

AULA 13: Receita e despesa sob o enfoque patrimonial. Deduções e Renúncia de Receita Orçamentária. Destinação da Receita (item extra).

SUMÁRIO	PÁGINA
1. Apresentação	1
2. Aspectos qualitativos e quantitativos (receita e despesa sob o enfoque patrimonial)	2
2.1. Breve revisão	2
2.2. Receita sob o enfoque patrimonial	7
2.3. Despesa sob o enfoque patrimonial	11
2.4. Dicas finais	17
3. Deduções e Renúncia de Receita Orçamentária.	20
4. Destinação da receita	31
5. Questões comentadas	46
6. Lista das questões apresentadas	56

1. APRESENTAÇÃO

Pessoal, na aula de hoje aprofundaremos o estudo da receita e da despesa sobre o enfoque patrimonial. Veremos a diferença entre a apropriação da receita e despesa pelo enfoque patrimonial em comparação com o reconhecimento da receita e despesa no enfoque orçamentário.

Na sequência, trataremos sobre as deduções e renúncias de receita orçamentária. Por fim, apresentarei os conceitos relacionados à destinação de receita.

2. ASPECTOS QUALITATIVOS E QUANTITATIVOS (RECEITA E DESPESA SOB O ENFOQUE PATRIMONIAL)

2.1. Breve revisão

Vimos na aula 00 que atualmente coexistem dois regimes na contabilidade pública, o regime orçamentário que adota o regime contábil misto (competência para as despesas e caixa para as receitas) e o regime patrimonial que adota o regime de competência para receita e despesa. A diferença entre os dois, é que o regime orçamentário está ligado aos estágios de execução da receita e despesa, enquanto o regime patrimonial está interessado no fato gerador.

O quadro 1 mostra as etapas e estágios da receita e despesa orçamentária.


Quadro 1: Etapas e subníveis da receita e da despesa

Etapas	Receita	Despesa
Planejamento	Metodologia de projeção das receitas orçamentárias	Fixação
		Descentralizações de créditos orçamentários
		Programação orçamentária e financeira
		Processo de licitação e contratação
Execução	Lançamento	Empenho
	Arrecadação	Liquidação
	Recolhimento	Pagamento
Controle e Avaliação	Controle e Avaliação	Controle e Avaliação

Fonte: MCASP – Parte I, 2011; MTO, 2012

No regime orçamentário a receita pertence ao exercício em que é arrecadada e a despesa ao exercício que é legalmente empenhada; enquanto **no regime patrimonial** **A APROPRIAÇÃO DA RECEITA**

pertence ao momento que ocorre Fato Gerador que pode ser antes da arrecadação, na arrecadação ou após a arrecadação, **E A APROPRIAÇÃO DA DESPESA** pertence ao momento que ocorre Fato Gerador que pode ser antes da liquidação, na liquidação ou após a liquidação.

	<p><u>Não confunda “apropriação da receita”</u> com <u>receita arrecadada e pertencente ao exercício</u>; assim como <u>não confunda “apropriação da despesa” com despesa empenhada e pertencente ao exercício</u>.</p> <p>O termo “apropriação da receita” está relacionado ao fato gerador do regime patrimonial e ao momento em que ocorre a variação patrimonial aumentativa que pode ser antes, na ou após a arrecadação do regime orçamentário.</p> <p>O termo “apropriação da despesa” está relacionado ao fato gerador do regime patrimonial e ao momento em que ocorre a variação patrimonial diminutiva que pode ser antes, na ou após o empenho/liquidação do regime orçamentário.</p>
---	--

Um questionamento interessante seria: **o regime patrimonial a ser adotado integralmente a partir de 2012 tornará sem efeito o regime orçamentário?**

A resposta é **NÃO**. Isso por conta do estabelecido na Portaria Conjunta STN-SOF nº 1, de 20 de junho de 2011.

Art. 9º As variações patrimoniais serão reconhecidas pelo regime de competência patrimonial, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público, conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas.

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

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

II - não implique necessariamente modificação dos critérios estabelecidos no âmbito de cada ente da Federação para elaboração das estatísticas fiscais e apuração dos resultados fiscais de que trata a Lei Complementar nº 101, de 2000; e
III - não constitua mecanismo de viabilização de execução de despesa pública para a qual não tenha havido a devida fixação orçamentária.

Dessa forma, observamos que um conceito é o reconhecimento da variação patrimonial no momento do fato gerador e outro conceito é o reconhecimento e registro usual da receita e despesa orçamentária.

Dessa forma, você deve entender que o regime patrimonial das variações patrimoniais, não encerra o regime orçamentário aplicável às receitas e despesas. E o mais importante, você deve saber que existem eventos em que O FATO GERADOR DA RECEITA (o momento da apropriação da variação patrimonial) ocorre antes da arrecadação, na arrecadação e após a arrecadação; e que existem eventos em que O FATO GERADOR DA DESPESA ocorre antes da liquidação (em alguns casos antes do empenho), na liquidação e após a liquidação. O Quadro 10

mostra os exemplos. O Quadro 2 mostra os exemplos mais usuais cobrados em prova.

Quadro 2: Exemplos de eventos

Momento da "Apropriação da Receita" → Fato Gerador		Momento da "Apropriação da Despesa" → Fato Gerador	
Antes da Arrecadação	Registro do IPTU a receber, aplicação de multa, inscrição da dívida ativa	Antes da Liquidação	Provisão do 13º salário em janeiro a ser liquidado e pago em dezembro
Na arrecadação	Receita de serviços	Na Liquidação	Despesas com serviços de limpeza
Após a arrecadação	Venda a termo (similar a receitas a vencer da Contabilidade Geral)	Após a Liquidação	Despesas com material de consumo; despesas com aquisição de periódicos

Façamos duas questões para fixar este aprendizado.



1.(CEHAP PB/Cespe/2009/Contador) O registro da receita orçamentária, em contas orçamentárias, deverá ocorrer no momento do fato gerador da receita pública.

2.(ANAC/Cespe/2009/Área 1) Na entrega de bens de consumo imediato ou de serviços contratados, o reconhecimento da despesa orçamentária não deve coincidir com a apropriação da despesa pelo enfoque patrimonial, dada a ocorrência de redução na situação líquida patrimonial.

COMENTÁRIOS ÀS QUESTÕES

1. (CEHAP PB/Cespe/2009/Contador) O registro da receita orçamentária, em contas orçamentárias, **deverá ocorrer no momento do fato gerador** da receita pública.

ERRADO, o registro da receita orçamentária em contas orçamentárias (regime orçamentário) deve ocorrer no momento da arrecadação e não no momento do fato gerador que é inerente ao regime patrimonial.

2. (ANAC/Cespe/2009/Área 1) Na entrega de bens de consumo imediato ou de serviços contratados, o reconhecimento da despesa orçamentária **não deve coincidir** com a apropriação da despesa pelo enfoque patrimonial, dada a ocorrência de redução na situação líquida patrimonial.

ERRADO, conforme adiantei no Quadro 2 a apropriação da despesa pelo enfoque patrimonial pode ocorrer antes do reconhecimento da despesa orçamentária, no momento do reconhecimento da despesa orçamentária (aqui coincide), e após o reconhecimento da despesa orçamentária. O exemplo dado se encaixa na situação em que coincide o reconhecimento da despesa orçamentária com a apropriação da despesa pelo enfoque patrimonial razão pela qual a assertiva está errada.

2.2.Receita sob o enfoque patrimonial

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

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

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial aumentativa, INDEPENDENTEMENTE da execução orçamentária, em função do fato gerador, observando-se os princípios contábeis da competência e da oportunidade¹.

A legislação admite que o reconhecimento do crédito apresenta-se como a principal dificuldade a determinação do momento de ocorrência do fato gerador. Na sequência detalharei os lançamentos dos eventos mostrados no Quadro 2: fato gerador antes da arrecadação (Registro do IPTU a receber, aplicação de multa, inscrição da dívida ativa); fato gerador na arrecadação (Receita de serviços); fato gerador após a arrecadação (Venda a termo).

2.2.1. Fato gerador da receita antes da arrecadação: IPTU a receber

Apesar da dificuldade de reconhecimento do crédito, no âmbito da atividade tributária pode-se utilizar o momento do lançamento como referência para o seu reconhecimento, pois é por esse procedimento que:

- verifica-se a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente;

¹ Lembro que essa obrigatoriedade a partir de 1º de janeiro de 2013 não encerra o regime orçamentário.

- determina-se a matéria tributável;
- calcula-se o montante do tributo devido; e
- identifica-se o sujeito passivo.

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

Por exemplo, a legislação que regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) estabelece, de modo geral, que o fato gerador deste tributo ocorrerá no dia 1º de janeiro de cada ano. A Figura 1 contém os registros contábeis sob a ótica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público quando da previsão da receita; a Figura 2 os registros contábeis quando do lançamento e a Figura 3 os registros contábeis quando da arrecadação.

Figura 1: Registro da Previsão da Receita de IPTU

Previsão → LOA		
Débito	Crédito	S
5.2.1.1- Previsão inicial da receita	6.2.1.1- Receita a realizar	O

Figura 2: Registro do Lançamento da Receita de IPTU → [Variação Quantitativa](#)

Lançamento: FG do IPTU em 1º janeiro		
Débito	Crédito	S
1.1.2.2 - Créditos tributários a receber (P)	4.1.1.2 Impostos sobre o patrimônio e a renda	P

Figura 3: Registro da Arrecadação da Receita de IPTU → **Variação Qualitativa**

Arrecadação da Receita		
Débito	Crédito	S
6.2.1.1- Receita a realizar	6.2.1.2 - Receita realizada	O
1.1.1.1 - Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.2.2 - Créditos tributários a receber (P)	P
7.2.1.1 - Controle da Disponibilidade de recursos	8.2.1.1.1 - Disponibilidade por destinação de recursos	C

A partir dos lançamentos, vamos nos questionar. **Em que momento ocorreu o fato gerador (a variação patrimonial quantitativa)?**

Isso mesmo, quando ocorreu o lançamento.

Em que momento a receita orçamentária será registrada?

Isso mesmo, quando da arrecadação.

Dessa forma, concluímos que a apropriação da receita ocorreu antes da arrecadação.

2.2.2. Fato gerador da receita na arrecadação

A seguir apresento nas Figuras 4 e 5 um exemplo de receita cujo fato gerador coincide com o momento da arrecadação.

