

DESPESAS PÚBLICAS

MANUAL DE PROCEDIMENTOS

**Aplicado à União e aos Estados,
Distrito Federal e Municípios**

1ª edição, válida para o exercício de 2009

Encaminhamento: Assunto já discutido na reunião de subgrupo no dia 8/11/2007 e no dia 24/4/2008. **O assunto deverá ser retomado na próxima reunião do GT Procedimentos Contábeis, prevista para ocorrer no período de 26 a 28 de maio de 2008.**

DESPESAS PÚBLICAS – MANUAL DE PROCEDIMENTOS				
PG. (deste arquivo)	PRINCIPAIS ALTERAÇÕES OU EXPLICITAÇÕES A SEREM DISCUTIDAS	CONCORDA	DISCORDA	NÃO OPINA
13	Alteração no conceito de despesa pública.			
39	Inclusão de considerações acerca da Reserva do RPPS.			
42	Alteração no texto do conceito de Reserva de Contingência.			
58	Alteração no texto do 1º Passo.			
70	Alteração no conceito do critério de incorporabilidade.			

71	Alteração no entendimento da 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, grades e afins)			
71	Inclusão da classificação da despesa com aquisição de elevadores e pisos para imóveis.			
74	Retirou-se as normas do Decreto nº 93.872, relativas a RP Não-Processados específico para a União e colocou-se como regra geral para todos os entes.			
74	Inclusão do 3º parágrafo referente a cancelamento de RP Processados.			
76	Algumas regras da União passaram a ser regras gerais.			
80	Inclusão nos procedimentos contábeis específicos de despesas com inativos e pensionistas.			
81	Inclusão do tópico “ A despesa pública no contexto da LRF” – Trata de diversos aspectos da despesa, incluído a despesa com depreciação.			
87	Inclusão do item 5 referente à vedação do art. 73 § 10. da Lei Eleitoral - Regras de Final de Mandado			

87	Foi refeito o texto acerca de custos na administração pública.			
87	Criou-se tópico específico para tratar de Depreciação.			
90	Foram substituídas as perguntas 1 e 2.			
93	Inclusão de 1 parágrafo na resposta de pergunta 7.			
94	Inclusão de 1 parágrafo na resposta de pergunta 9.			
95/99	Inclusão de novas perguntas (11 a 15).			
	Outras (especificar)			

DESPESAS PÚBLICAS

MANUAL DE PROCEDIMENTOS

Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

1ª Edição

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

Impresso no Brasil

MINISTRO DA FAZENDA

Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO

Nelson Machado

SECRETÁRIO DO TESOIRO NACIONAL

Arno Hugo Augustín Filho

SECRETÁRIOS-ADJUNTOS

Lísio Fábio de Brasil Camargo
Tarcísio José Massote de Godoy
Eduardo Coutinho Guerra
Paulo Fontoura Valle
Marcus Pereira Aucélio

CHEFE DE GABINETE

Márcio Leão Coelho

COORDENADOR-GERAL DE CONTABILIDADE

Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADOR DE CONTABILIDADE

Gilvan da Silva Dantas

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

Francisco Wayne Moreira

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 Vitor dos Santos

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

CHEFE DE GABINETE

Heloísa Helena Martins de Oliveira

EQUIPE TÉCNICA

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

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
MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL

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

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E
GESTÃO
SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL

DESPESAS PÚBLICAS

MANUAL DE PROCEDIMENTOS

**Aplicado à União, aos Estados, ao
Distrito Federal e aos Municípios.**

1ª Edição

Brasília – DF
2008

COORDENAÇÃO EDITORIAL / REVISÃO DE TEXTO

Secretaria do Tesouro Nacional / Coordenação-Geral de Contabilidade

CRIAÇÃO CAPA: Marcelo Alvim Ferreira

TIRAGEM: XX.XXX exemplares

Referência bibliográfica

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Despesas Públicas**: manual de procedimentos. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. 233 p.

Ficha Catalográfica

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional

Despesas públicas : manual de procedimentos : 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.

XXX 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 buscando os meios normativos para atender ao disposto no parágrafo 2º, do artigo 50 da LRF. 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.

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

O processo de padronização nacional referente à despesa pública iniciou-se com a edição da Portaria MPOG 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, sobre normas gerais de consolidação das contas públicas.

Após isso, foi editada a Portaria STN nº 448, de 13 de setembro de 2002, que divulga 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 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 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 é 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.

Desse esforço resulta a divulgação da 1ª edição do presente Manual intitulado: Despesas Públicas – Manual de Procedimentos.

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 , DE DE ABRIL DE 2008.

Aprova a 1ª edição do Manual de Procedimentos das Despesas Públicas.

O SECRETÁRIO DO TESOUREIRO 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, Lei de Responsabilidade Fiscal; e

Considerando o disposto na Portaria MF nº 403, de 2 de dezembro de 2005, 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 6.313, de 19 de dezembro de 2007, 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 despesa;

Considerando a necessidade de padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigida na Lei de Responsabilidade Fiscal;

Considerando a necessidade de aprimorar o processo de forma a permitir a consolidação em um só documento de conceitos, regras e procedimentos relativos às despesas públicas; e

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência ao comportamento das despesas públicas, **resolvem:**

Art. 1º Aprovar a 1ª edição do Manual de Procedimentos das Despesas Públicas, que deverá ser utilizado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Art. 2º Para as consolidações mencionadas no art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão encaminhar suas contas à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda - STN/MF, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, nos prazos previstos no § 1º do referido art. 51.

Art. 3º A discriminação das naturezas de despesa, de que trata o Anexo do Manual de Despesas, aprovado por esta Portaria, é apenas exemplificativa, podendo ser ampliada para atender às necessidades de execução, observados a estrutura e os conceitos constantes do respectivo Manual.

Art. 4º A alocação dos créditos orçamentários na lei orçamentária anual deverá ser feita diretamente à unidade orçamentária responsável pela execução das ações correspondentes, ficando vedada a consignação de recursos a título de transferência para unidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social.

Art. 5º Esta Portaria revoga a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001 e a Portaria STN nº 448, de 13 de setembro de 2002;

Art. 6º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, tendo seus efeitos aplicados a partir do exercício financeiro de 2009.

ARNO HUGO AUGUSTÍN FILHO
Secretário do Tesouro Nacional

CÉLIA CORRÊA
Secretária de Orçamento Federal

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

1	INTRODUÇÃO	12
2	DESPESAS PÚBLICAS	13
2.1	Introdução	13
2.1.1	Enfoque Patrimonialista	13
2.1.1.1	Regulamentação	13
2.1.1.2	Momento do Reconhecimento	15
2.1.2	Enfoque Orçamentário	18
2.1.2.1	Regulamentação	18
2.1.2.2	Momento do Reconhecimento	18
2.2	Relação entre o Regime de Competência e Momento do Reconhecimento da Despesa Orçamentária	19
3	Classificação da Despesa Orçamentária Quanto ao Impacto Patrimonial	23
3.1	Despesas Públicas Efetivas	23
3.2	Despesas Públicas Não-Efetivas	24
4	ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA	25
4.1	Classificação Institucional	25
4.2	Classificação Funcional	26
4.2.1	Função	26
4.2.2	Subfunção	26
4.3	Estrutura Programática	28
4.3.1	Programa	28
4.3.2	Ação	33
4.3.3	Subtítulo/Localizador de Gasto	37
4.3.4	Componentes da Programação Física e Financeira	38
4.3.4.1	Programação Física	38
4.4	Natureza de Despesa	38
4.4.1	Estrutura da Natureza da Despesa	38
5	ETAPAS da Despesa Orçamentária	62
5.1	Etapa de Fixação	62
5.2	Etapas de Execução Da Despesa ORÇAMENTÁRIA	64
5.2.1	Empenho	64
5.2.2	Liquidação	65
5.2.3	Pagamento	65
6	CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E ADICIONAIS	66
7	Fonte de Recursos da Despesa Orçamentária	67
7.1	Mecanismo de utilização da fonte de recursos	68
8	Procedimentos Contábeis Específicos	70
8.1	Classificação da Despesa Orçamentária	70
8.1.1	Material Permanente X Material de Consumo	70
8.1.2	Serviços de Terceiros X Material de Consumo	73
8.1.3	Obras e Instalações X Serviços de Terceiros	74
8.2	Restos a Pagar	74
8.3	Despesas de Exercícios Anteriores	76
8.4	Regime de Adiantamento (Suprimentos de Fundos)	76
8.5	Registro de Passivos sem execução orçamentária	77
8.6	DESPESAS COM INATIVOS E PENSIONISTAS	80
9	A Despesa Pública no contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF	81
9.1	Da geração da despesa obrigatória de caráter continuado	81
9.2	Regras para destinação de recursos públicos ao setor privado	83
9.2	Regras para preservação do patrimônio público	84
9.3	Regras de final de mandato	85

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

9.4	Sistemas de Custos	87
10	depreciação/Amortização/exaustão	87
11	Perguntas e respostas	90
ANEXO	100

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho, intitulado Despesas Públicas – Manual de Procedimentos, tem como objetivo iniciar um processo de consolidação de todos os conceitos, regras e procedimentos relativos à despesa no setor público. Visa à harmonização, por meio do estabelecimento de padrões a serem observados pela Administração Pública, no que se refere à Despesa Pública, sua classificação, fonte de financiamento e registro, para permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais.

A despesa assume, na Administração Pública, fundamental importância por estar envolvida em situações singulares com o estabelecimento de limites legais impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Dessa forma, permite estudos e análises acerca da qualidade do gasto público.

É notável a relevância da Despesa Pública no processo orçamentário, cujo controle da execução possibilita atingir metas governamentais, bem como garante o cumprimento dos limites legais de certas despesas.

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

Dessa forma, o conhecimento das Despesas Públicas, principalmente em face à Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal é de suma importância, pois contribui para a transparência das contas públicas e para o fornecimento de informações de melhor qualidade aos diversos usuários, 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.

2 DESPESAS PÚBLICAS

2.1 INTRODUÇÃO

Despesa é um termo utilizado mundialmente pela contabilidade para evidenciar a variação passiva resultante da diminuição de ativos ou do aumento de passivos de uma entidade, que diminua a situação patrimonial.

Por esse enfoque, a despesa pode ser classificada em:

Despesas Públicas – Todos esforços orçamentários ou extra-orçamentários realizados pelas entidades pertencentes ao Orçamento Fiscal e Seguridade Social, com a finalidade do bem comum e do interesse social.

Despesas Privadas – aquelas efetuadas pelas entidades privadas.

2.1.1 Enfoque Patrimonialista

Pelo enfoque patrimonialista a contabilidade deve registrar a despesa no momento da ocorrência do seu fato gerador.

2.1.1.1 Regulamentação

A contabilização da despesa, assim como a da receita, é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio das Resoluções CFC nº 750, publicada no DOU em 31/12/1993, e nº 774, publicada no DOU em 18/01/1995.

