

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

MINUTA DO MANUAL TÉCNICO DE ESTATÍSTICAS DE FINANÇAS PÚBLICAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e suas respectivas empresas
públicas
Válido para o exercício de 2012 para a União, 2013 para os Estados e Municípios e 2014 para o
Setor Público Consolidado.

(Portaria STN nºxxx, de xx de xxxxx de 2010)

1ª edição

VOLUME I

Manual de Procedimentos

Brasília – DF
2010

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

Disponível também em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>

Impresso no Brasil

MINISTRO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Machado

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL
Arno Hugo Augustín Filho

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

COORDENADORA-GERAL DE ESTUDOS ECONÔMICO-FISCAIS
Fabiana Magalhães Almeida Rodopoulos

COORDENADOR DE ESTUDOS ECONÔMICO-FISCAIS
Felipe Palmeira Bardella

GERENTE DE ESTATÍSTICAS DE FINANÇAS PÚBLICAS
Bruno Fabrício Ferreira da Rocha

EQUIPE TÉCNICA

Angela Carballido Fernandez
Andresa Costa Biason
Felipe Augusto Trevisan Ortiz
Heliane Bertulucci Fernandes
Heloisa Teixeira Saito
Janet Maria Pereira
Jeanne Vidal de Araujo
Renato Nogueira Starling

Informações – STN:
Fone: (61) 3412-2203
Fax: (61) 3412-1700
Correio Eletrônico: cesef.df.stn@fazenda.gov.br
Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

COORDENAÇÃO EDITORIAL / REVISÃO DE TEXTO
Secretaria do Tesouro Nacional / Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Fiscais
CRIAÇÃO CAPA: Coordenação-Geral de Desenvolvimento Institucional
TIRAGEM:
Ficha Catalográfica

<p>Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional</p> <p>Manual técnico de estatísticas de finanças públicas: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios : xx / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 1. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Fiscais, 2010.</p> <p>78 p. : il. ; 25 cm. – (Manual de contabilidade aplicada ao setor público ; v.4)</p> <p>“Válido para o exercício de 2012 para a União, 2013 para os Estados e Municípios e 2014 para o Setor Público Consolidado. (Portaria STN nº xxx, de x de agosto de 2010)”</p> <p>ISBN 978-85-87841-41-4</p> <p>1. XXXXXXXXXXXXXXXX. 2. XXXXXXXXXXXXXXXX. 3. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX. 4. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX..</p> <p>CDD: XXXX CDU: XXXXXXXXXXX</p>

APRESENTAÇÃO

O Decreto nº 7.050, de 23 de dezembro de 2009, que aprova a estrutura regimental do Ministério da Fazenda, dispõe sobre as atribuições que competem às diversas secretarias que compõem o Ministério.

Dessa forma, segundo o art. 20 do Anexo I deste Decreto, compete à Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central dos Sistemas de Administração Financeira Federal e de Contabilidade Federal:

XXVI - elaborar e divulgar, no âmbito de sua competência, estatísticas fiscais, demonstrativos e relatórios, em atendimento a dispositivos legais e acordos, tratados e convênios celebrados pela União com organismos ou entidades internacionais;

XXXVI - promover avaliação periódica das estatísticas e indicadores fiscais, visando adequar o sistema brasileiro de estatísticas fiscais às melhores práticas internacionais e aos requisitos locais.

Neste contexto é que se insere a motivação para a elaboração deste Manual Técnico de Estatísticas de Finanças Públicas Aplicado ao Setor Público Brasileiro (MTEFP) que busca alinhar as práticas estatísticas do país aos normativos internacionais, objetivando adequar a estatística fiscal brasileira à praticada pela maioria dos países.

O acompanhamento da situação fiscal de um país tem importância fundamental para orientar os gestores públicos na implementação de políticas eficientes, que proporcionem crescimento econômico permanente, com responsabilidade fiscal e sustentabilidade a longo prazo. Para tanto, as estatísticas fiscais são de extrema relevância, devendo ser apuradas através de metodologias bem definidas, normatizadas e amplamente divulgadas. Assim, a adoção de metodologias harmonizadas de estatísticas alinhadas a padrões internacionais permite a produção de indicadores fiscais adequados para uma correta avaliação das finanças públicas de um país, bem como a comparabilidade da situação fiscal de diversos países.

Insere-se nesse contexto a avaliação e implementação da nova metodologia de Estatísticas de Finanças Públicas sob o marco analítico do *Government Finance Statistics Manual - 2001* (GFSM 2001) ou Manual de Estatísticas Fiscais de 2001 (MEFP 2001), bem como a harmonização de estatísticas fiscais no âmbito do MERCOSUL. Tais padrões requerem a compilação de informações da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, incluindo as corporações públicas financeiras e não financeiras de todos os entes da federação.