Figura 4: Registro da Previsão da Receita de Serviços

Previsão → LOA		
Débito	Crédito	S
5.2.1.1- Previsão inicial da receita	6.2.1.1- Receita a realizar	O

Figura 5: Registro da Arrecadação da Receita de Serviços → **Variação Quantitativa**

Arrecadação da Receita		
Débito	Crédito	S
6.2.1.1- Receita a realizar	6.2.1.2 - Receita realizada	O
1.1.1.1 - Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	4.3.3. Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços	P
7.2.1.1 - Controle da Disponibilidade de recursos	8.2.1.1.1 - Disponibilidade por destinação de recursos	C

2.2.3. Fato gerador da receita após a arrecadação

Por fim, encerrando a análise da receita, apresento nas Figuras 6, 7 e 8 um exemplo de receita cujo fato gerador ocorre após a arrecadação.

Figura 6: Registro da Previsão da Receita de Serviços a Termo

Previsão → LOA		
Débito	Crédito	S
5.2.1.1- Previsão inicial da receita	6.2.1.1- Receita a realizar	O

Figura 7: Registro da Arrecadação da Receita de Serviços a Termo → **Variação Qualitativa**

Débito	Crédito	S
1.1.1.1 - Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	2.2.9.1.x.xx.xx - Variação Patrimonial Aumentativa (VPA) diferida (P) (Receita antecipada) <u>ou</u> 2.1.5.1 Adiantamento de Clientes (P)	P
6.2.1.1- Receita a realizar	6.2.1.2 - Receita realizada	O
7.2.1.1 - Controle da Disponibilidade de recursos	8.2.1.1.1 - Disponibilidade por destinação de recursos	C
7.1.1.3.1.02.00 – Direitos contratuais – contratos de serviços	8.1.1.3.1.02.01 – Execução de obrigações contratuais- em execução	C
8.1.1.3.1.02.01 – Execução de obrigações contratuais- contratos de Operações de Crédito – em execução	8.1.1.3.1.02.02 – Execução de obrigações contratuais- executados	C

Figura 8: Registro do Fato Gerador: momento em que o serviço de fato é prestado → **Variação Quantitativa**

Débito	Crédito	S
2.2.9.1.x.xx.xx - Variação Patrimonial Aumentativa (VPA) diferida(P) (Receita antecipada) <u>ou</u> 2.1.5.1 Adiantamento de Clientes (P)	4.3.3.1 - Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços	P

Alguém aí mais curioso deve estar me perguntando, se eu teria um exemplo dessa situação na Contabilidade Pública. A resposta é sim.

Suponha que você é um atleta ou colecionador de armas e deseja que a IMBEL que é uma empresa estatal dependente fabrique uma arma com características específicas. A fabricação é feita por encomenda e por depósito prévio.

Ocorre que a IMBEL fruto da série histórica dos anos anteriores, já tem uma estimativa anual desse tipo de receita quando da aprovação da LOA (isso foi registrado na Figura 6).

Quando o atleta ou colecionador deposita o recurso via GRU (Guia de Recolhimento da União) e dá entrada na papelada ocorre o registro da Figura 7. Note que a IMBEL ainda irá entregar o produto, ou seja, é uma venda a termo, pois o dinheiro foi recebido antes da prestação do serviço.

Quando a IMBEL entrega o produto ao cliente ocorre o registro da Figura 8. Aqui é que de fato ocorre a variação patrimonial aumentativa, o fato gerador da receita.

2.3.Despesa sob o enfoque patrimonial

Observou-se na seção 2.1 que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se evidenciar os fatos ligados à execução financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial diminutiva em razão do fato gerador, observando os Princípios Contábeis da Competência e da Oportunidade.

A STN considera três tipos de relacionamento entre o segundo estágio da execução da despesa orçamentária (liquidação) e o reconhecimento da variação patrimonial diminutiva (fato gerador, a apropriação da despesa pelo regime patrimonial).

2.3.1.Fato gerador da despesa antes da liquidação (em alguns casos antes do empenho)

O exemplo clássico deste primeiro relacionamento (fato gerador e liquidação) é a provisão do 13º salário. A Figura 8 mostra os registros contábeis quando da fixação da despesa, a Figura 9 mostra os registros contábeis quando do fato gerador (reconhecimento da provisão), a Figura 10 mostra os registros quando do empenho, a Figura 11 quando da liquidação e a Figura 12 quando do pagamento.

Figura 8: Registro da Fixação da Despesa

Débito	Crédito	Subsistema
5.2.2.1.1 - Dotação inicial	6.2.2.1.1 – Crédito Disponível	O

Figura 9: Registro do Fato Gerador: momento em que a provisão é reconhecida → [Variação Quantitativa](#)

Débito	Crédito	Subsistema
3.1.1 - Remuneração a pessoal	2.1.8 - Provisões a curto prazo - 13º salário (P)	P

Figura 10: Registro do Empenho → [Variação Qualitativa](#)

EMPENHO e transferência do passivo permanente para o financeiro		
Débito	Crédito	Subsistema
6.2.2.1.1 – Crédito Disponível	6.2.2.1.3.01 - Crédito empenhado a liquidar	O
<u>6.2.2.1.3.01 - Crédito empenhado a liquidar</u>	<u>6.2.2.1.3.02 - Crédito empenhado em liquidação</u>	
8.2.1.1.1 - Disponibilidade por destinação de recursos	8.2.1.1.2. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	C
<u>2.1.8 - Provisões a curto prazo - 13º salário (P)</u>	<u>2.1.1.1 - Obrigações em circulação – Pessoal a pagar (F)</u>	P

Ressalto que o lançamento da Figura 10 está condizente com o que aprendemos no Quadro 27 da aula de lançamentos.

Figura 11: Registro da Liquidação → [Variação Qualitativa](#)

LIQUIDAÇÃO		
Débito	Crédito	Subsistema
6.2.2.1.3.02 - Crédito empenhado em liquidação	6.2.2.1.3.03 - Crédito empenhado liquidado a pagar	O
8.2.1.1.2. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	8.2.1.1.3. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	C

Figura 12: Registro do Pagamento → **Variação Qualitativa**

PAGAMENTO		
Débito	Crédito	Subsistema
2.1.1.1 - Obrigações em circulação – Pessoal a pagar (F)	1.1.1.1 - Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	P
6.2.2.1.3.03 - Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.04 - Crédito empenhado pago	O
8.2.1.1.3. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.4. - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	C

2.3.2.Fato gerador da despesa na liquidação

O exemplo clássico deste segundo relacionamento (fato gerador e liquidação) é a despesa com serviços de terceiros. A Figura 13 mostra os registros contábeis quando da fixação da despesa, a Figura 14 quando do empenho, a Figura 15 quando da liquidação e fato gerador e a Figura 16 quando do pagamento.

Figura 13: Registro da Fixação da Despesa

Débito	Crédito	Subsistema
5.2.2.1.1 - Dotação inicial	6.2.2.1.1 – Crédito Disponível	O

Figura 14: Registro do Empenho

EMPENHO		
Débito	Crédito	Subsistema
6.2.2.1.1 – Crédito Disponível	6.2.2.1.3.01 - Crédito empenhado a liquidar	O
8.2.1.1.1 - Disponibilidade por destinação de recursos	8.2.1.1.2. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	C

Figura 15: Registro da Liquidação e Fato Gerador → **Variação Quantitativa**

LIQUIDAÇÃO		
Débito	Crédito	Subsistema
3.3.2 - Variação patrimonial diminutiva – serviços	2.1.3 - Fornecedores e contas a pagar a curto prazo (F)	P
6.2.2.1.3.01 - Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.03 - Crédito empenhado liquidado a pagar	O
8.2.1.1.2. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	8.2.1.1.3. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	C

Figura 16: Registro do Pagamento → **Variação Qualitativa**

PAGAMENTO		
Débito	Crédito	Subsistema
2.1.3 - Fornecedores e contas a pagar a curto prazo(F)	1.1.1.1 - Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	P
6.2.2.1.3.03 - Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.04 - Crédito empenhado pago	O
8.2.1.1.3. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.4. - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	C

2.3.3.Fato gerador da despesa após a liquidação (em alguns casos após o pagamento)

O exemplo clássico deste terceiro relacionamento (fato gerador e liquidação) é a despesa com material de consumo para estoque. A Figura 17 mostra os registros contábeis quando da fixação da despesa, a Figura 18 quando do empenho, a Figura 19 quando da liquidação, Figura 20 quando do pagamento e a Figura 21 quando do fato gerador.

Figura 17: Registro da Fixação da Despesa

Débito	Crédito	Subsistema
5.2.2.1.1 - Dotação inicial	6.2.2.1.1 – Crédito Disponível	O

Figura 18: Registro do Empenho

EMPENHO		
Débito	Crédito	Subsistema
6.2.2.1.1 – Crédito Disponível	6.2.2.1.3.01 - Crédito empenhado a liquidar	O
8.2.1.1.1 - Disponibilidade por destinação de recursos	8.2.1.1.2. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	C

Figura 19: Registro da Liquidação → [**Variação Qualitativa**](#)

LIQUIDAÇÃO		
Débito	Crédito	Subsistema
1.1.5.6 - Estoques – Almoxarifado (P)	2.1.3 - Fornecedores e contas a pagar a curto prazo(F)	P
6.2.2.1.3.01 - Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.03 - Crédito empenhado liquidado a pagar	O
8.2.1.1.2. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	8.2.1.1.3. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	C

Neste caso específico, a entrega coincidiu com a liquidação.

Figura 20: Registro do Pagamento → [Variação Qualitativa](#)

PAGAMENTO		
Débito	Crédito	Subsistema
2.1.3 - Fornecedores e contas a pagar a curto prazo(F)	1.1.1.1 - Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	P
6.2.2.1.3.03 - Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.04 - Crédito empenhado pago	O
8.2.1.1.3. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.4. - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	C

Figura 21: Registro do Fato Gerador → [Variação Quantitativa](#)

Reconhecimento da Despesa por competência no momento da SAÍDA DO ESTOQUE		
Débito	Crédito	S
3.3.1.1 - Variação patrimonial diminutiva – Consumo de material – extra OFSS	1.1.5.6 - Estoques – Almoxarifado (P)	P

2.4.Dicas finais

A primeira dica é que com o novo plano de contas somente as variações patrimoniais (classes 3 e 4) seguem as seguintes lógicas:

- Quando há um fato modificativo; ou seja, as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária não utilizam as classes 3 e 4;
- Observou-se nos registros das seções 2.2 e 2.3 que o fato gerador, a apropriação da receita e da despesa sob o enfoque patrimonial exige o uso da classe 4 ou 3, respectivamente.

