Classificar
3.3.80.00.00	Transferências ao Exterior
3.3.80.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.3.80.14.00	Diárias – Civil
3.3.80.30.00	Material de Consumo
3.3.80.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
3.3.80.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.80.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
3.3.80.37.00	Locação de Mão-de-Obra
3.3.80.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
3.3.80.41.00	Contribuições
3.3.80.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.80.99.00	A Classificar
3.3.90.00.00	Aplicações Diretas
3.3.90.01.00	Aposentadorias e Reformas
3.3.90.03.00	Pensões
3.3.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.3.90.05.00	Outros Benefícios Previdenciários
3.3.90.06.00	Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso
3.3.90.08.00	Outros Benefícios Assistenciais
3.3.90.09.00	Salário-Família
3.3.90.10.00	Outros Benefícios de Natureza Social

CODIGO	DESCRIÇÃO
3.3.90.14.00	Diárias – Civil
3.3.90.15.00	Diárias – Militar
3.3.90.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes
3.3.90.19.00	Auxílio-Fardamento
3.3.90.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
3.3.90.26.00	Obrigações Decorrentes de Política Monetária
3.3.90.27.00	Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
3.3.90.28.00	Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
3.3.90.30.00	Material de Consumo
3.3.90.31.00	Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
3.3.90.32.00	Material de Distribuição Gratuita
3.3.90.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
3.3.90.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
3.3.90.37.00	Locação de Mão-de-Obra
3.3.90.38.00	Arrendamento Mercantil
3.3.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
3.3.90.41.00	Contribuições
3.3.90.45.00	Equalização de Preços e Taxas
3.3.90.46.00	Auxílio-Alimentação
3.3.90.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
3.3.90.48.00	Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
3.3.90.49.00	Auxílio-Transporte
3.3.90.67.00	Depósitos Compulsórios
3.3.90.91.00	Sentenças Judiciais
3.3.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.90.93.00	Indenizações e Restituições
3.3.90.95.00	Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo
3.3.90.99.00	A Classificar
3.3.91.00.00	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
3.3.91.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.3.91.28.00	Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
3.3.91.30.00	Material de Consumo
3.3.91.32.00	Material de Distribuição Gratuita
3.3.91.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.91.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
3.3.91.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
3.3.91.62.00	Aquisição de Produtos para Revenda
3.3.91.91.00	Sentenças Judiciais
3.3.91.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.91.93.00	Indenizações e Restituições
3.3.91.96.00	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
3.3.91.99.00	A Classificar
3.3.99.00.00	A Definir
3.3.99.99.00	A Classificar

CODIGO	DESCRIÇÃO
4.0.00.00.00	DESPESAS DE CAPITAL
4.4.00.00.00	INVESTIMENTOS
4.4.20.00.00	Transferências à União
4.4.20.41.00	Contribuições
4.4.20.42.00	Auxílios
4.4.20.51.00	Obras e Instalações
4.4.20.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.20.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.20.93.00	Indenizações e Restituições
4.4.20.99.00	A Classificar
4.4.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
4.4.30.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
4.4.30.41.00	Contribuições
4.4.30.42.00	Auxílios
4.4.30.51.00	Obras e Instalações
4.4.30.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.30.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.30.93.00	Indenizações e Restituições
4.4.30.99.00	A Classificar
4.4.40.00.00	Transferências a Municípios
4.4.40.14.00	Diárias – Civil
4.4.40.41.00	Contribuições
4.4.40.42.00	Auxílios
4.4.40.51.00	Obras e Instalações
4.4.40.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.40.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.40.99.00	A Classificar
4.4.50.00.00	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
4.4.50.14.00	Diárias – Civil
4.4.50.30.00	Material de Consumo
4.4.50.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
4.4.50.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
4.4.50.41.00	Contribuições
4.4.50.42.00	Auxílios
4.4.50.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
4.4.50.51.00	Obras e Instalações
4.4.50.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.50.99.00	A Classificar
4.4.60.00.00	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
4.4.60.41.00	Contribuições
4.4.60.42.00	Auxílios
4.4.60.99.00	A Classificar
4.4.70.00.00	Transferências a Instituições Multigovernamentais
4.4.70.41.00	Contribuições
4.4.70.42.00	Auxílios
4.4.70.99.00	A Classificar