A Resolução nº 750, de 1993 traz os Princípios Fundamentais de Contabilidade, de observância obrigatória no exercício da profissão, constituindo condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Ressalta-se que a Contabilidade Pública constitui um ramo da Ciência Contábil e deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas dessa ciência, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Dentre esses princípios destacamos abaixo os da Oportunidade e da Competência.

- a) Oportunidade: (art. 6º da Resolução nº 750/93 do CFC)

“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:

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

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.”

b) Competência: (art. 9º da Resolução nº 750/93 do CFC)

“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 nº 774, de 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.

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

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.”

2.1.1.2 Momento do Reconhecimento

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

Na área pública, esse procedimento está suportado também pelos seguintes dispositivos legais:

Lei de Responsabilidade Fiscal – LC 101, de 4 de maio de 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, de 17 de março de 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

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.”

“Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

(...)

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.”

Na maioria das vezes o momento do fato gerador coincide com o momento da liquidação da despesa orçamentária, o que ocorre com as despesas efetivas em geral, por exemplo, na entrega de bens/serviços contratados. Nesse caso, o reconhecimento da despesa orçamentária coincidirá com o reconhecimento da despesa pelo enfoque patrimonial, pois ocorrerá uma redução na situação líquida patrimonial.

Lançamentos Contábeis:

Empenho:

D – Crédito Disponível – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

Liquidação:

D – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado Liquidado – Sistema Orçamentário

D – Despesa Orçamentária – Sistema Financeiro

C – Passivo – Sistema Financeiro

Outras vezes, o momento da liquidação da despesa orçamentária não coincide com o fato gerador. Exemplo: assinatura anual de revista. Nesse 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 a apropriação da despesa por competência deverá ser feita mensalmente, nas contas do Sistema Patrimonial:

Lançamentos Contábeis:

Empenho:

D – Crédito Disponível – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

Liquidação e reconhecimento do direito:

D – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado Liquidado – Sistema Orçamentário

D – Despesa Orçamentária – Sistema Financeiro

C – Passivo – Sistema Financeiro

D – Assinaturas e Anuidades a Apropriar - Sistema Patrimonial

C – Variação Ativa – Apropriação de Direitos - Sistema Patrimonial

Pagamento:

D – Passivo – Sistema Financeiro

C – Bancos c/ movimento – Sistema Financeiro

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

D – Variação Passiva – Sistema Patrimonial

C – Assinaturas e Anuidades a Apropriar - Sistema Patrimonial

O reconhecimento da despesa do ente 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 transportado 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, quando da ocorrência do fato gerador, se não houver dotação orçamentária:

D – Variação Passiva – Sistema Patrimonial

C – Passivo – Sistema Patrimonial

Empenho (quando houver crédito orçamentário):

D – Crédito Disponível – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

Liquidação:

D – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado Liquidado – Sistema Orçamentário

D – Despesa Orçamentária – Sistema Financeiro

C – Passivo – Sistema Financeiro

Baixa do Passivo Patrimonial (no mesmo momento da liquidação):

D – Passivo – Sistema Patrimonial

C – Variação Ativa – Sistema Patrimonial

2.1.2 Enfoque Orçamentário

Despesa, pelo enfoque orçamentário, constitui os dispêndios efetuados pelo Estado para manutenção de suas atividades ou para construção e manutenção de bens públicos, com a finalidade de atendimento às necessidades coletivas. Esses dispêndios podem estar previstos na Constituição, leis ou atos administrativos e necessitam de autorização legislativa para a sua realização, por meio da Lei Orçamentária Anual ou de créditos Adicionais.

Para sua execução a despesa deve percorrer os estágios: empenho, liquidação e pagamento, previstos nos artigos 58,63,64 e 65 da Lei nº 4.320, de 1964.

A despesa orçamentária pode se realizar na forma de aplicação direta ou por meio de transferências e essa informação está destacada na modalidade de aplicação, na estrutura da natureza da despesa.

2.1.2.1 Regulamentação

A Despesa Orçamentária tem seu regramento estabelecido em diversos instrumentos legais, dentre os quais cabe destacar a Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº 101, de 2000 a Lei nº 4.320, de 1964 e as Leis que dispõem sobre o Plano Plurianual, as Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento Anual.

2.1.2.2 Momento do Reconhecimento

A Lei nº 4.320, de 1964 estabeleceu um regime peculiar para 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.”

Porém, observa-se que, em regra, no momento do empenho, ainda não existe um passivo na administração pública, em virtude de ainda não ter havido a entrega do bem/serviço contratado. O momento de reconhecimento da obrigação no ente público, na maioria das vezes, coincide com o momento da liquidação:

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

Lei nº 4.320, de 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.”

Em decorrência desse regime de reconhecimento estabelecido pela lei, com base no empenho, existe a figura dos restos a pagar, definido no art. 36 da Lei nº 4.320, de 1964:

“Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.”

Apesar de não estar explícito na Lei, consideram-se processadas as despesas liquidadas, para as quais já foi reconhecido o direito do credor, e não processadas as não liquidadas, cuja execução só chegou ao estágio do empenho.

Para os restos a pagar processados, ou seja, aqueles que já passaram pela fase da liquidação, quando já foi entregue o bem ou mercadoria pelo fornecedor, não há que se falar em cancelamento do resto a pagar, pois já houve a verificação do direito adquirido pelo credor, podendo ocorrer somente a baixa da obrigação pelo pagamento ou prescrição do direito do credor.

2.2 RELAÇÃO ENTRE O REGIME DE COMPETÊNCIA E MOMENTO DO RECONHECIMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

De maneira geral, o fato gerador da despesa pública ocorre no momento do estágio da liquidação. É na liquidação que se verifica o direito adquirido do credor tendo por base títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

Entretanto, na Administração Pública existem situações em que ocorre o fato gerador, mas não é registrada a despesa orçamentária. Também acontece o contrário: há situações em que se empenha, liquida e paga sem que tenha ocorrido o fato gerador.

O primeiro caso acontece, por exemplo, com a apropriação da despesa com o 13º salário. Essa apropriação deve acontecer mensalmente, pois o fato gerador da obrigação para a administração pública é o mês trabalhado pelo servidor. Contabilmente deve haver o registro de uma conta de variação passiva em contrapartida a um passivo – Provisão para 13º salário, no sistema patrimonial. Nesse caso, a conta de variação passiva representa a despesa por competência, ou seja, é o momento em que há um impacto negativo na situação líquida patrimonial.

Lançamentos Contábeis:

Apropriação mensal (1/12 do 13º salário)

D – Variação Passiva – Decréscimo Patrimonial – Sistema Patrimonial

C – Passivo - Provisão para 13º Salário – Sistema Patrimonial

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

Execução Orçamentária no mês de dezembro

Empenho:

D – Crédito Disponível – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

Liquidação e transferência do passivo patrimonial para o financeiro:

D – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado Liquidado – Sistema Orçamentário

D – Despesa Orçamentária – Sistema Financeiro

C – Passivo – Sistema Financeiro

D – Passivo – Provisão para 13º Salário - Sistema Patrimonial

C – Variação Ativa – Baixa de Obrigações– Sistema Patrimonial

Pagamento:

D – Passivo – Sistema Financeiro

C – Bancos c/ movimento – Sistema Financeiro

Apesar do reconhecimento da obrigação, enquanto não houver a execução orçamentária da despesa, representada pelos estágios do empenho e da liquidação, não haverá o registro da despesa orçamentária, nem tão pouco deve ser efetuado o pagamento.

O segundo caso acontece, por exemplo, com o adiantamento do 13º salário. Há entes que adiantam o pagamento do 13º salário por ocasião das férias ou no mês de aniversário do servidor. Observa-se que, se o adiantamento for concedido no início do mês de janeiro, por exemplo, há o registro da despesa orçamentária por força da lei, já que não pode haver um pagamento com recursos orçamentários sem que haja o prévio empenho e respectiva liquidação, porém, não há ainda o fato gerador da despesa, pois não transcorreram meses de trabalho efetivo do servidor.

Lançamentos Contábeis:

Empenho:

D – Crédito Disponível – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

Liquidação:

D – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado Liquidado – Sistema Orçamentário

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

D – Despesa Orçamentária – Sistema Financeiro

C – Passivo – Sistema Financeiro

D – Adiantamento de 13º Salário – Sistema Patrimonial

C – Variação Ativa - Apropriação de Direitos – Sistema Patrimonial

Pagamento:

D – Passivo – Sistema Financeiro

C – Bancos c/ movimento – Sistema Financeiro

Mensalmente, pela competência até a baixa total do adiantamento:

D – Variação Passiva - Baixa de Direitos – Sistema Patrimonial

C – Adiantamento de 13º Salário – Sistema Patrimonial

Mensalmente após a baixa total do adiantamento:

D – Variação Passiva – Incorporação de Obrigações – Sistema Patrimonial

C – Provisão para 13º salário – Sistema Patrimonial

Obs: No exemplo acima, houve a Apropriação de um ativo (Adiantamento de 13º Salário), porém, em função do registro da despesa pela competência, dependendo do mês em que ocorrer o adiantamento, deve haver a baixa do Passivo - Provisão para 13º Salário, referente aos meses de trabalho já transcorridos e a apropriação simultânea do ativo – Adiantamento de 13º Salário, ou apenas a baixa do passivo.

Exemplos:

Adiantamento Concedido no início de março:

Na liquidação, além dos lançamentos no sistema orçamentário e financeiro, deve haver os seguintes registros no sistema Patrimonial:

D – Passivo – Provisão para 13º Salário - Sistema Patrimonial

C – Variação Ativa – Baixa de Obrigações

No valor referente aos meses de janeiro e fevereiro.

D – Adiantamento de 13º Salário

C – Variação Ativa - Apropriação de Direitos

No valor referente aos demais meses adiantados.

Outro exemplo em que se empenha, liquida e paga sem que tenha ocorrido o fato gerador é a despesa antecipada com seguros. A despesa orçamentária deve ser registrada no momento da liquidação da despesa com seguros, nesse registro também deverá haver a contabilização de um ativo, que deverá ser baixado proporcionalmente mensalmente, dividindo-se o valor total pelos meses de cobertura do seguro. Assim, mensalmente ocorrerá o impacto patrimonial decorrente daquela despesa orçamentária, que representará o reconhecimento da despesa por competência.

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

Lançamentos Contábeis:

Empenho:

D – Crédito Disponível – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

Liquidação e reconhecimento do direito:

D – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado Liquidado – Sistema Orçamentário

D – Despesa Orçamentária com seguros– Sistema Financeiro

C – Passivo – Sistema Financeiro

D – Seguros a Apropriar – Sistema Patrimonial

C – Variação Ativa – Apropriação de Direitos– Sistema Patrimonial

Pagamento:

D – Passivo – Sistema Financeiro

C – Bancos c/ movimento – Sistema Financeiro

Reconhecimento da Despesa por competência (mensalmente, na proporção da cobertura do seguro):

D – Variação Passiva – Baixa de direitos - Sistema Patrimonial

C – Seguros a Apropriar – Sistema Patrimonial

Portanto, nem sempre o registro da despesa orçamentária coincide com o momento da ocorrência do fato gerador, o que decorre do regime de reconhecimento estabelecido na Lei nº 4.320, de 1964.