A segunda dica está no Quadro 3 que contém a relação entre os registros das seções 2.2 e 2.3 e outros que não foram citados.

Quadro 3: Lançamentos similares aos que foram utilizados

Item	Situação	Exemplo utilizado	Exemplos similares
Receita	FG antes da arrecadação.	Registro do IPTU a receber.	Aplicação de multa, inscrição da dívida ativa.
	FG na arrecadação.	Receita de serviços	Receitas agropecuárias, receitas industriais.
	FG após a arrecadação.	Venda a termo (similar a receitas a vencer da Contabilidade Geral)	-
Despesa	FG antes da liquidação.	Provisão do 13º salário em janeiro a ser empenhado, liquidado e pago em dezembro.	Precatório Judicial reconhecido.
	FG na liquidação.	Despesas com serviços de terceiros.	Despesas com material de consumo para consumo imediato.
	FG após a liquidação.	Despesas com material de consumo.	Despesas com aquisição de periódicos; despesas com seguros; despesa com suprimentos de fundo.



3. (UFSC/2011) Leia o texto abaixo.

Na contabilidade pública, conforme orientado pelo MCASP, parte I, PCO, deve-se provisionar as parcelas do 13º salário. Sabe-se que o pagamento deste tipo de despesa não ocorre mensalmente, apesar da obrigação do registro de parcela mensal (1/12), como reconhecimento

do direito do trabalhador ocorrer a cada mês trabalhado. Assinale a alternativa CORRETA que contém as contas pertencentes ao subsistema de contas patrimonial, indicadas pelo MCASP, parte I, PCO para a apropriação mensal (1/12 do 13º salário).

a) D - Ativo - Provisão para 13º Salário e C - Variação Ativa - Acréscimo Patrimonial.

b) D - Variação Ativa - Acréscimo Patrimonial e C - Passivo - Provisão para 13º salário.

c) D - Variação Passiva - Decréscimo Patrimonial e C - Passivo - Provisão para 13º Salário.

d) D - Passivo - Provisão para 13º salário e C - Variação Passiva - Decréscimo Patrimonial.

e) D - Ativo - Provisão para 13º salário e C - Passivo - Decréscimo Patrimonial.

COMENTÁRIO À QUESTÃO

Vimos que no registro correto seria:

Débito: 3.3.1. Variação Patrimonial Diminutiva – Remuneração de Pessoal

Crédito: 2.1. Provisão do 13º salário.

Assim, observamos que a melhor opção que se enquadra no lançamento acima é a **opção C**. Note que o não uso da nomenclatura do novo plano de contas, não invalida a análise da assertiva.

3. DEDUÇÃO DA RECEITA: RESTITUIÇÃO E RENÚNCIA

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

No âmbito da administração pública, a dedução de receita orçamentária é utilizada nas seguintes situações descritas no Quadro 4.

Quadro 4: Situações que ensejam o uso da dedução da receita

Situações que ensejam utilização da dedução das receitas.	1. Recursos que o ente tenha a competência de arrecadar, mas que pertencem a outro ente, de acordo com a lei vigente (se não houver a previsão como despesa);
	2. Restituição de tributos recebidos a maior ou indevidamente
	3. Outras situações.

No primeiro caso, se a receita arrecadada possuir parcelas destinadas a outros entes (repartição tributária), a transferência poderá ser registrada como dedução de receita ou como despesa orçamentária, de acordo com a legislação em vigor.

No segundo caso, se houver parcelas a serem restituídas, em regra, esses fatos não devem ser tratados como despesa orçamentária, mas como dedução de receita orçamentária, pois correspondem a recursos arrecadados que não pertencem à entidade pública e não são aplicáveis em programas e ações governamentais sob a responsabilidade do ente arrecadador, não necessitando, portanto, de autorização orçamentária para a sua execução.

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

3.1. Restituições de receitas orçamentárias

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

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

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

Lei nº 4.862/1965:

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

[...]

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

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

Decreto-lei nº 1.755/1979:

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


Decreto nº 93.872/1986:

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

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

Portanto, com o objetivo de possibilitar uma correta consolidação das contas públicas, recomenda-se que a restituição de receitas orçamentárias recebidas em qualquer exercício seja feita por dedução da respectiva natureza de receita orçamentária. Para as

rendas extintas no decorrer do exercício, deve ser utilizado o mecanismo de dedução até o montante de receita passível de compensação. O valor que ultrapassar o saldo da receita a deduzir deve ser registrado como despesa. Entende-se por rendas extintas aquelas cujo fato gerador da receita não representa mais situação que gere arrecadações para o ente.

	Regra geral de restituição: anulação da receita → atual dedução da receita.
	Rendas extintas: dedução até o montante passível de compensação.
	Rendas extintas sem saldo a compensar: despesa orçamentária.

No caso de devolução de saldos de convênios, contratos e congêneres, deve-se adotar os seguintes procedimentos do Quadro 5.

Quadro 5: Tratamento das deduções para convênios e congêneres

Situação		Tratamento
1.	Se a restituição ocorrer no mesmo exercício em que foram recebidas transferências do convênio, contrato ou congênere.	Deve-se contabilizar como dedução de receita até o limite de valor das transferências recebidas no exercício.
2.	Se o valor da restituição ultrapassar o valor das transferências recebidas no exercício.	O montante que ultrapassar esse valor deve ser registrado como despesa orçamentária.
3.	Se a restituição for feita em exercício em que não houve transferência do respectivo convênio/contrato	Deve ser contabilizada como despesa orçamentária.

O Quadro 6 mostra exemplos que são usuais em provas.

Quadro 6: Exemplos do tratamento dados as deduções de convênios e congêneres.

Exemplo	
1.	Exercício X1 – receita R\$ 100,00, restituição a ser efetuada: R\$ 20,00: Contabilização como dedução de receita, no valor de R\$ 20,00.
2	Exercício X1 – receita R\$ 60,00; Exercício X2 – receita R\$ 40,00, restituição a ser efetuada: R\$ 30,00. Contabilização como dedução de receita, no valor de R\$ 30,00.
3	Exercício X1 – receita R\$ 60,00; Exercício X2 – receita R\$ 40,00; restituição a ser efetuada: R\$ 50,00. Contabilização como dedução de receita no valor de R\$ 40,00 e contabilização como despesa orçamentária no valor de R\$ 10,00.
4	Exercício X1 – receita R\$ 100,00; Exercício X2 – não houve receita. Restituição a ser efetuada: R\$ 30,00. Contabilização como despesa orçamentária no valor de R\$ 30,00.

3.2. Retificação

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

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

3.3. Recursos cuja tributação e arrecadação competem a um ente da federação, mas são atribuídos a outro(s) ente(s)

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

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

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

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

3.4. Renúncia de receita

O art. 14 da Lei Complementar nº 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal – trata especialmente da renúncia de receita, estabelecendo medidas a serem observadas pelos entes públicos que decidirem pela concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, a saber:

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

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

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

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

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

§3º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

O Quadro 7 mostra os conceitos inerentes às espécies de renúncia de receita.

Quadro 7: Espécies de renúncias de receitas

Espécie	Descrição
Anistia	É o <u>perdão da multa</u> , que visa excluir o crédito tributário na parte relativa à multa aplicada pelo sujeito ativo ao sujeito passivo, <u>por infrações cometidas por este anteriormente</u> à vigência da lei que a concedeu. <u>A anistia não abrange o crédito tributário já em cobrança</u> , em débito para com a Fazenda, cuja incidência também já havia ocorrido.
Remissão	<u>É o perdão da dívida</u> , que se dá em determinadas circunstâncias previstas na lei, tais como valor diminuto da dívida, situação difícil que torna impossível ao sujeito passivo solver o débito, inconveniência do processamento da cobrança dado o alto custo não compensável com a quantia em cobrança, probabilidade de não receber, erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, equidade, etc. <u>Não implica em perdoar a conduta ilícita, concretizada na infração penal, nem em perdoar a sanção aplicada ao contribuinte</u> . Contudo, <u>não se considera renúncia de receita o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança</u> .

Crédito presumido	<p><u>É aquele que representa o montante do imposto cobrado na operação anterior e objetiva neutralizar o efeito de recuperação dos impostos não cumulativos</u>, pelo qual o Estado se apropria do valor da isenção nas etapas subsequentes da circulação da mercadoria. É o caso dos créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações e prestações destinadas ao exterior. Todavia, <u>não é considerada renúncia de receita o crédito real ou tributário do ICMS previsto na legislação instituidora do tributo</u>.</p>
Isenção	<p>É a espécie mais usual de renúncia e define-se como a dispensa legal, pelo Estado, do débito tributário devido.</p> <p>A modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições é o incentivo fiscal por meio do qual a lei modifica para menos sua base tributável pela exclusão de quaisquer de seus elementos constitutivos. Pode ocorrer isoladamente ou associada a uma redução de alíquota, expressa na aplicação de um percentual de redução.</p>

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

Em termos orçamentários, uma vez utilizada a primeira hipótese (inciso I do art. 14º da LRF), o montante da renúncia será considerado

no momento da elaboração da LOA. Ou seja, a estimativa da receita orçamentária já contemplou a renúncia.

No entanto, para demonstrar aos usuários da informação contábil a existência e o montante dos recursos que o ente tem a competência de arrecadar, mas que não ingressam nos cofres públicos por renúncia, deve ser feito um levantamento de toda a renúncia de receita existente no ente.

Contabilmente, é utilizada a metodologia da dedução de receita para evidenciar as renúncias. Dessa forma, deve haver um registro contábil na natureza de receita orçamentária objeto da renúncia, em contrapartida com uma dedução de receita (conta redutora de receita).

3.4.1. Contabilização da renúncia da receita no novo plano de contas

O exemplo clássico seria a diminuição de alíquota do Imposto Predial Territorial Urbano, IPTU.

Suponha que um município, ao diminuir a alíquota do IPTU, causou redução de 20% na sua receita arrecadada. Assim, ao invés de arrecadar os R\$ 1000,00 previstos na LOA, o município arrecadará apenas R\$ 800,00. Nessa situação, poderá optar por uma das formas de registro:

- a) Contabilização da renúncia no momento da arrecadação;
- b) Contabilização da renúncia após a arrecadação.