CODIGO	DESCRIÇÃO
4.4.71.00.00	Transferências a Consórcios Públicos
4.4.71.99.00	A Classificar
4.4.80.00.00	Transferências ao Exterior
4.4.80.41.00	Contribuições
4.4.80.42.00	Auxílios
4.4.80.51.00	Obras e Instalações
4.4.80.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.80.99.00	A Classificar
4.4.90.00.00	Aplicações Diretas
4.4.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado
4.4.90.14.00	Diárias – Civil
4.4.90.15.00	Diárias – Militar
4.4.90.17.00	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar
4.4.90.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes
4.4.90.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
4.4.90.30.00	Material de Consumo
4.4.90.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
4.4.90.35.00	Serviços de Consultoria
4.4.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
4.4.90.37.00	Locação de Mão-de-Obra
4.4.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
4.4.90.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
4.4.90.51.00	Obras e Instalações
4.4.90.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.90.61.00	Aquisição de Imóveis
4.4.90.91.00	Sentenças Judiciais
4.4.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.90.93.00	Indenizações e Restituições
4.4.90.99.00	A Classificar
4.4.91.00.00	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
4.4.91.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
4.4.91.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
4.4.91.51.00	Obras e Instalações
4.4.91.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.91.91.00	Sentenças Judiciais
4.4.91.99.00	A Classificar
4.4.99.00.00	A Definir
4.4.99.99.00	A Classificar
4.5.00.00.00	INVERSÕES FINANCEIRAS
4.5.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
4.5.30.41.00	Contribuições
4.5.30.42.00	Auxílios
4.5.30.61.00	Aquisição de Imóveis
4.5.30.64.00	Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
4.5.30.65.00	Constituição ou Aumento de Capital de Empresas

CODIGO	DESCRIÇÃO
4.5.30.66.00	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
4.5.30.99.00	A Classificar
4.5.40.00.00	Transferências a Municípios
4.5.40.41.00	Contribuições
4.5.40.42.00	Auxílios
4.5.40.64.00	Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
4.5.40.66.00	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
4.5.40.99.00	A Classificar
4.5.50.00.00	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
4.5.50.66.00	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
4.5.50.99.00	A Classificar
4.5.80.00.00	Transferências ao Exterior
4.5.80.66.00	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
4.5.80.99.00	A Classificar
4.5.90.00.00	Aplicações Diretas
4.5.90.27.00	Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
4.5.90.61.00	Aquisição de Imóveis
4.5.90.62.00	Aquisição de Produtos para Revenda
4.5.90.63.00	Aquisição de Títulos de Crédito
4.5.90.64.00	Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
4.5.90.65.00	Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
4.5.90.66.00	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
4.5.90.67.00	Depósitos Compulsórios
4.5.90.91.00	Sentenças Judiciais
4.5.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.5.90.93.00	Indenizações e Restituições
4.5.90.99.00	A Classificar
4.5.91.00.00	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
4.5.91.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
4.5.91.61.00	Aquisição de Imóveis
4.5.91.62.00	Aquisição de Produtos para Revenda
4.5.91.66.00	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
4.5.91.91.00	Sentenças Judiciais
4.5.91.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.5.91.99.00	A Classificar
4.5.99.00.00	A Definir
4.5.99.99.00	A Classificar
4.6.00.00.00	AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA
4.6.90.00.00	Aplicações Diretas
4.6.90.71.00	Principal da Dívida Contratual Resgatado
4.6.90.72.00	Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
4.6.90.73.00	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
4.6.90.74.00	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
4.6.90.75.00	Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação da Receita
4.6.90.76.00	Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado

CODIGO	DESCRIÇÃO
4.6.90.77.00	Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
4.6.90.91.00	Sentenças Judiciais
4.6.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.6.90.93.00	Indenizações e Restituições
4.6.90.99.00	A Classificar
4.6.99.00.00	A Definir
4.6.99.99.00	A Classificar
7.7.99.99.99	Reserva do RPPS
9.9.99.99.99	Reserva de Contingência

ANEXO II – RESUMO

O Manual de Despesa Nacional, aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, foi idealizado e confeccionado para preencher uma lacuna dentro da normatização da Contabilidade aplicada ao Setor Público, consolidando a legislação, conceitos e procedimentos contábeis referentes à despesa pública.