3 CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA QUANTO AO IMPACTO PATRIMONIAL

As despesas públicas, pela ótica orçamentária, podem ser classificadas em função do modo como afetam o patrimônio público. Nessa classificação, verifica-se a ocorrência de decréscimo patrimonial ou a existência de apenas mutação nos elementos patrimoniais quando a despesa orçamentária é realizada.

Portanto, a forma como será efetuado o registro da despesa orçamentária na contabilidade leva em consideração a afetação patrimonial. As despesas pela ótica orçamentária representam gastos públicos, porém, nem todos os gastos públicos impactam o resultado patrimonial. Esses gastos que não impactam quantitativamente o patrimônio são registrados juntamente com uma mutação patrimonial em contrapartida com um aumento do ativo ou com uma diminuição do passivo.

3.1 DESPESAS PÚBLICAS EFETIVAS

São aquelas que, no momento da sua realização, ocasionam uma redução do patrimônio do ente. Constituem fatos contábeis modificativos diminutivos.

Em geral, as Despesas Efetivas coincidem com as Despesas Correntes, exceto as despesas com a aquisição de materiais (Despesa Corrente que representa um fato permutativo) e as despesas de capital, cuja modalidade de aplicação seja alguma transferência (Despesa de Capital que causa um decréscimo patrimonial).

A seguir, alguns exemplos de lançamentos contábeis representativos da Despesa Efetiva no momento da liquidação:

a) Realização de Despesa de Pessoal (aumento de Passivo)

D – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado Liquidado – Sistema Orçamentário

D - Despesa Corrente – Sistema Financeiro

C - Obrigação a Pagar – Sistema Financeiro

b) Realização de Despesa de Capital na Modalidade de Aplicação - Transferências (Redução de Ativo)

D – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado Liquidado – Sistema Orçamentário

D - Despesa de Capital (Transferência de Capital) – Sistema Financeiro

C - Bancos Conta Movimento – Sistema Financeiro

3.2 DESPESAS PÚBLICAS NÃO-EFETIVAS

São aquelas que, no momento da sua realização, não ocasionam uma redução do patrimônio do ente, pois constituem fatos contábeis permutativos.

Em geral, as despesas não-efetivas coincidem com as despesas de capital, exceto as transferências de capital que são despesas de capital, mas causam decréscimo patrimonial, e as despesas com a aquisição de materiais, que são exemplos de despesa corrente que representam permuta no patrimônio e, por isso, classificam-se como despesas não-efetivas.

A seguir, alguns exemplos de lançamentos contábeis representativos de despesa não-efetiva no momento da liquidação:

a) Aquisição de Veículo -

D – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado Liquidado – Sistema Orçamentário

D - Despesa Capital – Sistema Financeiro

C – Obrigações a Pagar – Sistema Financeiro

D – Ativo - Veículos – Sistema Patrimonial

C - Mutações Ativas – Acréscimo Patrimonial – Sistema Patrimonial

c) Aquisição de Material de Almoxarifado

D – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado Liquidado – Sistema Orçamentário

D - Despesa Corrente – Sistema Financeiro

C – Obrigação a Pagar – Sistema Financeiro

D - Almoxarifado – Ativo Circulante – Sistema Patrimonial

C - Mutações Ativas – Acréscimo Patrimonial – Sistema Patrimonial

c) Realização de Despesa Antecipada com Apropriação de Ativo

D – Crédito Empenhado a Liquidar – Sistema Orçamentário

C – Crédito Empenhado Liquidado – Sistema Orçamentário

D - Despesa Corrente – Sistema Financeiro

C – Obrigações a pagar – Sistema Financeiro

D - Despesa Antecipada – Ativo Circulante – Sistema Patrimonial

C - Mutações Ativas – Acréscimo Patrimonial – Sistema Patrimonial

4 ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA

4.1 CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL

A classificação institucional reflete a estrutura organizacional, administrativa e governamental e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias (art. 14 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964). As dotações orçamentárias, especificadas por categoria de programação em seu menor nível, são consignadas às unidades orçamentárias, que são as estruturas administrativas responsáveis pelos recursos financeiros (dotações) e 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.

1º	2º	3º	4º	5º
Órgão		Unidade Orçamentária		
Orçamentário				

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, por funções e subfunções, busca responder basicamente à indagação “em que” área de ação governamental a despesa será realizada. Cada atividade, projeto e operação especial identifica a função e a subfunção às quais se vinculam. 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 uma classificação independente dos programas, e de aplicação comum e obrigatória, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que permite a consolidação nacional dos gastos do setor público.

Existem dois campos correspondentes à classificação funcional, cuja observância é obrigatória para União, Estados e Municípios, quais sejam:

4.2.1 Função

A classificação funcional é representada por cinco dígitos. Os dois primeiros referem-se à função, que pode ser traduzida como o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público. A função está relacionada 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 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, as ações estarão associadas aos programas do tipo “Operações Especiais” que constarão apenas do orçamento, não integrando o PPA.

A dotação global denominada “Reserva de Contingência”, permitida para a União no art. 91 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, ou em atos das demais esferas de Governo, a ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais e para o atendimento ao disposto no art. 5o, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 2000, sob coordenação do órgão responsável pela sua destinação, 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 MPOG nº 42, de 1999. As ações devem estar sempre

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

conectadas às subfunções que representam sua área específica. Existe também a possibilidade de matricialidade na conexão entre função e subfunção, ou seja, combinar qualquer função com qualquer subfunção, mas não na relação entre ação e 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. A exceção à matricialidade encontra-se na função 28 – Encargos Especiais e suas subfunções típicas que só podem ser utilizadas conjugadas.

Exemplos:

ÓRGÃO	22 -	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
AÇÃO	4641 -	Publicidade de utilidade pública
SUBFUNÇÃO	131 -	Comunicação social
FUNÇÃO	20 -	Agricultura

ÓRGÃO	32 -	Ministério de Minas e Energia
AÇÃO	4641 -	Publicidade de utilidade pública
SUBFUNÇÃO	131 -	Comunicação social
FUNÇÃO	25 -	Energia

ÓRGÃO	01 -	Câmara dos Deputados
AÇÃO	2010 -	Assistência pré-escolar aos dependentes dos servidores e empregados
SUBFUNÇÃO	365 -	Educação infantil
FUNÇÃO	01 -	Legislativa

A classificação funcional apresenta os seguintes campos:

CAMPOS	CONTEÚDO
1º	Função com dois dígitos
2º	Subfunção com três dígitos

4.3 ESTRUTURA PROGRAMÁTICA

Toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos para o período do Plano Plurianual – PPA, que é de quatro anos. Conforme estabelecido no art. 3º da Portaria MPOG nº 42, de 1999, a União, os Estados 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

O 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 multissetorial).

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.

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

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 consequências 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:

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

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, etc, 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:

a) 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.

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

b) 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 sobrevida e a interrupção do ciclo de doenças".

c) 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".

d) 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".

e) Unidade de medida

Padrão selecionado para mensurar a produção do bem ou serviço.

f) Especificação do produto

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

g) 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.

h) 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)".

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

i) 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.

j) 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.

l) 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.

m) Unidade responsável

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

n) 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.

o) 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.

p) 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.

q) 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 gasto) 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 MPOG nº 42 de 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

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

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, grupo de natureza de despesa, modalidade de aplicação, 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 e Financeira

4.3.4.1 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 DE DESPESA

A classificação da despesa, 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

Os arts. 12 e 13 da Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, tratam da classificação da despesa por categoria econômica e elementos. Assim como no caso da receita, o art. 8º estabelece que os itens da discriminação da despesa mencionados no art. 13 serão

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

identificados por números de código decimal, na forma do Anexo IV daquela Lei, atualmente consubstanciados neste manual. O conjunto de informações que formam o código é conhecido como natureza de despesa e informa a categoria econômica, o grupo a que pertence, 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 é composto por seis até o nível de elemento ou, opcionalmente, por oito algarismos com o desdobramento facultativo do Elemento:

1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º
Categoria Econômica da Despesa	Grupo de Natureza da Despesa	Modalidade de Aplicação		Elemento de Despesa		Desdobramento do Elemento de Despesa (Facultativo)	

A classificação da Reserva de Contingência, quanto à natureza da despesa, 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.

Cabe algumas considerações acerca da Reserva do RPPS:

Os ingressos previstos que ultrapassarem as despesas 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 representará a fração de ingressos que serão recebidos sem a expectativa de execução de despesa no exercício e constituirá a reserva orçamentária para suportar déficit futuros, onde as receitas previstas serão menores que as despesas.

Dessa forma, o orçamento do fundo próprio de previdência deve ser constituído, do lado da receita, 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 prevista e despesa 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 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, de 04 de maio de 2000 que também utilizará ações e detalhamentos específicos, combinados com a natureza de despesas “9.9.99.99.99”.

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

4.4.1.1 Categoria Econômica

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

CATEGORIAS ECONÔMICAS	
3 -	Despesas Correntes
4 -	Despesas de Capital

3 - Despesas Correntes: classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital;

4 - Despesas de Capital: classificam-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

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:

B - GRUPOS DE NATUREZA DE 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
9 -	Reserva de Contingência

Especificações:

1 - Pessoal e Encargos Sociais

Despesas 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

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

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 art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101, de 2000.

2 - Juros e Encargos da Dívida

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

9 – Reserva de Contingência

Agrupa-se neste grupo de natureza de despesa o volume de recursos destinados a atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevisíveis.

4.4.1.3 Modalidade de Aplicação

A modalidade de aplicação destina-se a indicar se os recursos serão aplicados mediante transferência para outras esferas de Governo, seus órgãos ou entidades, para entidades privadas sem fins lucrativos, outras instituições ou ao exterior; ou, então, diretamente pela unidade detentora do crédito orçamentário, bem como outro órgão ou entidade no âmbito do mesmo nível de Governo.

A modalidade de aplicação objetiva, principalmente, eliminar a dupla contagem dos recursos transferidos.

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 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 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 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 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 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 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 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 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 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.

4.1.1.4 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.

É vedada a utilização em projetos e atividades dos elementos de despesa 41- Contribuições, 42 - Auxílios e 43 - Subvenções Sociais, o que pode ocorrer apenas em operações especiais.

É vedada a utilização de elementos de despesa que representem gastos efetivos (ex.: 30, 35, 36, 39, 51, 52, etc.) em operações especiais.

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
-

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

- 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

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

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

03 - Pensões

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

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

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

I -

II -

III -

IV -

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

08 - Outros Benefícios Assistenciais

Despesas 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;

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

Auxílio-Creche ou Assistência Pré-Escolar e Auxílio-Invalidez pagos diretamente ao servidor ou militar.