A Figura 22 mostra o momento do fato gerador e a 23 o momento da contabilização da renúncia que neste caso coincide com o momento da arrecadação.

Figura 22: Registro do Lançamento → Fato gerador

Lançamento: FG do IPTU em 1º janeiro		
Débito	Crédito	
1.1.2.2 - Créditos tributários a receber (P) → 800,00	4.1.1.2 Impostos sobre o patrimônio e a renda → 800,00	S P

Figura 23: Registro da arrecadação e renúncia

Na Arrecadação		
Débito	Crédito	S
6.2.1.1 - Receita a realizar → 800,00	6.2.1.2 Receita realizada 1000,00	O
* 6.2.1.3 - Dedução da receita realizada (IPTU) → 200,00		
1.1.1.1 - Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) → 800,00	1.1.2.2 - Créditos tributários a receber (P) → 800,00	P
7.2.1.1 - Controle da Disponibilidade de recursos → 800,00	8.2.1.1.1 - Disponibilidade por destinação de recursos 800,00	C

A Figura 24 mostra a contabilização da renúncia após a arrecadação.

Reconhecimento do FG		
Débito	Crédito	S
1.1.2.2 - Créditos tributários a receber → 800	4.1.1.2 - Impostos sobre o patrimônio e a renda → 800	P

Na Arrecadação		
Débito	Crédito	S
6.2.1.1 - Receita a realizar → 800	6.2.1.2 Receita realizada → 800	O
1.1.1.1 - Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional → 800	1.1.2.2 - Créditos tributários a receber → 800	P
7.2.1.1 - Controle da Disponibilidade de recursos → 800	8.2.1.1.1 - Disponibilidade por destinação de recursos → 800	C

Lançamento complementar da renúncia		
Débito	Crédito	S
* 6.2.1.3 - Dedução da receita realizada (IPTU) → 200	6.2.1.2 Receita realizada → 200	O


Assim, observa-se que a informação sobre a renúncia propriamente dita ocorre no subsistema orçamentário.

4. DESTINAÇÃO DE RECURSOS

4.1. Aspectos Orçamentários

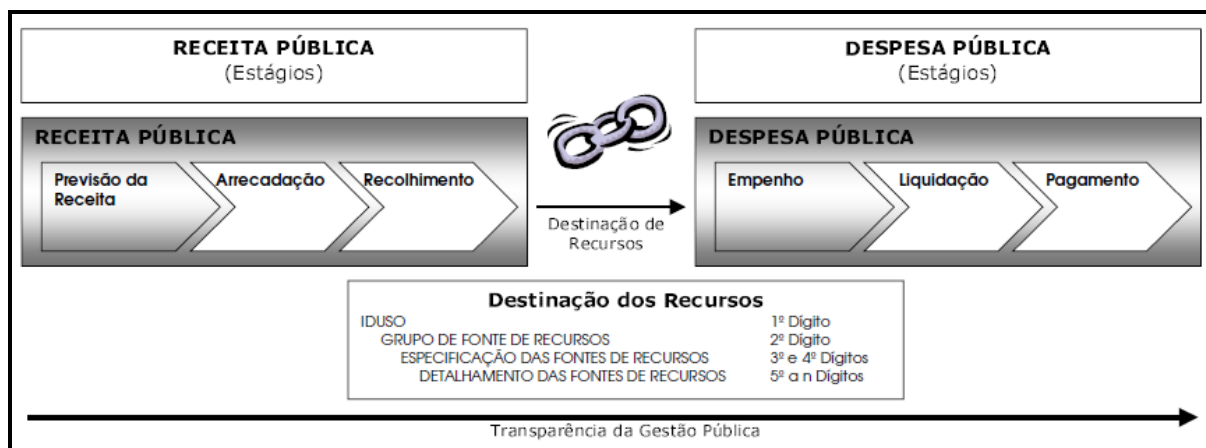
A classificação orçamentária por Fontes/Destações de recursos tem como objetivo de identificar as fontes de financiamento dos gastos públicos. As Fontes/Destações de recursos reúnem certas Naturezas de Receita conforme regras previamente estabelecidas. Por meio do orçamento público, essas Fontes/Destações são associadas a determinadas despesas de forma a evidenciar os meios para atingir os objetivos públicos.

Como mecanismo integrador entre a receita e a despesa, o código de Fonte/Destinação de recursos exerce um duplo papel no processo orçamentário.

	<p><u>Para a receita orçamentária</u>, esse código <u>tem a finalidade de indicar a destinação de recursos</u> para a realização de determinadas despesas orçamentárias. <u>Para a despesa orçamentária</u>, <u>identifica a origem dos recursos</u> que estão sendo utilizados.</p>
--	--

A figura 25 ilustra essa associação entre a receita e a despesa.

Figura 25: Fonte de recursos e a relação entre receita e despesa



Observa-se que a classificação por fonte de recursos é ao mesmo tempo uma classificação da receita e da despesa. Assim, mesmo código utilizado para controle das destinações da receita orçamentária também é utilizado na despesa, para controle das fontes financiadoras da despesa orçamentária. Desta forma, este mecanismo contribui para o atendimento do parágrafo único do art. 8º da LRF e o art. 50, inciso I da mesma Lei:

Art. 8º [...]

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

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

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

A natureza da receita orçamentária busca identificar a origem do recurso segundo seu fato gerador. Existe, ainda, a necessidade de identificar a destinação dos recursos arrecadados. Para tanto, a classificação por Fonte/Destinação de Recursos identifica se os recursos são vinculados ou não e, no caso dos vinculados, pode indicar a sua finalidade. A destinação pode ser classificada em vinculada e ordinária. O Quadro 8 mostra os conceitos de cada destinação.

Quadro 8: Classificação das destinações de recursos

Tipo de destinação	Conceito
Destinação Vinculada	É o <u>processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos</u> , em <u>atendimento às finalidades específicas</u> estabelecidas pela norma.
Destinação Ordinária	É o <u>processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos</u> , para atender <u>a quaisquer finalidades</u> .

A criação de vinculações para as receitas deve ser pautada em mandamentos legais que regulamentam a aplicação de recursos, seja para funções essenciais, seja para entes, órgãos, entidades e fundos. Outro tipo de vinculação é aquela derivada de convênios e contratos de empréstimos e financiamentos, cujos recursos são obtidos com finalidade específica.

4.1.1. Códigos utilizados na LOA

Chegou a hora de apresentarmos os códigos que permitem a operacionalização das fontes de recursos. A classificação de fonte de recursos consiste em um código de três dígitos. O 1º dígito representa o grupo de fonte, enquanto o 2º e o 3º representam a especificação da fonte. O Quadro 9 mostra a classificação por fonte de recursos.

Quadro 9: Classificação por fonte de recursos

Classificação por fonte de recursos	Grupo fonte de recursos	Especificação das fontes de recursos
Finalidade	Identifica <u>se os recursos são ou não do tesouro nacional</u> ; <u>e se pertencem ao exercício atual ou anteriores</u> .	É o código que individualiza cada destinação. <u>Possui a parte mais significativa da classificação</u> . <u>Sua apresentação segrega as destinações em dois grupos</u> : Destinações Primárias e Não-primárias. As <u>Destinações Primárias</u> são aquelas não-financeiras. As <u>Destinações Não-Primárias</u> , também chamadas financeiras, são representadas de forma geral por operações de crédito, amortizações de empréstimos e alienação de ativos
Exemplo de código	1	00
Descrição do código	Tesouro nacional exercício corrente	Recursos ordinários

Observa-se no exemplo acima que os recursos são originários do Tesouro Nacional e podem ser aplicados em quaisquer finalidades.

Na sequência, a Figura 26 contém os demais códigos do grupo fonte de recursos.

Figura 26: Código de grupo fonte de recursos

Cód.	GRUPO da Fonte de Recurso (1º Dígito)
1	Recursos do Tesouro - Exercício Corrente
2	Recursos de Outras Fontes - Exercício Corrente
3	Recursos do Tesouro - Exercícios Anteriores
6	Recursos de Outras Fontes - Exercícios Anteriores
9	Recursos Condicionados



- Os **Recursos do Tesouro** são aqueles geridos de forma centralizada pelo Poder Executivo, que detém a responsabilidade e controle sobre as disponibilidades financeiras.
- Os **Recursos de Outras Fontes** são aqueles arrecadados e controlados de forma descentralizada e cuja disponibilidade está sob responsabilidade desses órgãos e entidades, mesmo nos casos em que dependam de autorização do Órgão Central de Programação Financeira para dispor desses valores. De forma geral esses recursos têm origem no esforço próprio das entidades, seja pelo fornecimento de bens, prestação de serviços ou exploração econômica do patrimônio próprio.
- Os **Recursos Condicionados**, que são aqueles incluídos na previsão da receita orçamentária, mas que dependem da aprovação de alterações na legislação para integralização dos recursos. Quando confirmadas tais proposições, os recursos são remanejados para as destinações adequadas e definitivas.

Prosseguindo na classificação por fonte de recursos, a Figura 27 contém alguns exemplos de códigos da especificação da fonte de recursos, enquanto a Figura 28 contém combinações dos grupos fontes e especificações das fontes.

Figura 27: Exemplos de especificações de fonte de recursos


RECURSOS	FONTES
Ingresso de operações de crédito	46, 47, 48 e 49
Recursos próprios não-financeiros e financeiros	50 e 80
Taxas	74 e 75
Outras contribuições econômicas e sociais	11, 72 e 76
Doações	94, 95 e 96
Convênios	81
Restituição de Convênios e Congêneres	82
Compensações financeiras pela exploração de petróleo ou gás natural	42
Recursos das Operações Oficiais de Crédito	59, 60, 71, 73 e 89
Resultado do Banco Central	52
Alienação de Títulos e Valores Mobiliários	87
Recursos das Operações Oficiais de Crédito - Retorno de Refinanciamento de Dívidas do Clube de Paris	89

Figura 28: Exemplos de combinações entre grupo e especificações de fonte de recursos

1º DÍGITO (Grupo da Fonte)	2º e 3º DÍGITOS (Especificação da Fonte)	FONTE
1 - Recursos do Tesouro – Exercício Corrente	12 – Recursos Destinados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	112
2 - Recursos de Outras Fontes – Exercício Corrente	50 – Recursos Próprios Não Financeiros	250
2 – Recursos de Outras Fontes – Exercício Corrente	93 – Produto da Aplicação dos Recursos à Conta do Salário-Educação	293
3 - Recursos do Tesouro – Exercícios Anteriores	12 – Recursos Destinados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	312
6 - Recursos de Outras Fontes – Exercícios Anteriores	93 – Produto da Aplicação dos Recursos à Conta do Salário-Educação	693
9 - Recursos Condicionados	00 - Recursos Ordinários	900

4.1.2. Aplicação da fonte de recursos

Pessoal gostaria de apresentar um último conceito descrito a seguir.