É interessante ressaltar que este Manual é fruto do trabalho técnico dos servidores da Secretaria do Tesouro Nacional e da Secretaria de Orçamento Federal, entidades responsáveis pela padronização de procedimentos relativos à despesa pública no âmbito nacional.

Sua legitimidade é reforçada pela apreciação prévia pelo Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, criado pela Portaria nº 136, de 6 de março de 2007, que tem o objetivo de manter um diálogo permanente com órgãos e entidades técnicas representativas da sociedade, reduzir divergências, aumentar a transparência da gestão fiscal e permitir o controle social.

Uma das principais preocupações deste Manual é demonstrar as peculiaridades inerentes de uma despesa realizada dentro da Contabilidade aplicada ao Setor Público, sem que haja afastamento dos Princípios Básicos da Contabilidade, pois a Contabilidade, como ciência, não admite tratamento diferenciado para itens que estão dentro da sua estrutura conceitual básica.

DESPESA SOB O ENFOQUE PATRIMONIAL

De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.121, de 28 de março de 2008, que dispõe sobre a *estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, as despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.*

Para fins deste Manual, a despesa sob o enfoque patrimonial será denominada simplesmente de despesa e não deve ser confundida com a despesa orçamentária, que será abordada adiante.

Segundo os princípios contábeis, a despesa deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento.

A despesa pode ser classificada:

a) Quanto à entidade que apropria a despesa:

- *Despesa Pública* – aquela efetuada por entidade pública.
- *Despesa Privada* – aquela efetuada pela entidade privada.

b) Quanto à dependência da execução orçamentária:

- *Despesa resultante da execução orçamentária* – aquela que depende de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: despesa com salário, despesa com serviço, etc.

- *Despesa independente da execução orçamentária* – aquela que independe de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: constituição de provisão, despesa com depreciação, etc.

DESPESA ORÇAMENTÁRIA

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

Dessa forma, Despesa/Dispêndio orçamentário é fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial.

A despesa orçamentária pode ser classificada:

- a) Quanto às entidades destinatárias do orçamento:

Despesa Orçamentária Pública – aquela executada por entidades públicas e que depende de autorização legislativa para sua realização, por meio da Lei Orçamentária Anual ou de Créditos Adicionais, pertencendo ao exercício financeiro da emissão do empenho.

Despesa Orçamentária Privada – aquela executada por entidades privadas e que depende de autorização orçamentária aprovada por ato de conselho superior ou outros procedimentos internos para sua consecução.

- b) Quanto ao impacto na situação líquida patrimonial:

Despesa Orçamentária Efetiva – aquela que, no momento da sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo diminutivo.

Em geral, a Despesa Orçamentária Efetiva coincide com a Despesa Corrente. Entretanto, há despesa corrente não-efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamento, que representam fatos permutativos.

Despesa Orçamentária Não-Efetiva – aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permutativo. Neste caso, além da despesa orçamentária, registra-se concomitantemente conta de variação ativa para anular o efeito dessa despesa sobre o patrimônio líquido da entidade.

Em geral, a despesa não-efetiva coincide com a despesa de capital. Entretanto, há despesa de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital que causam decréscimo patrimonial e, por isso, classificam-se como despesa efetiva.

ESTRUTURA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

A **classificação institucional** reflete a estrutura organizacional de alocação dos créditos orçamentários, e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo

órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias (artigo 14 da Lei nº 4.320/1964). As dotações são consignadas às unidades orçamentárias, responsáveis pela realização das ações.

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

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

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

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

A **Estrutura Programática** está baseada no fato de que toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual – PPA para o período de quatro anos. Conforme estabelecido no artigo 3º da Portaria MOG nº 42/1999, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações nela contidos. Ou seja, todos os entes devem ter seus trabalhos organizados por programas, mas cada um estabelecerá sua estrutura própria de acordo com a referida Portaria.

Programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores instituídos no plano, visando à solução de um problema ou ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.

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

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

A **atividade** é um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de Governo.

O **projeto** é um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de Governo.