09 - Salário-Família

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

11 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil

Despesas 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 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 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.

14 - Diárias - Civil

Cobertura de despesas de alimentação, pousada e locomoção urbana, com o servidor público estatutário ou celetista que se deslocar 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 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 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 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

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

19 - Auxílio-Fardamento

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

20 - Auxílio Financeiro a Pesquisadores

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

21 - Juros sobre a Dívida por Contrato

Despesas com juros referentes a operações de crédito efetivamente contratadas.

22 - Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato

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

24 - Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária

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

25 - Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita

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

26 - Obrigações decorrentes de Política Monetária

Despesas 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 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

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 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 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 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 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 em decorrência de mudanças de domicílio no interesse da administração.

34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização

Despesas 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 art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101, de 2000.

35 - Serviços de Consultoria

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

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-

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

creche (exclusive a indenização a servidor); software; habilitação de telefonia fixa e móvel celular; e outros congêneres.

41 - Contribuições

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

43 - Subvenções Sociais

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, de 1964, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

45 - Equalização de Preços e Taxas

Despesas 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 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 decorrentes do pagamento de tributos e contribuições sociais e econômicas (Imposto de Renda, ICMS, IPVA, IPTU, Taxa de Limpeza Pública, COFINS, PIS/PASEP, CPMF, 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 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 art. 26 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

49 - Auxílio-Transporte

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

62 - Aquisição de Produtos para Revenda

Despesas com a aquisição de bens destinados à venda futura.

63 - Aquisição de Títulos de Crédito

Despesas 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 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 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

Concessão de qualquer empréstimo ou financiamento, inclusive bolsas de estudo reembolsáveis.

67 - Depósitos Compulsórios

Depósitos compulsórios exigidos por legislação específica, ou determinados por decisão judicial.

71 - Principal da Dívida Contratual Resgatado

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

72 - Principal da Dívida Mobiliária Resgatado

Despesas 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 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 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

Correção Monetária da Dívida decorrente de operação de crédito por antecipação de receita.

76 - Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado

Despesas 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 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 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 resultantes de:

a) pagamento de precatórios, em cumprimento ao disposto no art. 100 e seus parágrafos da Constituição, e no art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT;

b) cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de empresas públicas e sociedades de economia mista, integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social;

c) cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de pequeno valor, na forma definida em lei, nos termos do § 3º do art. 100 da Constituição; e

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

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 art. 37 da Lei nº 4.320, de 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 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 de natureza remuneratória resultante 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 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

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 é facultado o desdobramento suplementar dos elementos de despesa.

4.4.1.6 Orientação para a Classificação Quanto à Natureza da Despesa

No momento do dispêndio em um órgão público é necessário observar uma série de passos para que se possa proceder a uma adequada classificação, refletindo uma informação contábil adequada.

1º Passo – Identificar se o valor a ser desembolsado é orçamentário ou extra-orçamentário. Alguns desembolsos decorrem de execução orçamentária e financeira realizada no mesmo exercício; Neste caso, ter-se-á um pagamento de natureza orçamentária. Existem, entretanto, algumas situações em que o pagamento, 3º estágio da despesa pública, ocorre no exercício subsequente. Os Restos a Pagar são exemplos típicos de passivos transferidos do exercício anterior e que, ao serem pagos no exercício corrente, representam desembolsos de natureza extra-orçamentária. Há, ainda, casos específicos que não tem qualquer relação com o orçamento. Seguem, abaixo, exemplos de desembolsos de natureza extra-orçamentária:

- Devolução dos valores de terceiros (cauções e depósitos judiciais) – A caução constitui uma garantia fornecida pelo contratado e tem como objetivo assegurar a execução do contrato celebrado com o poder público. Ao término do contrato, se o contratado cumpriu com todas as obrigações, o valor será objeto de devolução pela administração pública. O depósito judicial ocorre, por exemplo, quando o sujeito passivo da obrigação tributária não concorda com a cobrança de determinado tributo pelo fisco, questionando judicialmente tal exigência. Ao final do litígio, se a decisão for favorável ao contribuinte, devolve-se o depósito realizado independentemente de autorização orçamentária.

- Recolhimento de Consignações/Retenções – São os pagamentos efetuados no mês de janeiro, decorrentes de descontos realizados na folha de pagamento do mês de dezembro do exercício anterior, por exemplo, tais como empréstimos bancários, imposto de renda e seguridade social.

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

- Pagamento de Restos a Pagar – As despesas empenhadas em exercícios anteriores, com pagamentos realizados no exercício atual caracterizam-se como dispêndios de natureza extra-orçamentária.

- Pagamento das operações de crédito por antecipação de receita (ARO) – Conforme determina a Lei de Responsabilidade Fiscal, 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.

- 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.

Se extra-orçamentário, não há classificação por natureza de despesa, mas sim a baixa de um passivo ou apropriação de um direito.

Se orçamentário, ir para o próximo passo.

2º Passo – Identificar a **categoria econômica** à qual pertence a despesa, ou seja, se é uma despesa corrente ou de capital, conforme dispõe o art. 12 da Lei nº 4.320/64.

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**.

1 - Pessoal e Encargos Sociais

2 - Juros e Encargos da Dívida

3 - Outras Despesas Correntes

4 - Investimentos

5 - Inversões Financeiras

6 - Amortização da Dívida

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 deste Manual. Normalmente, os elementos de despesa guardam alguma correlação com os grupos.

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

Exemplos:

GRUPOS	EXEMPLOS DE 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	51 – Obras e Instalações 52 – Equipamentos e Material Permanente 61 – Aquisição de Imóveis 92 – Despesas de Exercícios Anteriores
5 – Inversões Financeiras	61 – Aquisição de Imóveis 63 - Aquisição de Títulos de Crédito 64 – Aquis. Títulos Repr. Capital já Integralizado

GRUPOS

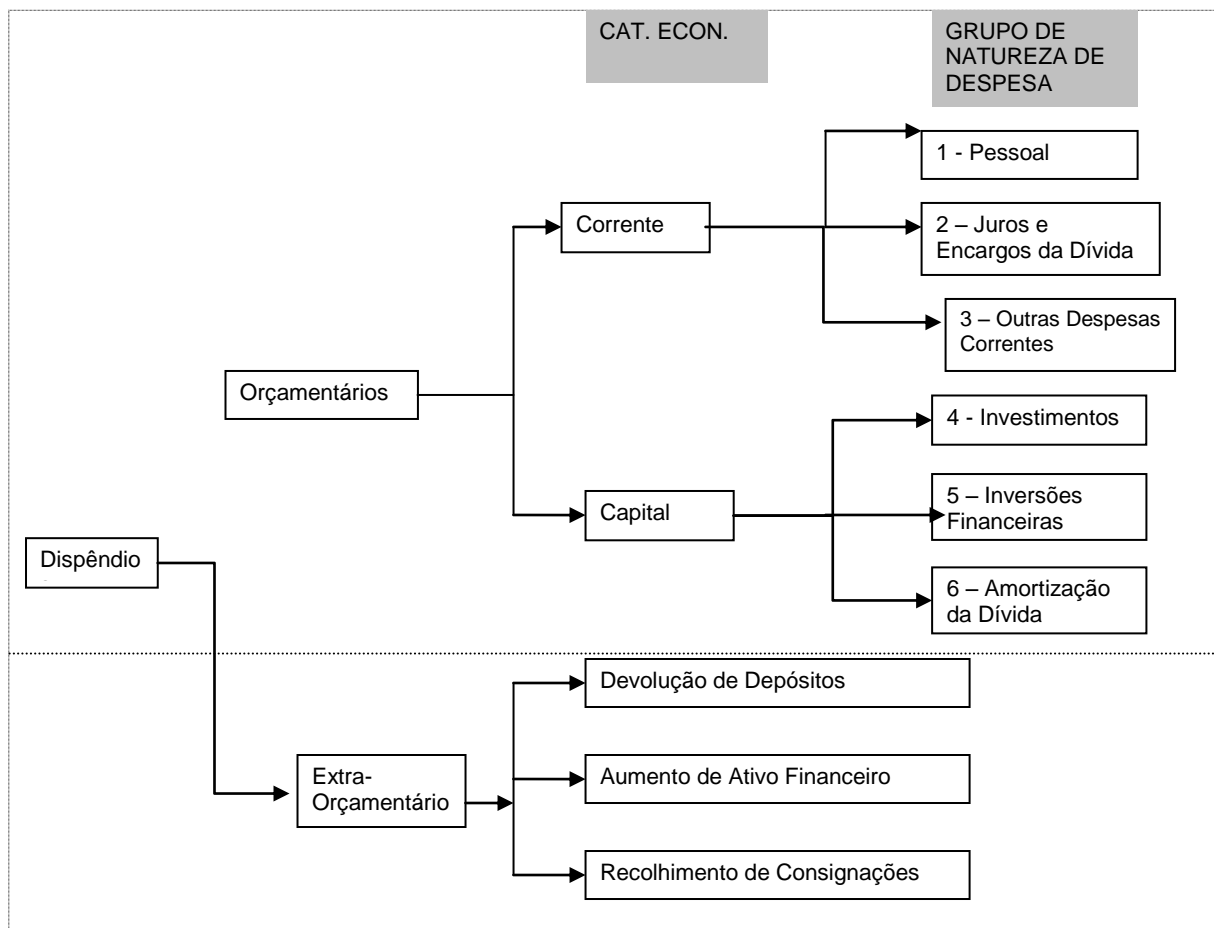
EXEMPLOS DE ELEMENTOS

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 ETAPAS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Inicialmente, é oportuno destacar que na doutrina não há unanimidade quanto aos estágios da despesa pública.

A Lei nº 4.320, de 1964 cita o empenho, a liquidação e o pagamento como estágios da despesa, a partir do art. 58.

Alguns autores incluem, por exemplo, a licitação como estágio da despesa, tendo em vista que o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal de 1988 determina que as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública, ressalvados os casos especificados na legislação; Outros, citam a fixação como estágio, visto que a Carta Magna veda, expressamente, a realização de despesas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais (art. 167, II). De fato, antes de empenhar a despesa, é necessário verificar se a mesma está de acordo com a legislação das licitações e se há previsão na Lei Orçamentária Anual – LOA.

Para melhor compreensão do processo orçamentário, agrupa-se os estágios da despesa em duas etapas: Fixação e Execução. Na etapa da fixação, os recursos são distribuídos de acordo com as prioridades do governo, e na de execução, que compreende os estágios: empenho, liquidação e pagamento, processa-se a execução orçamentária e financeira.

5.1 ETAPA DE FIXAÇÃO

Esta etapa está inserida no processo de **planejamento**, tendo em vista que é nela que se alocam os recursos públicos aos programas governamentais, observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo. Os gastos serão programados em função da receita prevista. Este procedimento tem respaldo no princípio do equilíbrio orçamentário, onde a despesa fixada será igual à receita prevista.