	<p><u>Uma mesma receita arrecadada pode no momento da arrecadação ter mais de uma fonte.</u></p> <p>Por exemplo, a receita de imposto de renda terá 3 especificações de fontes distintas: 00, 01 e 12.</p>
---	---

A seguir, vamos detalhar cada uma das especificações.

A fonte 00 corresponde aos Recursos Ordinários. Receitas do Tesouro Nacional, de natureza tributária, de contribuições, patrimonial, de transferências correntes e outras, sem destinação específica, isto é, que não estão vinculadas a nenhum órgão ou programação e nem são passíveis de transferências para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. **Constituem recursos disponíveis para livre programação.**

Temos como exemplos: a Receita do Principal do Imposto de Importação, do imposto de renda, do imposto de produtos industrializados. Impostos Extraordinários, Aluguéis, arrendamentos.

A fonte 01 corresponde às transferências do imposto sobre a renda e sobre produtos industrializados. É a fonte composta pelas transferências dos recursos provenientes da arrecadação desses tributos, segundo o art. 159 da Constituição Federal (alterado pela Emenda Constitucional nº 55, de 20 de setembro de 2007). A figura 29 mostra a repartição desses impostos.

Figura 29: Repartição do imposto de renda e do imposto dos produtos industrializados

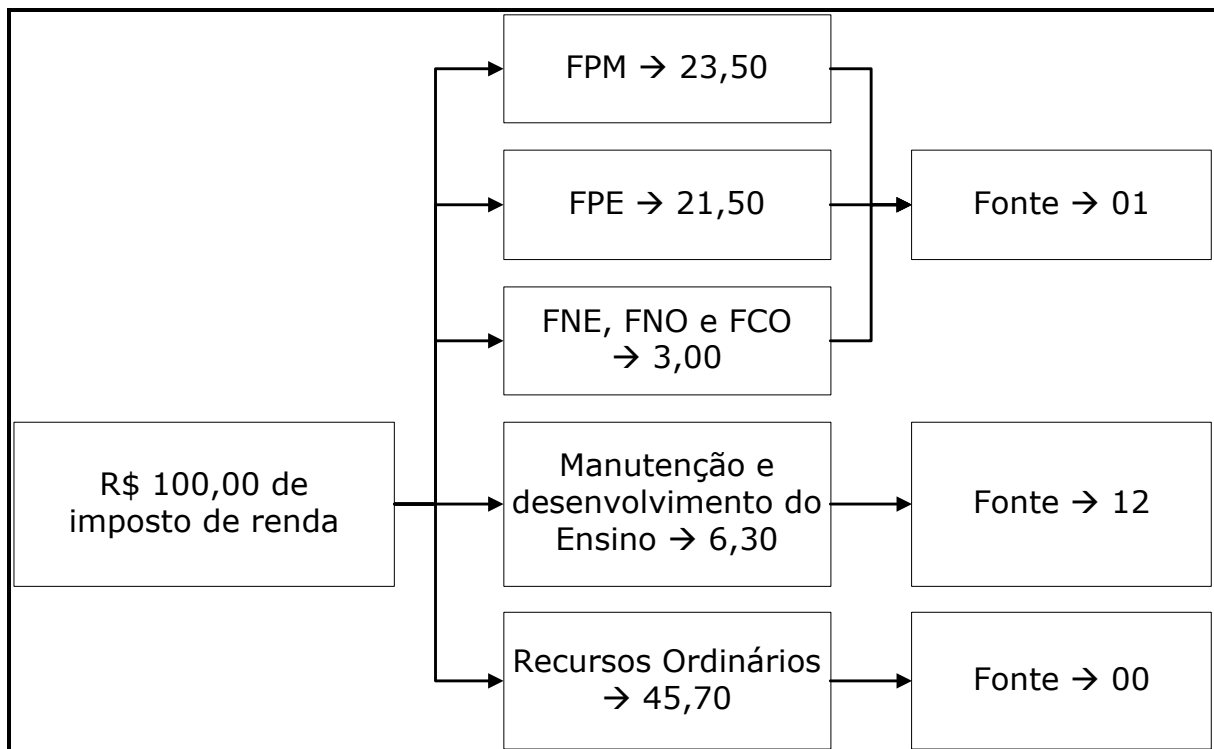
TRANSFERÊNCIAS	IR (%)	IPI (%)
Fundo de Participação dos Estados - FPE	21,5	21,5
Fundo de Participação dos Municípios - FPM	23,5	23,5
Estados Exportadores	-	10,0
Programas de Financiamento ao Setor Produtivo	3,0	3,0

Isso significa que quando a União arrecada 100 reais de imposto de renda, R\$ 23,50 são destinados ao Fundo de Participação dos Municípios; R\$ 21,50, ao Fundo de Participação dos Estados; e R\$ 3,00, aos fundos constitucionais do Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

A fonte 12 corresponde aos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino. É a fonte composta pela parcela mínima de 18% do produto da arrecadação dos impostos, líquidos de transferências constitucionais, que a União deve aplicar na manutenção e desenvolvimento do ensino, de acordo com o art. 212 da Constituição Federal. No caso dos Estados, Distrito Federal e Municípios o valor a ser aplicado é de 25% sobre os impostos líquidos de transferências constitucionais.

Por fim, apresento a Figura 30 que contém a distribuição de uma receita de arrecadada de R\$ 100,00 de imposto de renda.

Figura 30: Repartição de 100 reais de imposto de renda



Pessoal não caiu em prova até hoje, porém vou apresentar como cheguei aos valores dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino e dos recursos ordinários. Os Quadros 10 e 11 contêm os detalhes.

Quadro 10: Memória de cálculo dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino

A - Imposto de renda bruto	R\$ 100,00
B- Desvinculação das Receitas da União (B = A x 20%)	R\$ 20,00
C- FPE (C = A x 21,5%)	R\$ 21,50
D- FPM (D = A x 23,5%)	R\$ 23,50
E - Imposto de renda líquido (E = A - B - C - D)	R\$ 35,00
Valor a ser aplicado à manutenção e desenvolvimento do ensino (E x 18%)	R\$ 6,30

Quadro 11: Memória de cálculo dos recursos ordinários

A - Imposto de renda bruto	R\$ 100,00
B- FPE (B = A x 20%)	R\$ 21,50
C- FPM (D = A x 23,5%)	R\$ 23,50
D – FNE, FNO e FCO (D = A x 3%)	R\$ 3,00
E – Manutenção e desenvolvimento do ensino	R\$ 6,30
F – Recursos ordinários (F = A – B – C – D – E)	R\$ 45,7



4. (Cespe/DPU/2010/Contador) O código de classificação de fontes de recursos é composto por três dígitos, sendo que o primeiro indica o grupo de fontes de recursos, e o segundo e terceiro, a especificação das fontes de recursos. O indicador de grupo de fontes de recursos identifica se o recurso é ou não originário do Tesouro Nacional e se pertence ao exercício corrente ou a exercícios anteriores.

COMENTÁRIOS À QUESTÃO

CERTO, conforme vimos nesta seção.

4.2.Aspectos contábeis

A natureza da receita busca identificar a origem do recurso segundo seu fato gerador. Existe, ainda, a necessidade de identificar a destinação dos recursos arrecadados. Para tanto, foi instituído o mecanismo denominado Destinação de Recursos ou Fonte de Recursos.

A Destinação de Recursos é o processo pelo qual os recursos públicos são correlacionados a uma aplicação, desde a previsão da receita até a efetiva utilização dos recursos.

Esse mecanismo possibilita a transparência no gasto público e o controle das fontes de financiamento das despesas, por motivos estratégicos e pela legislação que estabelece vinculações para as receitas.

Na fixação da despesa deve-se incluir, na estrutura orçamentária, a Fonte de Recursos que irá financiá-la. Tratamento correspondente é dado às receitas, cuja estrutura orçamentária é determinada pela combinação entre a classificação por Natureza da Receita e o código indicativo da Destinação de Recursos.

Na execução orçamentária, a codificação da destinação da receita indica a vinculação, evidenciando, a partir do ingresso, as destinações dos valores.

Quando da realização da despesa, deve estar demonstrada qual a fonte de financiamento (fonte de recursos) da mesma, estabelecendo-se a interligação entre a receita e a despesa.

O Quadro 12 mostra as contas necessárias para tornar possível o mecanismo de destinação de recursos.

Quadro 13: Contas utilizadas na destinação de recursos

7-Controle Devedores	8-Controle Credores
7.2-Administração Financeira	8.2-Execução da Administração Financeira
7.2.1.1.X.XX.XX - Controle da disponibilidade de recursos	8.2.1.1.1.XX.XX - Disponibilidade por destinação de recursos <u>a utilizar</u>
	8.2.1.1.2.XX.XX - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho
	8.2.1.1.3.XX.XX - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias
	8.2.1.1.4.XX.XX - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada

Observa-se assim que a destinação de recursos utiliza contas situadas [nas classes 7 e 8](#). Na sequência apresento as Figuras 31 a 36 que contêm os registros que são efetuados desde a aprovação do

orçamento até entrada e posterior saída de recursos e encerramento do exercício.