Uma **operação especial** é composta de despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não gera contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

NATUREZA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

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

- I – Categoria Econômica;
- II – Grupo de Natureza da Despesa;
- III – Elemento de Despesa.

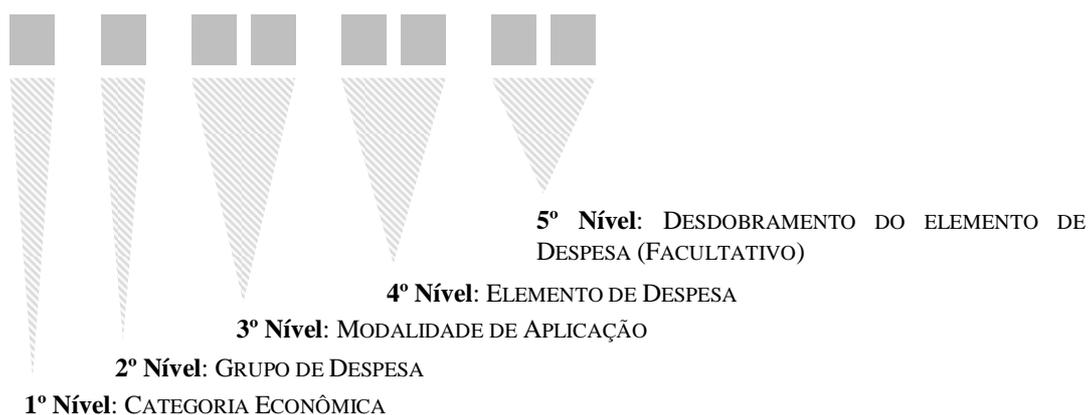
A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada “modalidade de aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades,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

ESTRUTURA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Os artigos 12 e 13 da Lei nº 4.320/1964, tratam da classificação da despesa orçamentária por categoria econômica e elementos. Assim como na receita orçamentária, o artigo 8º estabelece que os itens da discriminação da despesa orçamentária mencionados no artigo 13 serão identificados por números de código decimal, na forma do Anexo IV daquela Lei, atualmente consubstanciados neste Manual.

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

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



A classificação da Reserva de Contingência, quanto à natureza da despesa orçamentária, será identificada com o código “9.9.99.99” e da Reserva do Regime Próprio de Previdência dos Servidores pelo código “7.7.99.99”.

Categoria Econômica

3 – Despesas Orçamentárias Correntes: classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

4 – Despesas Orçamentárias de Capital: classificam-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Grupo de Natureza de Despesa

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

GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA

1	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS
2	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES
4	INVESTIMENTOS
5	INVERSÕES FINANCEIRAS
6	AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA
7	RESERVA DO RPPS
9	RESERVA DE CONTINGÊNCIA

Modalidade de Aplicação

A modalidade de aplicação tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados. Também indica se tais recursos são aplicados mediante transferência para entidades privadas sem fins lucrativos, outras instituições ou ao exterior.

MODALIDADE DE APLICAÇÃO

20	TRANSFERÊNCIAS À UNIÃO
30	TRANSFERÊNCIAS A ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL
40	TRANSFERÊNCIAS A MUNICÍPIOS
50	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS
60	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS COM FINS LUCRATIVOS
70	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES MULTIGOVERNAMENTAIS
71	TRANSFERÊNCIAS A CONSÓRCIOS PÚBLICOS
80	TRANSFERÊNCIAS AO EXTERIOR
90	APLICAÇÕES DIRETAS
91	APLICAÇÃO DIRETA DECORRENTE DE OPERAÇÃO ENTRE ÓRGÃOS, FUNDOS E ENTIDADES INTEGRANTES DOS ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
99	A DEFINIR

Elemento de Despesa

Tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins, conforme códigos definidos neste Manual.

Desdobramento Facultativo do Elemento de Despesa

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

CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E ADICIONAIS

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

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

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

Na lei orçamentária anual, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação.