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

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.” (grifos nossos).

“Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

§ 1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o *caput* deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio.

§ 2º Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.

§ 3º Para efeito do § 2º, considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 4º A comprovação referida no § 2º, apresentada pelo proponente, conterà as premissas e metodologia de cálculo utilizadas, sem prejuízo do exame de compatibilidade da despesa com as demais normas do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias.

§ 5º A despesa de que trata este artigo não será executada antes da implementação das medidas referidas no § 2º, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar.

§ 6º O disposto no § 1º não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal de que trata o inciso X do art. 37 da Constituição.

§ 7º Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.”

Portanto, a criação ou expansão de despesa requer adequação orçamentária e compatibilidade com a LDO e o PPA. O artigo supracitado vem reforçar o planejamento, citado no art. 1º da LRF como 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.

5.2 ETAPAS DE EXECUÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Os estágios da execução orçamentária, financeira e patrimonial da despesa pública são: empenho, liquidação e pagamento.

5.2.1 Empenho

Empenho, segundo o art. 58 da Lei nº 4.320, de 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 utilização dos créditos orçamentários deduzindo-se o seu valor da dotação adequada, de modo que não exceda o saldo da dotação.

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

Embora o art. 61 da Lei nº 4.320, de 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, modelo oficial, a ser elaborado por cada ente da federação em atendimento às suas peculiaridades, contendo as informações referidas neste item.

Ressalta-se que o art. 60 da Lei nº 4.320, de 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 e quando o valor empenhado exceder 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:

- Ordinários – É o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez.
- Por Estimativa – 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, etc; e

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

- 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.

5.2.2 Liquidação

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

- a) A origem e o objeto do que se deve pagar;
- b) A importância exata a pagar e
- c) A quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

Nas despesas com fornecimento feitas ou serviços prestados, terá por base:

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

5.2.3 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, de 1964 define em seu art. 64 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 CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E ADICIONAIS

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

Por crédito orçamentário, entende-se, aquele aprovado pela Lei Orçamentária Anual, constante dos orçamentos fiscal, de investimentos ou da seguridade social.

O orçamento anual consignará dotações, importância para atender determinada despesa, necessárias e adequadas que cada órgão deva efetuar, a fim de executar sua atividade, e para projetos que lhe caiba realizar.

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 art. 41 da Lei nº 4.320, de 1964, os créditos adicionais podem ser classificados em:

- a) Suplementares – Destinado a 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 dotação orçamentária específica, 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, de 1964 determina em seus arts. 42 e 43, que os créditos suplementares e especiais serão abertos por decreto do executivo, dependendo de prévia autorização legislativa e a sua abertura necessita da existência de recursos disponíveis precedida de exposição justificada.

Consideram-se recursos disponíveis para fins de abertura de créditos suplementares e especiais:

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

- Superávit Financeiro apurado em Balanço Patrimonial do ano anterior, que se constitui pela 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;

- 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;

- 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

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

O art. 44 da Lei nº 4.320, de 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.

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 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 Receitas, 4ª edição, capítulo 10 – 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 art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e o art. 50, inciso I da mesma Lei:

“Art. 8º – Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”

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

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

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, 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 financeiros.

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

Na arrecadação, além do registro da receita 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 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 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:

1. Orçamento:

1.1. Previsão da receita:

D – Receita a Realizar (Sistema Orçamentário)

C – Previsão da Receita (Sistema Orçamentário)

1.2. Fixação da despesa:

D – Crédito Orçamentário (Sistema Orçamentário)

C – Crédito Disponível (Sistema Orçamentário)

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

2. Execução Orçamentária:

2.1. No ingresso do recurso financeiro:

D – Disponibilidade/Bancos (Ativo)
C – Receita (Resultado Aumentativo)

D – Receita Realizada (Sistema Orçamentário)
C – Receita a Realizar (Sistema Orçamentário)

D – Disponibilidade por Destinação de Recursos – A Utilizar (Ativo Compensado)
C – Disponibilidade de Recursos (Passivo Compensado)

2.2. No empenho da dotação orçamentária:

D – Crédito Disponível (Sistema Orçamentário)
C – Crédito Empenhado a Liquidar (Sistema Orçamentário)

2.3. Na liquidação da despesa:

D – Despesa Orçamentária (Resultado Diminutivo)
C – Obrigação (Passivo Financeiro)

D – Disponibilidade por Destinação de Recursos – Comprometida (Ativo Compensado)
C – Disponibilidade por Destinação de Recursos – A Utilizar (Ativo Compensado)

D – Crédito Empenhado a Liquidar (Sistema Orçamentário)
C – Crédito Empenhado Liquidado (Sistema Orçamentário)

2.4. Na saída do recurso financeiro:

D – Obrigação (Passivo Financeiro)
C – Disponibilidade/Bancos (Ativo)

D – Disponibilidade por Destinação de Recursos – Utilizada (Ativo Compensado)
C – Disponibilidade por Destinação de Recursos – Comprometida (Ativo Compensado)

D – Crédito Empenhado Liquidado (Sistema Orçamentário)
C – Crédito Pago (Sistema Orçamentário)

2.5. No início do exercício social seguinte:

D – Disponibilidade de Recursos (Passivo Compensado)
C – Disponibilidade por Destinação de Recursos – Utilizada (Ativo Compensado)

8 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

8.1 CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Nesse tópico constam procedimentos que visam a 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.

8.1.1 Material Permanente X Material de Consumo

Entende-se como material de consumo e material permanente:

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

Além, disso, Na classificação da despesa com aquisição de material devem ser adotados alguns parâmetros que, tomados em conjunto, distinguem o material permanente do Material de Consumo. **Um material é considerado de consumo:**

- **Critério da Durabilidade** - Se em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos;
- **Critério da Fragilidade** - Se sua estrutura estiver sujeita a modificação, por ser quebradiço ou deformável, caracterizando sua irrecuperabilidade e/ou a perda de sua identidade;
- **Critério da Perecibilidade** - Se está sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou se deteriore ou perca sua característica pelo uso normal;
- **Critério da Incorporabilidade** - Se está destinado à incorporação a outro bem, e pode ser retirado sem prejuízo das características do principal, exceto se houver alterações significativas das funcionalidades do bem e/ou do seu valor monetário, caso em que será considerado permanente; e
- **Critério da Transformabilidade** - Se foi adquirido para fim de transformação.

A seguir apresentamos alguns exemplos de como proceder à análise de uma 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) da seguinte forma:

- divisórias removíveis – como Material Permanente, porém, a metodologia de controle deverá ser por relação-carga, que mede apenas aspectos qualitativos e quantitativos, não havendo necessidade de controle por meio de número patrimonial.
- biombos, cortinas, estrados, persianas, tapetes - como Material Permanente com controle normal do patrimônio.

No caso de despesas realizadas em imóveis alugados, o ente deverá registrar como material permanente e proceder à baixa quando entregar o imóvel ou transportar as peças para outro local.

b) Classificação da despesa com aquisição de elevadores e pisos para imóveis.

A despesa com aquisição de elevadores e pisos para imóveis deve observar o seguinte critério:

- Se primeira Instalação deverá ser classificada como material permanente.
- Se for substituição de piso ou elevador já existente, a despesa deverá ser classificada como material de consumo ou permanente, observando o disposto na definição do critério de incorporabilidade:

Se o bem a ser incorporado a outro bem, e pode ser retirado sem prejuízo das características do principal será considerado material de consumo, exceto se houver alterações significativas das funcionalidades do bem e/ou do seu valor monetário, caso em que será considerado permanente;

c) Classificação da despesa com aquisição de *pen drive*.

Considerando que o *pen drive* tem duração superior a dois anos e segundo os critérios que devem ser observados para distinguir material permanente de material de consumo, o *pen drive* caracteriza-se como material permanente.

Com relação ao controle patrimonial, ressalta-se que deve ser observado o aspecto da relação custo-benefício do controle do bem, nesse sentido, a Constituição Federal prevê o Princípio da Economicidade (art. 70), que se traduz na relação custo-benefício, assim, os controles devem ser suprimidos quando apresentem como meramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

d) 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 uma 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.

e) 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 e não se destina a transformação). Porém, o artigo 18 da lei 10.753, de 31/10/2003, considerou os livros adquiridos para bibliotecas públicas como material de consumo. As demais bibliotecas devem classificar a despesa com aquisição de material bibliográfico como material permanente.

Entende-se por Biblioteca Pública a unidade bibliotecária destinada indistintamente a todos os segmentos da comunidade, com acervos de interesse geral, voltada 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.

Entende-se por livro 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; fascículos, publicações

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

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

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 necessário 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.

8.1.2 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 Pública 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. Dessa forma, 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, não podem os princípios contábeis 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 deverá 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 art. 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.

8.1.3 Obras e Instalações X Serviços de Terceiros

Quando uma despesa decorrer dos reparos, de consertos, revisões e adaptações de bens imóveis, pinturas, reparos e reformas de imóveis em geral, reparos em instalações elétricas e hidráulicas, reparos, recuperações e adaptações de biombos, carpetes, divisórias e lambris, manutenção de elevadores, limpeza de fossa e afins, sem que ocorra a ampliação do imóvel deverá ser considerada serviços de terceiros. Quando houver ampliação do imóvel, tal ampliação deverá ser considerada despesa com obras e instalações, portanto, despesas com investimento.

8.2 RESTOS A PAGAR

No final do exercício, as despesas 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 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 o Princípios da Moralidade que rege a administração Pública e está previsto no artigo 37 da Constituição Federal:

“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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

.....”

Os Restos a Pagar Não-processados são aqueles em que a despesa percorreu apenas o estágio do Empenho e, devendo para a sua inscrição, atender uma das condições abaixo elencadas:

- Vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor indicado na Nota de Empenho;

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

- Vencido o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor indicado na Nota de Empenho, mas que esteja em curso a liquidação da despesa pela administração, ou que ainda seja de interesse da administração exigir o cumprimento da obrigação;

- se destinem a atender transferências a instituições públicas ou privadas, previstas no cronograma físico e financeiro de um convênio; e

- Correspondam a compromissos assumidos no exterior.

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:

- a) Se o valor real a ser pago for superior ao valor inscrito, a diferença deverá ser empenhada a conta de despesas de exercícios anteriores;
- b) 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 art. 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 entre no mérito do que pode ou não ser inscrito em Restos a Pagar, ela veda a inscrição em Restos a Pagar 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.”

Destaque-se, entretanto, que a inscrição de despesas em Restos a Pagar depende da existência de disponibilidade de caixa que a comporte.

8.3 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 empenhados, tiveram seus empenhos anulados ou cancelados.

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

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 as despesas cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, 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.

8.4 REGIME DE ADIANTAMENTO (SUPRIMENTOS DE FUNDOS)

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 art. 68 e 69 da Lei 4.320, de 1964 definem e estabelecem regras gerais de observância obrigatória para a União, Estados e municípios aplicáveis ao regime de adiantamento.