Figura 31: Aprovação do orçamento

Previsão da Receita		
Débito	Crédito	Subsistema
5.2.1.1 Previsão inicial da receita	6.2.1.1 Receita a Realizar	O

Fixação da Despesa		
Débito	Crédito	Subsistema
5.2.2.1.1 - Dotação inicial	6.2.2.1.1 - Crédito Disponível	O

Figura 32: Arrecadação da Receita

Débito	Crédito	Subsistema
1.1.1 – Bancos c/ Movimento (F)	4 - Variação patrimonial aumentativa	P
6.2.1.1 Receita a Realizar	6.2.1.2 Receita realizada	O
7.2.1.1 Controle da disponibilidade de recursos	8.2.1.1.1 Disponibilidade por destinação de recursos <u>a utilizar</u>	C

Figura 33: Empenho da Despesa

Débito	Crédito	Subsistema
6.2.2.1.1 – Crédito Disponível	6.2.2.1.3.01 - Crédito empenhado a liquidar	O
8.2.1.1.1 - Disponibilidade por destinação de recursos <u>a utilizar</u>	8.2.1.1.2. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	C

Figura 34: Liquidação da Despesa (neste caso o fato gerador coincide com a liquidação)

Débito	Crédito	S
6.2.2.1.3.01 - Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.03 - Crédito empenhado liquidado	O
3 - Variação patrimonial diminutiva	2 – Passivo (F)	P
8.2.1.1.2. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho	8.2.1.1.3. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	C

Figura 35: Pagamento da Despesa

PAGAMENTO		
Débito	Crédito	Subsistema
6.2.2.1.3.03 - Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.04 - Crédito empenhado pago	O
2 – Passivo (F)	1.1.1.1 - Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	P
8.2.1.1.3. - Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.4. - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	C

Figura 36: Encerramento do Exercício

Débito	Crédito	Sistema
8.2.1.1.4.xx.xx - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	<u>7.2.1.1.0.xx.xx Controle da disponibilidade de recursos (sic)</u>	C

Na execução orçamentária, a conta Disponibilidade por Destinação de Recursos a Utilizar deverá ser debitada por ocasião da classificação da receita orçamentária e creditada pelo empenho da despesa orçamentária.

O saldo representará a disponibilidade financeira para uma nova despesa. A conta disponibilidade por destinação de recursos utilizada, por sua vez, deverá iniciar cada exercício com seu saldo zero.

As contas de Disponibilidades por Destinação de Recursos devem estar detalhadas por tipo de destinação, ou seja, para cada codificação de destinação criada pelo ente, haverá um detalhamento nessa conta. Com isso é possível identificar, para cada destinação, o saldo de recursos disponíveis para aplicação em despesas.

O mecanismo de contas-correntes contábeis também pode ser utilizado para controlar as destinações de recursos, procedimento adotado pela Administração Pública Federal. Nesse caso, o detalhamento das contas de disponibilidade por destinação deve ser por contas-correntes, que identificam a destinação do recurso.

A vantagem da utilização desse mecanismo consiste na simplificação do plano de contas, pois, com o uso das contas-correntes, são necessárias apenas QUATRO CONTAS CONTÁBEIS para controle das destinações, ficando a destinação dos recursos evidenciada nos contas-correntes.

Figura 37: Mecanismo Conta-Corrente versus mecanismo convencional

USANDO O SISTEMA DE CONTAS CORRENTES	VALORES
82111.xx.00 – Disponibilidade por Destinação – a utilizar	1.000,00
=0100000000 – Recursos Ordinários (Fonte 00)	300,00
=01kkkkkkkk – Recursos vinculados à saúde	400,00
=01yyyyyyyy – Recursos vinculados à educação (Fonte 12)	300,00

SEM USAR O SISTEMA DE CONTAS CORRENTES	VALORES
82111.xx. 00 – Disponibilidade por Destinação – a utilizar	1.000,00
82111.xx. 01– Recursos Ordinários (Fonte 00)	300,00
82111.xx. 02– Recursos vinculados à saúde	400,00
82111.xx. 03– Recursos vinculados à educação (Fonte 12)	300,00

Verifica-se na figura 37 que na parte superior precisa-se de apenas 4 contas (Disponibilidade por destinação de recursos a utilizar; Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por empenho; Disponibilidade por destinação de recursos comprometida por liquidação e entradas compensatórias; Disponibilidade por destinação de recursos utilizada). Assim, para cada conta dessa a conta-corrente permite inserir quantas fontes de recursos se necessitarem.

Na parte inferior observa-se que será necessária uma quantidade de contas para cada fonte. Vimos na Figura 27 que existem bem mais que 4.



4. (Cespe/DPU/2010/Contador) O código de classificação de fontes de recursos é composto por três dígitos, sendo que o primeiro indica o grupo de fontes de recursos, e o segundo e terceiro, a especificação das fontes de recursos. O indicador de grupo de fontes de recursos identifica se o recurso é ou não originário do Tesouro Nacional e se pertence ao exercício corrente ou a exercícios anteriores.

COMENTÁRIOS À QUESTÃO

CERTO, conforme vimos nesta seção.

5. LISTA DAS QUESTÕES COMENTADAS

1. (UFSC/2011) Na contabilidade pública, conforme orientado pelo MCASP, parte I, PCO, deve-se provisionar as parcelas do 13º salário. Sabe-se que o pagamento deste tipo de despesa não ocorre mensalmente, apesar da obrigação do registro de parcela mensal (1/12), como reconhecimento do direito do trabalhador ocorrer a cada mês trabalhado. Assinale a alternativa CORRETA que contém as contas pertencentes ao subsistema de contas patrimonial, indicadas pelo MCASP, parte I, PCO para a apropriação mensal (1/12 do 13º salário).

a) D - Ativo - Provisão para 13º Salário e C - Variação Ativa - Acréscimo Patrimonial.

b) D - Variação Ativa - Acréscimo Patrimonial e C - Passivo - Provisão para 13º salário.

c) D - Variação Passiva - Decréscimo Patrimonial e C - Passivo - Provisão para 13º Salário.

d) D - Passivo - Provisão para 13º salário e C - Variação Passiva - Decréscimo Patrimonial.

e) D - Ativo - Provisão para 13º salário e C - Passivo - Decréscimo Patrimonial.

O registro correto seria:

Débito: 3.3.1. Variação Patrimonial Diminutiva – Remuneração de Pessoal

Crédito: 2.1. Provisão do 13º salário.

Assim, observamos que a melhor opção que se enquadra no lançamento acima é a **opção C**. Note que o não uso da nomenclatura do novo plano de contas, não invalida a análise da assertiva.

2. (FCC/TRT/2011/Analista Judiciário) O regime orçamentário aplicado ao reconhecimento da receita é o

- a) financeiro.
- b) misto.
- c) de competência.
- d) patrimonial.
- e) de caixa.

No enfoque orçamentário o reconhecimento da receita segue o **regime de caixa**.

3. (FCC/TRT/2011/Analista Judiciário) De acordo com o regime orçamentário de reconhecimento da despesa, pertence ao exercício financeiro

- a) apenas a despesa total liquidada.
- b) a despesa nele legalmente empenhada.
- c) somente a despesa efetivamente paga.
- d) a despesa liquidada, porém, ainda não empenhada em restos a pagar.
- e) somente os valores nele inscritos em restos a pagar processados.

No enfoque orçamentário o reconhecimento pertencem ao exercício as **despesas nele legalmente empenhadas**.

4. (CEPERJ/MPOG/2010/Adaptada) Considerando a necessidade de padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo e de conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e de ampliar a transparência sobre as contas públicas, a Portaria 828 STN de 2011 estabelece que a partir do exercício financeiro de 2013 o regime contábil patrimonial a ser adotado será:

- a) Competência
- b) Caixa
- c) Equivalente a Caixa
- d) Prudência
- e) Misto

Conforme vimos na seção 2, a partir de 2013 regime patrimonial **adotará o regime de competência.**

(Cespe/IBRAM/2009/Contador) Acerca dos regimes orçamentário e de competência, julgue os itens a seguir.

5. Conforme o disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem, utilizando, portanto, **o regime contábil misto.**

ERRADO, pela NBCT 16, **o regime contábil é o de competência.**

6. Ocorrido o fato gerador, procede-se ao registro contábil do direito em contrapartida a uma variação ativa, em contas do sistema patrimonial, o que representa o registro da receita por competência.

CERTO, vimos na seção 2.2 que o que caracteriza o fato gerador na receita é a variação patrimonial aumentativa a qual é registrada no subsistema patrimonial.

7. (Cespe/TCU/2009/Técnico de Controle Externo) Na assinatura de um contrato de seguro para cobertura de riscos que poderão afetar o patrimônio de um ente público no exercício subsequente, o empenho, a liquidação e o pagamento ocorrem antes do fato gerador na ótica do regime de competência, de acordo com a doutrina e a legislação contábeis.

CERTO, conforme vimos na seção 2.4.

8. (ESAF/ANA/2009) Assinale a opção que indica uma afirmação verdadeira a respeito da contabilização das provisões, tendo como base a Lei n. 4.320/64 e os princípios fundamentais de contabilidade.

a) As provisões, quando registradas pela contabilidade, afetam as variações ativas e passivas em razão de se constituírem **atos contábeis permutativos do patrimônio.**

ERRADO, as provisões são fatos modificativos diminutivos.

b) As provisões para créditos de liquidação duvidosa **não são necessárias** no setor público em razão de a Lei n. 4.320/64 não fazer determinação nesse sentido.

ERRADO, apesar da lei 4320/1964 não entrar nesse detalhe, as provisões para créditos de liquidação duvidosa são utilizadas na administração pública. Cito como exemplo as provisões da dívida ativa a receber.

c) No setor público federal, o registro de provisões para créditos de liquidação duvidosa **somente é permitido nos créditos de longo prazo**.

ERRADO, é possível ter provisões para créditos de liquidação duvidosa de curto prazo. Ressalto que existe dívida ativa a receber de curto prazo que pode ensejar provisões para créditos de liquidação duvidosa de curto prazo.

d) registro da provisão para créditos de liquidação duvidosa afeta o resultado independente da execução orçamentária. CERTO, como provoca um fato modificativo diminutivo, a provisão de créditos de liquidação duvidosa afeta o resultado independente da execução orçamentária.

e) O registro das provisões **constitui despesa orçamentária** em razão de obedecer ao regime de competência.

ERRADO, registro das provisões constitui decrécimo patrimonial.

9. (Cespe/ANAC/2009) Ao se efetuar o registro de despesas antecipadas, deve-se proceder ao registro do empenho, da liquidação e do pagamento em contas específicas **no momento da ocorrência do fato gerador**.

ERRADO, no caso de despesas antecipadas como o 13º salário ou precatórios, o empenho, a liquidação e o pagamento ocorrem após o fato gerador.