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

Segundo o artigo 41 da Lei nº 4.320/1964, os créditos adicionais podem ser classificados em:

- a) *Suplementares* – destinado ao reforço de dotação orçamentária. A LOA poderá conter autorização ao Poder Executivo para abertura de créditos suplementares até determinada importância;
- b) *Especial* – destinado a atender despesas para as quais não haja crédito orçamentário específico, devendo ser autorizados por lei; e
- c) *Extraordinários* – destinado a atender despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

O crédito suplementar incorpora-se ao orçamento, adicionando-se à dotação orçamentária que deva reforçar, enquanto que os créditos especiais e extraordinários conservam sua especificidade, demonstrando-se as despesas realizadas à conta dos mesmos, separadamente.

Ressalta-se que os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa.

A Lei 4.320/1964 determina, em seus artigos 42 e 43, que os créditos suplementares e especiais serão abertos por decreto do poder executivo, dependendo de prévia autorização legislativa, necessitando da existência de recursos disponíveis e precedida de exposição justificada. Na União, para os casos onde haja necessidade de autorização legislativa para os créditos adicionais, estes são considerados autorizados e abertos com a sanção e publicação da respectiva lei.

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

- a) Superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do ano anterior, resultante da diferença positiva entre o ativo e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais reabertos e as operações de crédito a eles vinculadas. Esse superávit deve ser apurado por fonte de recursos e quando vinculado deve ser aplicado na finalidade específica;
- b) Os provenientes de excesso de arrecadação, ou seja, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício, deduzindo os valores dos créditos extraordinários abertos;
- c) Os resultantes da anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei, nas quais se inclui a reserva de contingência; e
- d) O produto de operações de créditos autorizadas de forma que, juridicamente, possibilite o poder executivo realizá-las.

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

A reserva de contingência destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, poderá ser utilizada para abertura de créditos adicionais, desde que autorizada na LDO.

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

A vigência dos créditos adicionais restringe-se ao exercício financeiro em que foram autorizados, exceto os créditos especiais e extraordinários, abertos nos últimos quatro meses do exercício financeiro, que poderão ter seus saldos reabertos por instrumento legal apropriado, para vigerem até o término do exercício financeiro subsequente.

ETAPAS DA DESPESA

Para melhor compreensão do processo orçamentário, pode-se dividir a despesa orçamentária em três etapas:

- a) planejamento e contratação;
- b) execução e;
- c) controle e avaliação.

Planejamento e Contratação

A etapa do planejamento e contratação abrange, via de regra, a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira, o processo de licitação e a formalização do contrato.

a) Fixação da despesa

A fixação da despesa orçamentária insere-se no processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo,

b) Descentralizações de créditos orçamentários

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

c) Programação orçamentária e financeira

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

d) Processo de licitação

Processo de licitação compreende um conjunto de procedimentos administrativos que objetivam adquirir materiais, contratar obras e serviços, alienar ou ceder bens a terceiros, bem como fazer concessões de serviços públicos com as melhores condições para o Estado, observando os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e de outros que lhe são correlatos.

e) Formalização do contrato

Formalização de contrato representa um acordo de vontades, firmado livremente entre as partes, que cria obrigações e direitos recíprocos. É regido por suas cláusulas e pelos preceitos de direito público.

Execução

Os estágios da despesa orçamentária pública são: empenho, liquidação e pagamento.

a) Empenho

Empenho, segundo o artigo 58 da Lei nº 4.320/64, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico.

Os empenhos podem ser classificados em:

I) Ordinário: é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez;

II) Estimativo: é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes e outros; e

III) Global: é o tipo de empenho utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis.

b) Liquidação

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

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

II – A importância exata a pagar; e

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

As despesas com fornecimento ou com serviços prestados terão por base:

I – O contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II – A nota de empenho; e

III – Os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva dos serviços.

c) Pagamento

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

Controle e Avaliação

Esta fase compreende a fiscalização realizada pelos órgãos de controle e pela sociedade.

O Sistema de Controle visa à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos e da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com finalidade de:

- a) Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; e
- b) Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Por controle social entende-se a participação da sociedade no planejamento, na implementação, no acompanhamento e verificação das políticas públicas, avaliando objetivos, processos e resultados.

FONTE DE RECURSOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Como mecanismo integrador entre a receita e despesa, o código de destinação/fonte de recursos exerce um duplo papel na execução orçamentária. Para a receita orçamentária, esse código tem a finalidade de destinar recursos e para a despesa orçamentária, ele identifica qual a origem dos recursos que estão sendo utilizados.