Segundo a Lei nº 4.320, de 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.

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

Destaca-se algumas regras estabelecidas para esse regime:

a) O suprimimento 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 Portaria do Ministro da Fazenda.

b) Não se concederá suprimimento de fundos:

- a responsável por dois suprimimentos;

- a servidor que tenha a seu cargo a guarda ou utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor;

- a responsável por suprimimento de fundos que, esgotado o prazo, não tenha prestado contas de sua aplicação; e

- a servidor declarado em alcance.

8.5 REGISTRO DE PASSIVOS SEM EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

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

No entanto, o reconhecimento de obrigação pelo enfoque patrimonial deve ocorrer no momento do fato gerador, mesmo quando esta estiver pendente de autorização legislativa, observando o regime de competência da despesa, conforme estabelece a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93 que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Dentre esses princípios, destaca-se o Princípio da Competência, segundo o qual as despesas deverão ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do pagamento e o Princípio da Oportunidade, segundo o qual os registros no patrimônio e das suas mutações devem ocorrer de forma tempestiva mantendo a integridade patrimonial e deve ser feito 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 art. 50, reforçando

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

entendimento patrimonialista sobre a utilização da ocorrência do fato gerador como o momento determinante para o registro da 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;”

A LRF também determina que o Anexo de Metas Fiscais demonstre a real evolução do patrimônio líquido dos últimos três exercícios, o que só é possível com o reconhecimento da existência de um passivo em função da ocorrência do fato gerador.

Nessa linha, a Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para União, Estados, Municípios e Distrito Federal, em seus artigos 89, 100 e 104 determina que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

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

“Art. 100 – As alterações da situação líquida patrimonial, que abrange 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.”

No mesmo sentido, na síntese do Relatório e Parecer Prévio Sobre as Contas de Governo da República - Exercício 2005, o Tribunal de Contas da União – TCU manifestou a necessidade de criação, pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, de eventos e rotinas para registros de dívidas oriundas de fornecimento de bens ou prestação de serviço com a execução orçamentária inviabilizada, em virtude de limitações da programação financeira ou por insuficiência de crédito.

Portanto, ocorrendo o fato gerador de uma despesa e não havendo dotação no orçamento, a contabilidade, em observância aos princípios fundamentais, às legislações citadas e ao relatório do TCU, deverá registrá-la.

O reconhecimento dessa despesa ocorrerá com a incorporação de um passivo em contrapartida ao registro de variação patrimonial passiva, conforme demonstrado abaixo:

D – Variação Passiva – Incorporações de Passivo (Sistema Patrimonial)

C – Obrigações a Pagar (Sistema Patrimonial)

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

A obrigação constante no sistema patrimonial deverá ser baixada por prescrição, ou substituída por uma obrigação do sistema financeiro quando do registro da despesa pelo enfoque orçamentário, ou seja, no momento de utilização do crédito orçamentário recebido para execução da despesa que originou a referida obrigação, conforme lançamento sintético abaixo demonstrado:

- Pela prescrição:

D – Obrigações a Pagar (Sistema Patrimonial)

C – Variação Ativa – Desincorporação de Passivo (Sistema Patrimonial)

- Pelo registro da despesa pelo enfoque orçamentário:

D – Despesa Orçamentária (Sistema Financeiro)

C – Fornecedores (Sistema Financeiro)

D – Obrigações a Pagar (Sistema Patrimonial)

C – Variação Ativa – Mutação (Sistema Patrimonial)

Ressalta-se que esse passivo pertence ao Sistema Patrimonial que compreende as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização e resgate. Portanto, no momento de pagamento dessa obrigação, esse passivo deverá ser baixado em contrapartida com uma conta de variação patrimonial. Simultaneamente, ocorre o registro no Sistema Financeiro em contrapartida da despesa orçamentária, ou seja, no momento do pagamento é necessária a existência de crédito orçamentário.

Vale lembrar que a Lei de Crimes Fiscais considera crime ordenar despesa sem autorização legislativa. No entanto, 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 responsabilidades e providências a serem tomadas pela inobservância.

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 art. 37 da Lei nº 4.320/64, 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 pagas 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 consequência análise distorcida da situação fiscal e patrimonial do ente.

8.6 DESPESAS COM INATIVOS E PENSIONISTAS

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, terão as estruturas da natureza de despesa conforme as situações apresentadas a seguir:

a - para os entes federativos que adotem o regime geral 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

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

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

❖ Estrutura da natureza de despesa: 3.3.90.XX.YY

9 A DESPESA PÚBLICA NO CONTEXTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL - LRF

9.1 DA GERAÇÃO DA DESPESA OBRIGATÓRIA DE CARÁTER CONTINUADO

Segundo a LRF 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 subseqüentes;

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.

Ressalta-se que uma despesa é considerada adequada à lei orçamentária anual, se o objeto possuir 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;

Quando uma prefeitura paga um a despesa referente a um contrato de recolhimento de lixo que foi assinado a três anos não está gerando uma despesa nesse momento, apenas está pagando, mas se assina um novo contratou prorroga ou repactua o atual. Então, está contratação é uma geração de despesa. Portanto, o momento de geração da despesa é o momento em que é assumida a obrigação através de um empenho ou de um contrato: a compra de bens a contratação de pessoal, a contratação de obras e/ou serviços, a desapropriação de imóveis geram despesas.

O Conceito de geração de despesa não está condicionada ao fato de haver recursos no orçamento. A autorização orçamentária é sempre um pré requisito básico para realizar qualquer despesa, nova ou não.

No entanto, o artigo 16 da LRF vai além e exige que, a despesa que está sendo gerada, portanto, uma nova despesa, seja acompanhada do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrar em vigor e nos dois seguintes, e de uma declaração do ordenador de despesa, atestando sua regularidade nos termos do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual.

No entanto, se a nova despesa for considerada despesa obrigatória de caráter continuado, ou seja, uma despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios, deverá ser indicado um mecanismo de compensação. Ficam excluídas desse conceito as despesas de custeio que são anualmente colocadas no orçamento sem dependerem de outra lei, as despesas de capital e as exceções do artigo 17 da LRF:

- Despesas destinadas ao serviço da dívida

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

- Despesas com os reajustes salariais do pessoal ativo e dos benefícios concedidos aos inativos.

- Despesas nas áreas de saúde, previdência e assistência social: a concessão de benefícios a quem satisfaça as condições de habilitação prevista na legislação pertinente e com a expansão quantitativa do atendimento e dos serviços já prestados, e os reajustes destinados a preservar o valor real dos benefícios.

A prorrogação de uma despesa que inicialmente foi criada por prazo determinado, constitui geração de despesa obrigatória de caráter continuado.

Ressalta-se que:

- Uma conta de energia elétrica não é uma despesa obrigatória de caráter continuado porque, embora seja essencial o consumo desse tipo de energia, não é obrigatório, trata-se de uma despesa corrente que será menor se a administração gastar menos.

- Um contrato de prestação de serviços não é uma despesa obrigatória de caráter continuado porque a administração pode decidir não fazer mais essa despesa no exercício seguinte. Não há lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que obrigue a realização da despesa. Um contrato pode ser revogado modificado ou repactuado.

- Uma obra com execução prevista em cinco anos não é uma despesa obrigatória de caráter continuado porque trata-se de um investimento, uma despesa de capital, portanto, não incluída nesse conceito.

- O pagamento da folha de pessoal de um ente não caracteriza a geração de uma despesa obrigatória de caráter continuado porque, o mero pagamento não caracteriza geração de despesa, mas a contratação de novos servidores é despesa obrigatória de caráter continuado porque, a partir daí os novos orçamentos terão essa despesa como rígida.

- O aumento do número de atendimentos em hospitais não caracteriza a geração de despesa obrigatória de caráter continuado porque refere-se à exceção prevista no artigo 24 da LRF. (expansão quantitativa do atendimento e dos serviços prestados)

Antes da LRF, a administração pública assumia compromissos para os próximos mandatos e gerações, sem saber se haveria receita na época do pagamento. O que havia de grave nesse comportamento é que o equilíbrio do orçamento num exercício não significava, necessariamente, o equilíbrio nos exercícios futuros.

Algumas receitas podem ser temporárias, outras possuir crescimento vegetativo, como por exemplo, pessoal e outras terem componentes capazes de induzir desequilíbrios crescentes (previdência, por exemplo). Por isso, a LRF introduziu nas finanças públicas o mecanismo de compensação, cujo objetivo é impedir, na origem, a geração de despesas que embutem desequilíbrios para orçamentos futuros. Uma despesa obrigatória de caráter continuado somente não induzirá desequilíbrios orçamentários futuros se na sua geração for definida qual a receita que irá financiá-la.

Assim sendo, as despesas precisam ser compensadas, no ato da sua criação, ou por aumento de receita ou por redução de despesa que neutralize o impacto da expansão

do gasto inicial. Não se trata de vinculação de fontes ou de mera previsão de recursos orçamentários, mas de compensação de efeitos financeiros.

Supondo que um projeto de lei crie uma despesa obrigatória de caráter continuado por um prazo superior a 2 anos, esse projeto deverá ser acompanhado de outro que aumente receita, aumentando a alíquota de um imposto, por exemplo, ou reduza uma despesa, extinguindo um determinado órgão, por exemplo. O importante em qualquer dessas duas formas, é que os efeitos financeiros serão compensados de forma permanente, nos exercícios para os quais haja impacto orçamentário-financeiro.

Considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Vale ressaltar que o mecanismo de compensação não significa necessariamente aumento de impostos, o ente pode extinguir uma despesa para financiar essa nova ou mesmo reduzir isenções de impostos.

9.2 REGRAS PARA DESTINAÇÃO DE RECURSOS PÚBLICOS AO SETOR PRIVADO

A LRF dispõe em seu artigo 26 que a destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou débitos de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

Inclui-se nas destinações ao setor privado:

- a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, inclusive quando tais operações caracterizam subsídios;
- a concessão de subvenções sociais e econômicas; e
- a participação em constituição ou aumento de capital.

Subsídios são empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive prorrogações e composições de dívidas, realizados com recursos do Governo e por valor inferior ao custo de captação. Por exemplo, quando o Tesouro toma empréstimo à taxa de juros de 18% a.a. e concede empréstimos à taxa de 10% a.a. Essa concessão caracteriza o empréstimo subsidiado. É o que acontece nos subsídios a agricultores, exportadores e micro-empresários.

Subvenções Sociais são recursos que se destinam a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa, visando à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional. Como por exemplo subvenções a creches, hospitais e escolas, bolsas para estudantes, utilizando recursos públicos.

Subvenções Econômicas São recursos que se destinam a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, agrícola ou pastoril. Como por exemplo, os recursos destinados a sustentação de preços mínimos para produtos agrícolas, o socorro a

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

empresas em estado falimentar. A participação ou aumento de capital, em geral, também é realizada com o mesmo propósito de socorrer empresas.