10. (Cespe/ANAC/2009) Independentemente da forma de recebimento da receita, quando for anteriormente reconhecido um direito, mesmo com valor estimado, deverá haver registro do crédito a receber precedido do recebimento. No momento do recebimento, deverá haver registros simultâneos de baixa dos créditos a receber e do respectivo recebimento.

CERTO, basta aplicarmos o IPTU a receber visto na seção 2.2 na assertiva.

11. (Cespe/ANAC/2009) Caso a administração pública efetue assinatura anual de periódico (revista), o momento da liquidação da despesa orçamentária não coincidirá com o fato gerador. Nesse caso, o empenho e a liquidação (reconhecimento da despesa orçamentária) ocorrerão em momento anterior ao do fato gerador, sendo apropriado um ativo relativo ao direito à assinatura anual, e o reconhecimento da despesa, por competência, deve ser feito mensalmente.

CERTO, basta aplicarmos o exemplo do material de consumo para estoque visto na seção 2.3 que segue a mesma lógica de assinatura de periódico.

12. (Cespe/ANAC/2009) O reconhecimento da despesa por competência deve ocorrer ainda que pendentes as fases de execução da despesa orçamentária, ou seja, 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 reclassificada obrigação para o passivo financeiro.

CERTO, esse é caso da provisão do 13º salário. Lembre que no momento do empenho, ocorre a mudança da obrigação de uma conta "P" (Passivo não financeiro) para uma conta "F" (Passivo Financeiro). Esses conceitos de passivo financeiro e passivo não financeiro ficarão mais claros após a aula de Balanço Patrimonial.

13. (FCC/MPE-SE/2009) Configura o reconhecimento de despesa por competência, tendo ocorrido o fato gerador sem a existência de dotação orçamentária.

- a) Débito - Variação Passiva Extra-Orçamentária Crédito - Passivo Circulante Sistema de Contas Patrimonial Sistema de Contas Patrimonial.
- b) Débito - Despesa Crédito - Passivo Circulante Sistema de Contas Patrimonial Sistema de Contas Patrimonial.
- c) Débito - Variação Passiva - Orçamentária Crédito - Passivo Circulante Sistema de Contas Patrimonial Sistema de Contas Patrimonial.
- d) Débito - Variação Passiva - Orçamentária Crédito - Passivo Circulante Sistema de Contas Patrimonial Sistema de Contas Financeiro.
- e) Débito - Despesa Crédito - Variação Ativa Extra Orçamentária Sistema de Compensação Sistema de Contas Financeiro.

Essa questão segue a mesma lógica da questão. A opção correta é a **alternativa A.**

14. (Cespe/IPAJM/2009) De acordo como o Manual de Procedimentos da Receita Pública, a contabilidade mantém o processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime orçamentário da receita, de forma que atenda a todas as demandas de informações da execução orçamentária sob a ótica de caixa. No entanto, a contabilidade, sem deixar de observar a Lei n.º 4.320/1964, deve observar os princípios fundamentais de contabilidade de competência, prudência e oportunidade, além dos demais princípios. A harmonia entre os princípios contábeis e orçamentários é a prova da eficiência contábil da administração pública. Com relação à receita pública e às suas peculiaridades de registro, assinale a opção correta.

- a) O registro das deduções de receitas com a utilização do mecanismo de conta-corrente contábil pode ser operacionalizado. Assim, os entes que possuem sistemas contábeis adaptados a esse mecanismo podem utilizá-lo para aperfeiçoar as informações relativas à dedução de receitas.

CERTO, conforme vimos na seção 3.4.2.

b) Uma maneira de operacionalizar as deduções de receitas é a criação de nova classe de contas, iniciadas pelo dígito 9, para abrigar tais deduções. A nova classe criada **deve estar um nível abaixo das classes do ativo ou passivo.**

ERRADO, nessa forma de dedução da receita, a nova classe deve estar **no mesmo nível das classes ativo ou passivo.**

c) Caso o Estado avance no patrimônio do contribuinte em um valor maior do que a lei permite, **há a necessidade de autorização orçamentária** para sua devolução. Por isso, na União, a restituição **não é tratada** como dedução de receita.

ERRADO, neste caso não **há necessidade de autorização orçamentária** para sua devolução. Por fim, **a restituição é tratada como dedução da receita.**

d) Depois de reconhecida a receita orçamentária, podem ocorrer fatos supervenientes que ensejem ajustes posteriores ao recolhimento, como as restituições. Nesses casos, **não é possível** adotar a contabilização como dedução da receita, pois prejudicaria a transparência das informações relativas à receita bruta e líquida.

ERRADO, **é possível** nesse caso **adotar a dedução da receita.**

e) No caso de devolução de saldos de convênios, se a restituição ocorrer no mesmo exercício em que forem recebidas transferências do convênio, **esta não poderá ser contabilizada** como dedução de receita.

ERRADO, **é possível** nesse caso **adotar a dedução da receita.**

(Cespe/ANAC/2009) No que concerne à consolidação das contas públicas e a seus reflexos, julgue os itens subsequentes.

15. Para a correta consolidação das contas públicas, é recomendável que a formalização da restituição de receitas recebidas, em qualquer exercício, ocorra por dedução da respectiva natureza da receita.

CERTO, conforme vimos na seção 3.

16. Em rendas extintas, o fato gerador da receita não representa mais situação que gere arrecadações para o ente. Em casos de devolução de saldos de convênios e de contratos, quando o valor da restituição ultrapassar o valor das transferências recebidas no exercício, deve-se registrar esse valor como despesa orçamentária.

CERTO, conforme vimos na seção 3.

17. Caso haja devolução de saldos de convênios no mesmo exercício em que sejam recebidas transferências de convênio ou contrato, deve-se contabilizar o valor restituído **como despesa orçamentária**, sendo o valor limitado ao de transferências recebidas no exercício.

ERRADO, deve-se contabilizar o valor restituído como **dedução da receita**.

18. No âmbito da administração pública, a restituição de tributos recebidos a maior ou indevidamente será contabilizada como dedução de receita orçamentária.

CERTO, conforme vimos na seção 3.

19.(Cespe/AGU/2010/Contador) Para que ocorra uma correta consolidação das contas públicas, recomenda-se que a restituição de receitas orçamentárias recebidas em qualquer exercício seja feita **por meio do registro da anulação da receita**.

ERRADO, é recomendável que a formalização da restituição de receitas recebidas, em qualquer exercício, **ocorra por dedução da respectiva natureza da receita**.

(Cespe/TCU/2007/AFCE) A natureza da receita busca identificar a origem do recurso segundo seu fato gerador, mas, existe a necessidade de classificar a receita conforme a destinação legal dos recursos arrecadados. Por isso, foi instituído no governo federal o mecanismo da

destinação da receita. O controle das destinações de recursos [julgue item]

20. deve ser feito por todos os entes da Federação, haja vista a existência de vinculações para todos eles.

CERTO.

(Cespe/ANAC/2009/Analista Administrativo) No que se refere à destinação de recursos na contabilidade pública e a suas peculiaridades, julgue os itens a seguir.

21. A criação de vinculações para as receitas deve ser pautada em mandamentos legais que regulamentam a aplicação de recursos, seja para funções essenciais, seja para entes, órgãos, entidades e fundos. Outro tipo de vinculação deriva de convênios e contratos de empréstimos e financiamentos, cujos recursos são obtidos com finalidade específica.

CERTO.

22. A destinação ordinária de recursos consiste no processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.

CERTO.

(Cespe/ANAC/2009/Analista Administrativo) Julgue os próximos itens, que versam sobre a execução orçamentária.

23. Na execução orçamentária, a codificação da destinação da receita indica a vinculação, evidenciando-se, a partir do ingresso, as destinações dos valores. Ao se realizar despesa, deve-se demonstrar a sua fonte de financiamento (fonte de recursos), estabelecendo-se, desse modo, a interligação entre receita e despesa.

CERTO.

24. **No momento do recolhimento/recebimento dos valores, é feita a classificação por natureza de receita e destinação de recursos**, sendo possível a determinação da disponibilidade para alocação discricionária pelo gestor público, exceto daquelas reservadas a finalidades específicas, conforme vinculações estabelecidas.

ERRADO, classificação por natureza de receita e destinação de recursos é está prevista desde a elaboração e publicação da LOA.

25. O controle das disponibilidades financeiras por destinação/fonte de recursos deve ser feito **apenas durante** a execução orçamentária.

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

26. (Cespe/TRE-BA/2010/Analista Judiciário) Os recursos legalmente vinculados a uma finalidade específica devem ser utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

CERTO.

Gabarito das questões comentadas

1-C	2-E	3-B	4-A	5-Errado
6-Certo	7-Certo	8-D	9-Errado	10-Certo
11-Certo	12-Certo	13-A	14-A	15-Certo
16-Certo	17-Errado	18-Certo	19-Errado	20-Certo
21-Certo	22-Certo	23-Certo	24-Errado	25-Errado
26-Certo				

6. LISTA DAS QUESTÕES APRESENTADAS

1. (UFSC/2011) Leia o texto abaixo.

Na contabilidade pública, conforme orientado pelo MCASP, parte I, PCO, deve-se provisionar as parcelas do 13º salário. Sabe-se que o pagamento deste tipo de despesa não ocorre mensalmente, apesar da obrigação do registro de parcela mensal (1/12), como reconhecimento do direito do trabalhador ocorrer a cada mês trabalhado. Assinale a alternativa CORRETA que contém as contas pertencentes ao subsistema de contas patrimonial, indicadas pelo MCASP, parte I, PCO para a apropriação mensal (1/12 do 13º salário).

a) D - Ativo - Provisão para 13º Salário e C - Variação Ativa - Acréscimo Patrimonial.

b) D - Variação Ativa - Acréscimo Patrimonial e C - Passivo - Provisão para 13º salário.

c) D - Variação Passiva - Decréscimo Patrimonial e C - Passivo - Provisão para 13º Salário.

d) D - Passivo - Provisão para 13º salário e C - Variação Passiva - Decréscimo Patrimonial.

e) D - Ativo - Provisão para 13º salário e C - Passivo - Decréscimo Patrimonial.

2. (FCC/TRT/2011/Analista Judiciário) O regime orçamentário aplicado ao reconhecimento da receita é o

a) financeiro.

b) misto.

c) de competência.

d) patrimonial.

e) de caixa.