Assim, o mesmo código utilizado para controle das destinações da receita orçamentária também é utilizado na despesa, para controle das fontes financiadoras da despesa orçamentária. A codificação utilizada para controle das fontes de recursos é aquela definida no Manual de Receita Nacional no capítulo que trata da Destinação da Receita Orçamentária, utilizada para controle das destinações de recursos da receita.

MOMENTO DO RECONHECIMENTO DA DESPESA

Reconhecimento da Despesa (Sob o Enfoque Patrimonial)

Em obediência aos Princípios da Oportunidade e da Competência, as despesas devem ser reconhecidas no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente de pagamento.

Na maioria das vezes o momento do fato gerador coincide com a liquidação da despesa orçamentária, como, por exemplo, na entrega de bens de consumo imediato/serviços contratados (despesas efetivas). Neste caso, o reconhecimento da despesa orçamentária coincidirá com a apropriação da despesa pelo enfoque patrimonial, visto que ocorrerá uma redução na situação líquida patrimonial.

Em outras vezes, o momento da liquidação da despesa orçamentária não coincide com o fato gerador. Exemplo: assinatura anual de revista. Neste caso, o empenho e a liquidação (reconhecimento da despesa orçamentária) ocorrerão em momento anterior ao fato gerador. Deve ser apropriado um ativo relativo ao direito à assinatura anual e o reconhecimento da despesa por competência deverá ser feita mensalmente, nas contas do Sistema Patrimonial:

Entretanto, o reconhecimento da despesa por competência deve ocorrer mesmo que ainda pendente as fases de execução da despesa orçamentária. Ou seja, tendo ocorrido o fato gerador, deve haver o registro da obrigação no sistema patrimonial até que seja empenhada e liquidada a despesa orçamentária, quando então deverá ser reclassificado o passivo para o sistema financeiro. Por exemplo: Reconhecimento de dívida. Mesmo que não haja dotação orçamentária na LOA, enquanto

não for empenhada e liquidada a despesa orçamentária, esta deverá estar registrada no Passivo Patrimonial.

Reconhecimento da Despesa Orçamentária

A Lei nº 4.320/64 estabeleceu regime peculiar para o reconhecimento da despesa orçamentária, segundo o qual são consideradas do exercício as despesas nele empenhadas:

“**Art. 35.** Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

Entretanto, conforme citado anteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu, no inciso II do artigo 50, o regime de competência para a despesa:

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

(...)

II – a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;”

Observa-se que o ato da emissão do empenho não constitui passivo para a administração pública, em virtude de ainda não ter havido a entrega do bem/serviço contratado. Na maioria das vezes, o momento mais adequado para o reconhecimento da obrigação no ente público coincide com a liquidação da despesa orçamentária, conforme artigo 63 da lei nº 4.320/1964:

“**Art. 63.** A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.”

RELACIONAMENTO DO REGIME ORÇAMENTÁRIO COM O REGIME DE COMPETÊNCIA

É comum encontrar na doutrina contábil a interpretação do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, de que na área pública o regime contábil é um regime misto, ou seja, regime de competência para a despesa e de Caixa para a receita.

Contudo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios fundamentais de contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, tanto na receita quanto na despesa.

Na verdade, o artigo 35 da Lei nº 4.320/1964 refere-se ao regime orçamentário e não à contabilidade aplicável ao setor governamental. Somente a partir do artigo 83 é que a referida Lei trata da Contabilidade.

Assim, a Lei nº 4.320/1964, em seus artigos 85, 89, 100 e 104, determina que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

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

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no Patrimônio, deve haver o registro da despesa em função do fato gerador, observando os Princípios da Competência e da Oportunidade, mas em alguns casos, como no registro de despesas antecipadas, deve haver o registro do empenho, da liquidação e do pagamento em contas específicas antes da ocorrência do fato gerador, observando a proibição de se efetuar a realização de despesa sem prévio empenho. Porém, é possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as alterações patrimoniais e as alterações orçamentárias ocorridas na entidade, cumprindo assim, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e o disposto na Lei nº 4.320/64.