Antes da LRF, já havia algumas exigências com relação a destinação de recursos públicos ao setor privado:

- Estar prevista no orçamento ou em créditos adicionais; e
- Atender às condições estabelecidas na LDO.

Além dessas exigências, a LRF introduziu outras:

a) Uma lei específica – Significa que para que possam ser destinados recursos públicos a pessoas físicas e jurídicas, não basta a autorização orçamentária, é necessário haver uma lei que trate exclusivamente desse assunto, autorizando a destinação de recursos. Se o número de beneficiários for muito grande, a lei poderá autorizar a operação em si e definir as condições de acesso a ela, sem nominar os beneficiários.

Ressalta-se que as instituições financeiras têm mais liberdade para fazer esse tipo de despesa, pois são excepcionalizadas pela sua própria natureza e pela sua lógica de funcionamento, conceder empréstimos.

b) Os encargos financeiros, comissões e despesas congêneres não serão inferiores aos definidos em lei ou ao custo de captação – Significa que o governo não pode conceder um empréstimo subsidiado sem estar autorizado por lei específica.

c) O subsídio precisa constar no orçamento – Significa que qual quer concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive prorrogações e composições de dívidas realizadas por um determinado ente a pessoa física ou jurídica que não esteja sob seu controle direto tem que constar no orçamento.

9.2 REGRAS PARA PRESERVAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

Um dos princípios da gestão fiscal responsável é a preservação do patrimônio público. A LRF estabeleceu algumas regras a serem observadas para preservação do patrimônio público nos artigos 44,45 e 46.

Uma das regras estabelecidas pela LRF consiste que as receitas de capital obtidas com a privatização não poderão ser utilizadas para financiar despesas correntes em geral. Tais recursos só podem ser utilizados para:

- Investimentos, inversões financeiras(aquisição de imóveis, títulos, constituição e aumento de capital), amortização da dívida pública.
- despesa corrente, destinada aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, objetivando constituir fundos equilibrados para assegurar o pagamento das aposentadorias no futuro.

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

O cumprimento desse dispositivo deve ser acompanhado através de um Anexo na Lei de Diretrizes Orçamentárias, no qual, além de descrever a evolução do Patrimônio Líquido nos três últimos exercícios, deve possuir um demonstrativo da origem e aplicação dos recursos de privatização.

Outra regra a ser observada constante na LRF é relativa as obras inacabadas que oneram a administração pública e reduzem a eficiência do gasto público e consiste em só incluir novos projetos na Lei Orçamentária e as Leis de Créditos Adicionais após adequadamente atendidos os projetos em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público. O cumprimento desse dispositivo deve ser acompanhado através de relatório, elaborado pelo ente e enviado ao Poder Legislativo até a data do envio do Projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Esse relatório deve ser objeto de ampla divulgação.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias deve determinar o que se considera um atendimento adequado dos projetos em andamentos e que tipo de despesa com conservação do patrimônio público deverá ser atendida.

A LRF estabelece ainda a nulidade do ato de desapropriação de imóvel urbano expedido sem o atendimento do disposto no § 3º do art. 182 da Constituição Federal (justa e prévia indenização em dinheiro), ou prévio depósito judicial do valor da indenização. O objetivo desse dispositivo foi criar uma sanção associada ao descumprimento da Constituição, evitando diversos abusos nessa área.

9.3 REGRAS DE FINAL DE MANDATO

A LRF introduziu regras mais duras para o final de mandato, com o objetivo de evitar que o ciclo político comprometesse o equilíbrio econômico-financeiro do ente da federação. Do mesmo modo a Lei Eleitoral (Lei nº 9.504/97) também introduz regras de final de mandato, porém, com objetivo de impedir condutas tendentes a afetar a igualdade de oportunidades entre candidatos nos pleitos eleitorais. Embora essas duas leis tenham objetivos diferentes, ambas apresentam regras relativas as despesas públicas.

As regras da LRF são as seguintes:

1 – Despesa de Pessoal – Segundo a LRF é nulo o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20 da LRF.

Se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20 da LRF aplicam-se as sanções institucionais da Lei de Responsabilidade Fiscal:: suspensão de recebimento de transferências voluntárias, contratação de operações de crédito e obtenção de garantias.

2 – Dívida – Se o limite máximo para a dívida estabelecido em resolução do Senado Federal, for ultrapassado no primeiro quadrimestre do último ano de mandato, ficará vedada a realização de operações de crédito, inclusive antecipação de receita orçamentária, exceto as destinadas ao refinanciamento da dívida pública.

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

3 – Operações de Crédito por Antecipações de Receitas Orçamentárias – São proibidas ao longo de todo último ano do Mandato do chefe do Poder Executivo (em anos normais é permitido até 10 de dezembro).

4 – Restos a Pagar – Nos últimos dois quadrimestres do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20 da LRF, não poderá ser assumida obrigação cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício, a menos que haja igual ou superior disponibilidade de caixa.

A Lei Eleitoral estabelece as seguintes proibições a agentes públicos, servidores ou não:

1 – Nos três meses que antecedem o pleito eleitoral e até a posse dos eleitos, é proibido nomear, contratar ou de qualquer forma admitir, demitir sem justa causa, suprimir ou readaptar vantagens ou por meios dificultar ou impedir o exercício funcional, e ainda, *ex officio*, remover, transferir ou exonerar servidor público, ressalvados:

- a nomeação ou exoneração de cargos em comissão e designação ou dispensa de funções de confiança;

- a nomeação para cargos do Poder Judiciário, do Ministério Público, dos Tribunais ou Conselhos de Contas e dos órgãos da Presidência da República;

- a nomeação dos aprovados em concursos públicos homologados até o início daquele prazo;

- a nomeação ou contratação necessária à instalação ou ao funcionamento inadiável de serviços públicos essenciais, com prévia e expressa autorização do Chefe do Poder Executivo; e

- a transferência ou remoção *ex officio* de militares, policiais civis e de agentes penitenciários;

2 – Transferências Voluntárias - Nos três meses que antecedem o pleito é Proibido realizar transferência voluntária de recursos da União aos Estados e Municípios, e dos Estados aos Municípios, ressalvados os recursos destinados a:

- cumprir obrigação formal preexistente para execução de obra ou serviço em andamento e com cronograma prefixado: e

- atender situações de emergência e de calamidade pública;

3 – Despesas com Publicidade – Realizar, em ano de eleição, antes dos três meses que antecedem o pleito, despesas com publicidade em órgãos públicos federais, estaduais ou municipais, ou das respectivas entidades da administração indireta, que excedam a média dos gastos nos três últimos anos que antecedem o pleito ou do último ano imediatamente anterior à eleição.

4 – Despesas com Shows Artísticos – Nos três meses que antecedem o pleito eleitoral, é proibido contratar shows artísticos, pagos com recursos públicos, para a realização de inaugurações.

5 – No ano em que se realizar eleição, fica proibida a distribuição gratuita de bens, valores ou benefícios por parte da Administração Pública, exceto nos casos de calamidade pública, de estado de emergência ou de programas sociais autorizados em lei e já em execução orçamentária no exercício anterior, casos em que o Ministério Público poderá promover o acompanhamento de sua execução financeira e administrativa.

9.4 SISTEMAS DE CUSTOS

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

No controle com enfoque para os resultados da ação governamental, é crescente a necessidade de a administração pública possuir um 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.

O sistema de custos na administração pública já estava previsto no artigo 99 da Lei nº 4.320/64, porém, essa previsão era 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, de 25 de fevereiro de 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.”

10 DEPRECIAÇÃO/AMORTIZAÇÃO/EXAUSTÃO

A administração pública necessita apropriar ao resultado de um período, parte do desgaste do seu ativo imobilizado, por meio do registro da Despesa de Depreciação. A depreciação é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação ou obsolescência e obedecendo ao princípio da competência.

Em geral, os bens que sofrem depreciação são adquiridos por meio de despesas não-efetivas. Assim, na aquisição de um veículo, atualmente, a contabilidade pública registra os seguintes lançamentos:

D – Crédito Empenhado a Liquidar (Sistema Orçamentário)

C – Crédito Empenhado Liquidado (Sistema Orçamentário)

D – Despesa de Capital (Sistema Financeiro)

C – Bancos C/Movimento (Sistema Financeiro)

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

D – Veículos (Sistema Patrimonial)

C – Variações Ativas (Sistema Patrimonial)

Verifica-se que no momento de aquisição não ocorre e não deve de fato ocorrer nenhum impacto no resultado do ente, 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 o custo desse veículo com o seguinte lançamento:

D – Despesa de Depreciação (Variação Passiva Independente de Execução Orçamentária – Sistema Patrimonial)

C – Depreciação Acumulada (Conta retificadora do Ativo)

O valor a ser registrado mensalmente deve observar algumas regras como por exemplo, o método do cálculo. Porém antes de se tratar do método do cálculo é necessário definir alguns conceitos básicos:

- 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.

- 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 a apuração do Lucro para as empresas privadas, pois a depreciação tem impacto direto nessa apuração. Como para o setor público ainda não foi feito um 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 de depreciação 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, os mais conhecidos são:

- Método Linear ou de quotas constantes – é o método que distribui o custo do bem em função exclusiva do tempo. É um método cuja fórmula de cálculo é a seguinte:

$$\text{Quota Anual de Depreciação} = \frac{\text{Custo} - \text{Valor Residual}}{\text{Nº de períodos de vida útil (em anos)}}$$

Esse método não é recomendado, porque exige sempre um valor residual, que apresenta uma influência muito grande no valor da taxa de depreciação.

- Métodos de saldos decrescentes – Baseia-se no cálculo de quotas de depreciação pela multiplicação de um percentual fixo sobre o valor contábil que vá decrescendo ano a ano. Esse método apresenta a seguinte fórmula de cálculo do percentual fixo:

$$\text{Percentual Fixo da Quota de Depreciação} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Valor Residual}}{\text{Custo do Bem}}}$$

*onde “n” é o número de anos estimados de vida útil do bem.

- Método das unidades produzida - Baseia-se numa estimativa do número total de unidades a serem produzidas do bem a ser depreciado e esse método apresenta a seguinte fórmula de cálculo:

$$\text{Quota Anual de Depreciação} = \frac{\text{Nº de Unidades Produzidas no ano “X”}}{\text{Nº de Unidades Estimadas a serem produzidas durante a vida útil do bem}}$$

- Método de horas trabalhadas – Baseia-se numa estimativa do número total de horas de trabalho do bem a ser depreciado e esse método apresenta a seguinte fórmula de cálculo:

$$\text{Quota Anual de Depreciação} = \frac{\text{Nº de Horas de Trabalho no ano “X”}}{\text{Nº de Horas de Trabalho Estimadas a serem produzidas durante a vida útil do bem}}$$

Alguns critérios devem ser observados ao registrar a depreciação:

- 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.
- 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;
- A depreciação deve ser reconhecida até que o valor contábil do ativo seja igual ao valor residual; e

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.