3. (FCC/TRT/2011/Analista Judiciário) De acordo com o regime orçamentário de reconhecimento da despesa, pertence ao exercício financeiro

- a) apenas a despesa total liquidada.
- b) a despesa nele legalmente empenhada.
- c) somente a despesa efetivamente paga.
- d) a despesa liquidada, porém, ainda não empenhada em restos a pagar.
- e) somente os valores nele inscritos em restos a pagar processados.

4. (CEPERJ/MPOG/2010/Adaptada) Considerando a necessidade de padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo e de conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e de ampliar a transparência sobre as contas públicas, a Portaria 828 STN de 2011 estabelece que a partir do exercício financeiro de 2013 o regime contábil patrimonial a ser adotado será:

- a) Competência
- b) Caixa
- c) Equivalente a Caixa
- d) Prudência
- e) Misto

(Cespe/IBRAM/2009/Contador) Acerca dos regimes orçamentário e de competência, julgue os itens a seguir.

5. Conforme o disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem, utilizando, portanto, o regime contábil misto.

6. Ocorrido o fato gerador, procede-se ao registro contábil do direito em contrapartida a uma variação ativa, em contas do sistema patrimonial, o que representa o registro da receita por competência.

7. (Cespe/TCU/2009/Técnico de Controle Externo) Na assinatura de um contrato de seguro para cobertura de riscos que poderão afetar o patrimônio de um ente público no exercício subsequente, o empenho, a liquidação e o pagamento ocorrem antes do fato gerador na ótica do regime de competência, de acordo com a doutrina e a legislação contábeis.

8. (ESAF/ANA/2009) Assinale a opção que indica uma afirmação verdadeira a respeito da contabilização das provisões, tendo como base a Lei n. 4.320/64 e os princípios fundamentais de contabilidade.

a) As provisões, quando registradas pela contabilidade, afetam as variações ativas e passivas em razão de se constituírem fatos contábeis permutativos do patrimônio.

b) As provisões para créditos de liquidação duvidosa não são necessárias no setor público em razão de a Lei n. 4.320/64 não fazer determinação nesse sentido.

c) No setor público federal, o registro de provisões para créditos de liquidação duvidosa somente é permitido nos créditos de longo prazo.

d) registro da provisão para créditos de liquidação duvidosa afeta o resultado independente da execução orçamentária.

e) O registro das provisões constitui despesa orçamentária em razão de obedecer ao regime de competência.

9. (Cespe/ANAC/2009) Ao se efetuar o registro de despesas antecipadas, deve-se proceder ao registro do empenho, da liquidação e do pagamento em contas específicas no momento da ocorrência do fato gerador.

10. (Cespe/ANAC/2009) Independentemente da forma de recebimento da receita, quando for anteriormente reconhecido um direito, mesmo com valor estimado, deverá haver registro do crédito a receber precedido do recebimento. No momento do recebimento, deverá haver registros simultâneos de baixa dos créditos a receber e do respectivo recebimento.

11. (Cespe/ANAC/2009) Caso a administração pública efetue assinatura anual de periódico (revista), o momento da liquidação da despesa orçamentária não coincidirá com o fato gerador. Nesse caso, o empenho e a liquidação (reconhecimento da despesa orçamentária) ocorrerão em momento anterior ao do fato gerador, sendo apropriado um ativo relativo ao direito à assinatura anual, e o reconhecimento da despesa, por competência, deve ser feito mensalmente.

12. (Cespe/ANAC/2009) O reconhecimento da despesa por competência deve ocorrer ainda que pendentes as fases de execução da despesa orçamentária, ou seja, 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 reclassificada obrigação para o passivo financeiro.

13. (FCC/MPE-SE/2009) Configura o reconhecimento de despesa por competência, tendo ocorrido o fato gerador sem a existência de dotação orçamentária.

- a) Débito - Variação Passiva Extra-Orçamentária Crédito - Passivo Circulante Sistema de Contas Patrimonial Sistema de Contas Patrimonial.
- b) Débito - Despesa Crédito - Passivo Circulante Sistema de Contas Patrimonial Sistema de Contas Patrimonial.
- c) Débito - Variação Passiva - Orçamentária Crédito - Passivo Circulante Sistema de Contas Patrimonial Sistema de Contas Patrimonial.
- d) Débito - Variação Passiva - Orçamentária Crédito - Passivo Circulante Sistema de Contas Patrimonial Sistema de Contas Financeiro.
- e) Débito - Despesa Crédito - Variação Ativa Extra Orçamentária Sistema de Compensação Sistema de Contas Financeiro.

14. (Cespe/IPAJM/2009) De acordo como o Manual de Procedimentos da Receita Pública, a contabilidade mantém o processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime orçamentário da receita, de forma que atenda a todas as demandas de informações da execução orçamentária sob a ótica de caixa. No entanto, a contabilidade, sem deixar de observar a Lei n.º 4.320/1964, deve observar os princípios fundamentais de contabilidade de competência, prudência e oportunidade, além dos demais princípios. A harmonia entre os princípios contábeis e orçamentários é a prova da eficiência contábil da administração pública. Com relação à receita pública e às suas peculiaridades de registro, assinale a opção correta.

a) O registro das deduções de receitas com a utilização do mecanismo de conta-corrente contábil pode ser operacionalizado. Assim, os entes que possuem sistemas contábeis adaptados a esse mecanismo podem utilizá-lo para aperfeiçoar as informações relativas à dedução de receitas.

b) Uma maneira de operacionalizar as deduções de receitas é a criação de nova classe de contas, iniciadas pelo dígito 9, para abrigar tais deduções. A nova classe criada deve estar um nível abaixo das classes do ativo ou passivo.

c) Caso o Estado avance no patrimônio do contribuinte em um valor maior do que a lei permite, há a necessidade de autorização orçamentária para sua devolução. Por isso, na União, a restituição não é tratada como dedução de receita.

d) Depois de reconhecida a receita orçamentária, podem ocorrer fatos supervenientes que ensejem ajustes posteriores ao recolhimento, como as restituições. Nesses casos, não é possível adotar a contabilização como dedução da receita, pois prejudicaria a transparência das informações relativas à receita bruta e líquida.

e) No caso de devolução de saldos de convênios, se a restituição ocorrer no mesmo exercício em que forem recebidas transferências do convênio, esta não poderá ser contabilizada como dedução de receita.

(Cespe/ANAC/2009) No que concerne à consolidação das contas públicas e a seus reflexos, julgue os itens subsequentes.

15. Para a correta consolidação das contas públicas, é recomendável que a formalização da restituição de receitas recebidas, em qualquer exercício, ocorra por dedução da respectiva natureza da receita.

16. Em rendas extintas, o fato gerador da receita não representa mais situação que gere arrecadações para o ente. Em casos de devolução de saldos de convênios e de contratos, quando o valor da restituição ultrapassar o valor das transferências recebidas no exercício, deve-se registrar esse valor como despesa orçamentária.

17. Caso haja devolução de saldos de convênios no mesmo exercício em que sejam recebidas transferências de convênio ou contrato, deve-se contabilizar o valor restituído como despesa orçamentária, sendo o valor limitado ao de transferências recebidas no exercício.

18. No âmbito da administração pública, a restituição de tributos recebidos a maior ou indevidamente será contabilizada como dedução de receita orçamentária.

19.(Cespe/AGU/2010/Contador) Para que ocorra uma correta consolidação das contas públicas, recomenda-se que a restituição de receitas orçamentárias recebidas em qualquer exercício seja feita por meio do registro da anulação da receita.

(Cespe/TCU/2007/AFCE) A natureza da receita busca identificar a origem do recurso segundo seu fato gerador, mas, existe a necessidade de classificar a receita conforme a destinação legal dos recursos arrecadados. Por isso, foi instituído no governo federal o mecanismo da destinação da receita. O controle das destinações de recursos [julgue item]

20. deve ser feito por todos os entes da Federação, haja vista a existência de vinculações para todos eles.

(Cespe/ANAC/2009/Analista Administrativo) No que se refere à destinação de recursos na contabilidade pública e a suas peculiaridades, julgue os itens a seguir.

21. A criação de vinculações para as receitas deve ser pautada em mandamentos legais que regulamentam a aplicação de recursos, seja para funções essenciais, seja para entes, órgãos, entidades e fundos. Outro tipo de vinculação deriva de convênios e contratos de empréstimos e financiamentos, cujos recursos são obtidos com finalidade específica.

22. A destinação ordinária de recursos consiste no processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.

(Cespe/ANAC/2009/Analista Administrativo) Julgue os próximos itens, que versam sobre a execução orçamentária.

23. Na execução orçamentária, a codificação da destinação da receita indica a vinculação, evidenciando-se, a partir do ingresso, as destinações dos valores. Ao se realizar despesa, deve-se demonstrar a sua fonte de financiamento (fonte de recursos), estabelecendo-se, desse modo, a interligação entre receita e despesa.

24. No momento do recolhimento/recebimento dos valores, é feita a classificação por natureza de receita e destinação de recursos, sendo possível a determinação da disponibilidade para alocação discricionária pelo gestor público, exceto daquelas reservadas a finalidades específicas, conforme vinculações estabelecidas.

25. O controle das disponibilidades financeiras por destinação/fonte de recursos deve ser feito apenas durante a execução orçamentária.

26. (Cespe/TRE-BA/2010/Analista Judiciário) Os recursos legalmente vinculados a uma finalidade específica devem ser utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Gabarito das questões apresentadas

1-C	2-E	3-B	4-A	5-Errado
6-Certo	7-Certo	8-D	9-Errado	10-Certo
11-Certo	12-Certo	13-A	14-A	15-Certo
16-Certo	17-Errado	18-Certo	19-Errado	20-Certo
21-Certo	22-Certo	23-Certo	24-Errado	25-Errado
26-Certo	27-Certo			

Pessoal o prazer foi meu. Até a próxima aula. Abraços.

Prof. M. Sc. Giovanni Pacelli

Informo que aqueles que forem realizar provas da Banca Cespe podem adquirir meu livro da editora Elsevier: questões comentadas de AFO e Contabilidade Pública. Ressalto que o mesmo é o há de mais atual hoje em exercícios comentados.

<http://www.elsevier.com.br/site/institucional/Minha-pagina-autor.aspx?seg=1&aid=88733>

Aqueles que desejem realizar cursos na modalidade on line informo que ministro cursos on line de Orçamento Público e Contabilidade Pública no seguinte link:

<http://cursosonline.cathedranet.com.br/Professores/10/Prof-Giovanni-Pacelli>