11 PERGUNTAS E RESPOSTAS

1 - Como distinguir a Descentralização de Créditos Orçamentários das Despesas Intra-Orçamentárias?

Descentralização de Créditos Orçamentários ocorre quando for efetuada transferência de parte do orçamento para que outras unidades administrativas possam executar a despesa pública. Quando o repasse envolve unidades gestoras de um mesmo órgão ou entidades integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social, tem-se a descentralização interna, também chamada de provisão. Se, porventura, a transferência 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 pública será realizada por outro órgão ou entidade.

A descentralização de crédito de um órgão para entidades da administração indireta ou entre estas dependerá de celebração de convênio ou instrumento congênere, disciplinando a consecução do objetivo colimado e as relações e obrigações das partes.

Já as despesas intra-orçamentárias ocorrem quando órgão, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos 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 outras entidades constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

Com relação aos recursos financeiros recebidos pelas Câmaras Municipais, 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 e o registro contábil desses repasses deverá ser efetuado da seguinte maneira:

a) Na Prefeitura

D - Transferências Financeiras Concedidas – Variação Passiva (Sistema Financeiro)

C – Bancos Conta Movimento (Sistema Financeiro)

b) Na Câmara

D - Bancos Conta Movimento (Sistema Financeiro)

C - Transferências Financeiras Recebidas– Variação Ativa (Sistema Financeiro)

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 a 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, cuja finalidade é identificar o objeto de gastos da despesa que está sendo efetuada. No caso em questão, existem dois objetos de gastos distintos, portanto, o ente deverá registrar uma parte da despesa em material de consumo ((R\$ 2.000,00) e outra parte como serviço (R\$ 1.000,00).

3 - 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.

4 - 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 pública 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.

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

A classificação da despesa está definido no item 4.4.1.1 deste manual, a *despesa será classificada nas categorias econômicas:*

Despesas Correntes

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

Constituem as despesas da Administração Pública, necessárias ao funcionamento e manutenção dos serviços públicos em geral.

Despesas de Capital

Investimentos

Inversões Financeiras

Transferências de Capital”

Constituem as despesas de capital da Administração Pública cujo objetivo seja o de formar e ou adquirir ativos reais, abrangendo, entre outras ações, o planejamento e a execução de obras, a compra de instalações, equipamentos, material permanente dentre outros.

A estrutura da natureza da despesa é flexível, assim os grupos de natureza da despesa, as modalidades de aplicação e os elementos de despesa a serem utilizados pelos órgãos nas três esferas de governo podem ser combinados e devem ser estruturados em função do objeto do gasto a ser registrado. .

Conforme definições constantes 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. Ex.: Aquisição de um saco de cimento por uma Prefeitura. Se este cimento for utilizado para a manutenção do prédio da Prefeitura (bem de capital já existente), ele será considerado como Despesa Corrente, pois o gasto com o cimento não estará formando e nem participando na aquisição de um capital, e sim mantendo um 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, pois estará contribuindo para a formação de um capital, que é a nova escola. 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 capital.

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

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

Software de Base - são aqueles incluídos na parte física do computador (hardware) que integram o seu custo de aquisição no Ativo Imobilizado. Incluem-se também nessa categoria aqueles 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 adaptado às necessidades da unidade. As despesas com software de aplicação devem ser contabilizadas como serviços de terceiros, pessoa física ou jurídica, conforme o caso – 3.3.90.36 ou 3.3.90.39.

7 - A natureza de despesa 3.3.90.33 - Passagens e despesas com locomoção 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 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 em decorrência de mudança de domicílio, a favor 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, seja devido à mudança de domicílio de servidor ou qualquer outra 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.

8 - 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 ND 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, apenas um na ND 3.3.90.39.

9 - Na compra de Equipamentos de Processamento de Dados, tais como: placas, monitor, teclado, etc. 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, de 1964, 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 processador com aumento de velocidade da máquina, a despesa deve ser classificada como Material Permanente.

10 - Algumas leis municipais permitem a concessão de bens a pessoas carentes, como cadeira de roda, aparelhos de surdez, fogão, etc. Esses bens devem ser classificados como despesas correntes ou de capital?

De acordo com o § 2º do art. 15 da Lei 4.320, de 1964 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 (o Grifo é nosso). Pela referida descrição do

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

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:

- a) Quanto à categoria econômica é uma despesa Corrente (3), pois não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital a ser incorporado no patrimônio do ente;
- b) Quanto ao grupo de despesa classificam-se como Outras Despesas Correntes (3), porque estas despesas da categoria econômica "Despesas Correntes" não são classificáveis nos demais grupos (Pessoal e Encargos Sociais; Juros e Encargos da Dívida);
- c) Quanto à modalidade de aplicação considera-se Aplicação Direta (90), pois os produtos são adquiridos diretamente por um órgão ou entidade da mesma esfera de governo, não sendo relevante se é para consumo próprio ou para doação.
- d) Quanto ao elemento de despesa classifica-se no elemento (32) Material de Distribuição Gratuita;
- e) Quanto ao desdobramento, facultativo, do elemento de despesa destina-se às necessidades de escrituração contábil e controle da execução orçamentária a ser utilizada pelo município, caso considere necessário, por isso, sugerimos o detalhamento de acordo com as características dos materiais a serem doados, como por exemplo: óculos, próteses, cadeira de rodas, etc.; e
- f) Simultaneamente ao registro da despesa de aquisição deverá ser registrado no Ativo Circulante, em “Estoques para Doações”, e, à medida que ocorrer a doação proceder à baixa de estoque.

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;

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

vale-transporte; vale-refeição; auxílio-creche (exclusivo 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 comuns (água, energia elétrica e outras) de dois órgãos ou mais que funcionam num mesmo prédio?

Existem duas possibilidades para proceder ao registro do rateio das despesas:

- Quando o rateio da despesa ocorrer entre órgãos da mesma esfera de governo pertencerem ao Orçamento Fiscal e Seguridade Social do mesmo ente – O órgão responsável pelo pagamento deverá receber dos demais órgãos descentralização orçamentária.
- Quando o rateio da despesa ocorrer entre órgãos pertencerem ao não Orçamento Fiscal e Seguridade Social do mesmo ente – Os demais órgãos deverão efetuar o pagamento de suas partes ao órgão responsável pelo pagamento como despesa.

13 - Como registrar a despesa com pessoal cedido com ônus, quando o servidor pertencer a outra esfera de governo?

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

O órgão cedente deverá empenhar e pagar a despesa relativa à remuneração do servidor cedido normalmente na natureza de despesa 319011 – vencimentos e vantagens fixas e quando receber o ressarcimento pelo órgão cessionário deve cancelar esse empenho.

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

O órgão cessionário deverá empenhar a despesa de ressarcimento ao órgão origem do salário do servidor recebido na natureza de despesa 319096.

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 4.320/64:

“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 referente 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:

D – Despesa Orçamentária (Sistema Financeiro)
C – Bancos Conta Movimento (Sistema Financeiro)

D – Ativo Permanente (Sistema Patrimonial)
C – Variação Ativa (Sistema Patrimonial)

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:

D – Variação Passiva (Sistema Patrimonial)
C – Ativo Permanente (Sistema Patrimonial)

Ressalta-se que caso a obra venha a ser executada, a despesa com o relatório deverá ser incorporada ao custo da obra, que deverá ser objeto de depreciação.

Ressalta-se ainda 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".

Neste caso, o pagamento do relatório de impacto ambiental constitui uma despesa com serviço, portanto, deverá registrada no elemento "35 - Serviços de Consultoria" ou, conforme o caso, no elemento "39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica".

Verifica-se que dependendo da conclusão do relatório, a obra poderá ou não ser executada. Caso não seja executada, o custo do relatório entrará como despesa normal do período, mas caso a obra venha a ser executada, essa despesa deverá ser incorporada registrada no Ativo Diferido de modo que o seu custo seja rateado pelo período de vida útil do bem a ser construído com os seguintes lançamentos contábeis relativos à amortização dessa despesa:

a) Registro da despesa referente ao pagamento de um relatório de impacto ambiental (Supondo a Construção de uma Hidrelétrica):

D - Crédito Empenhado a Liquidar
C - Crédito Empenhado Liquidado (Sistema Orçamentário)

D - Despesa (Sistema Financeiro)
C - Passivo Financeiro ou Bancos (Sistema Financeiro)

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

b) Quando iniciar a Obra, registrar no Ativo Diferido o custo do projeto que deverá ser amortizado durante a vida útil da usina com o seguinte lançamento:

D - Estudos, Projetos e Detalhamentos (Ativo Diferido)

C- Variação Ativa (Mutação Ativa)

Observa-se que a despesa impacta o resultado negativamente e a conta de variação impacta positivamente, desfazendo o efeito imediato no resultado. Quando a hidrelétrica começar a operar a contabilidade deverá ratear esse custo pelo período referente à vida útil estimada da hidrelétrica com o seguinte lançamento:

D - Despesa com Amortização (Variação Passiva - Sistema Patrimonial)

C - Amortização Acumulada (Ativo - Conta Retificadora)

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 um tributo destinado a financiar a seguridade social. O pagamento desses tributos por um ente, mesmo sendo vinculados a uma atividade estatal específica, não se harmonizam com a descentralização de ações governamentais. As vinculações decorrentes da natureza do tributo não se confundem com essa descentralização, havendo nesse caso, entre o Estado e a União, apenas a relação entre sujeito passivo e ativo da obrigação tributária. O tributo é o meio do Estado financiar as atividades e ações de sua competência.

Da definição de 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 não é decorrente do mero fluxo de recursos entre as entidades ou entes da federação, mas sim da descentralização da aplicação de recursos.

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, pois:

- a) quanto à categoria econômica, é uma despesa Corrente (3), pois “não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital”;
- b) quanto ao grupo de despesa, classificam-se como Pessoal e Encargos Sociais (1), pois são “obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários”;

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

c) quanto à modalidade de aplicação, consideram-se Aplicações Diretas (90), pois é uma “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”;

d) quanto ao elemento de despesa, classificam-se como Obrigações Patronais (13), pois são “despesas 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”; e

e) quanto ao desdobramento, facultativo, do elemento de despesa, esse se destina às necessidades de escrituração contábil e controle da execução orçamentária a ser utilizada pelo município, caso considere necessário, por isso sugerimos o detalhamento de acordo com as características dos encargos.

ANEXO**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 Integradas
	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

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

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
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

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

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
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

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

3.3.90.10.00	Outros Benefícios de Natureza Social
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 Integradas
	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

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
4.4.71.00.00	Transferências a Consórcios Públicos

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

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 Integradas
4.4.91.39.00	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
4.4.91.47.00	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
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

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

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 Integradas
	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
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

MINUTA PARA DISCUSSÃO – MANUAL DE DESPESAS PÚBLICAS

4.6.99.00.00	A Definir
4.6.99.99.00	A Classificar
9.9.99.99.99	Reserva de Contingência