Em 2001, foi publicada pelo Fundo Monetário Internacional a segunda edição do Manual de Estatísticas de Finanças Públicas – MEFP, revisando a primeira publicação de 1986, com o objetivo de promover maior transparência e conhecimento das finanças e das operações governamentais, bem como de estabelecer integração das estatísticas fiscais com outros marcos metodológicos de estatísticas macroeconômicas, como o Sistema de Contas Nacionais, de 1993, a 5ª edição do Manual de Balanço de Pagamentos e o Manual de Estatísticas Monetárias e Financeiras.

A edição de 2001 do MEFP, ao promover a consistência econômica e a consistência temporal das estatísticas, possibilita a completa integração de fluxos estoques, bem como a determinação do impacto das políticas fiscais na evolução temporal do Patrimônio Líquido do país. Dessa forma, o manual introduziu o conceito de patrimônio nas estatísticas fiscais, em linha com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A integração das contas do setor fiscal com as contas do setor externo, do setor financeiro e monetário, e com o Sistema de Contas

Nacionais (SCN 1993), permite maior aproveitamento das informações produzidas pelos outros sistemas, maior confiança na apresentação das informações e o acompanhamento e análise da economia dos países de forma mais completa e integrada.

Com o objetivo de melhoria da transparência nas operações de governo, o novo Manual apresenta um sistema estatístico especializado para análise e avaliação do desempenho do setor público, em um marco analítico integrado, atualizado de acordo com as normas internacionais de contabilidade pública e harmonizado com os demais sistemas estatísticos existentes.

Há que se ressaltar, entretanto, que a adoção da nova metodologia não implica em mudanças nas práticas de compilação das estatísticas de finanças públicas adotadas atualmente pelo Banco Central e pelo Tesouro Nacional, tampouco em relação à prática contábil preconizada pela Lei no 4.320/64 e adotada pelo Governo Geral em todas suas esferas. Os sistemas de compilação dos dados para fins de estatísticas fiscais ou contabilidade pública atualmente em vigor no Brasil têm objetivos próprios e devem se constituir na base de dados do novo sistema. O resultado final será, seguramente, estatísticas fiscais mais abrangentes, o que deve propiciar elementos para uma análise mais ampla e detalhada da avaliação das políticas públicas e contribuir para o aperfeiçoamento analítico das finanças públicas.

Assim, o MEFP 2001 introduziu importantes mudanças em relação ao tratamento anterior dado às estatísticas nacionais e a principal delas refere-se à cobertura institucional, cujo enfoque é o Setor Governo Geral definido na base de unidades institucionais. Para identificar as transações e atividades fiscais que ocorram fora do setor do governo geral, é incentivada a compilação de estatísticas do Setor Público e a identificação de transações entre as unidades do Setor do Governo Geral e do Setor das Corporações Públicas.

O MTEFP é uma aplicação do MEFP 2001 ao caso brasileiro, considerando as especificidades de nossa conformação institucional e legal, definida em normas como a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, bem como nossas regras e procedimentos contábeis. As adaptações necessárias foram feitas para que a produção de estatísticas conforme a metodologia do MEFP 2001 se realizasse dentro do marco contábil e jurídico vigente.



PORTARIA Nº DE XXXXXXXXX DE 2010.

ANUNCIADA

SUMÁRIO

SUMÁRIO	6
1 INTRODUÇÃO	9
1.1 OBJETIVO DO MTEFP	10
1.2 MUDANÇA METODOLÓGICA EM RELAÇÃO AO MANUAL DE EFP 1986	11
1.2.1 <i>Abrangência</i>	11
1.2.2 <i>Regime de registro de eventos econômicos</i>	11
1.2.3 <i>Avaliação</i>	11
1.2.4 <i>Balço Patrimonial</i>	11
1.2.5 <i>Integração de fluxos e estoques</i>	12
1.2.6 <i>Arcabouço Analítico</i>	12
1.3 ESTRUTURA DO MTEFP	12
2 ABRANGÊNCIA	13
2.1 INTRODUÇÃO	13
2.2 ABRANGÊNCIA NO ÂMBITO DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO.....	14
2.2.1 <i>Governo Central (GC)</i>	14
2.2.2 <i>Governos Estadual, DF e Municipal</i>	16
2.2.3 <i>Corporações Não Financeiras</i>	17
2.2.4 <i>Corporações Financeiras</i>	18
3 SISTEMAS DE COLETAS DE DADOS	18
3.1 GOVERNO CENTRAL	18
3.2 GOVERNOS ESTADUAIS, DISTRITO FEDERAL E GOVERNOS MUNICIPAIS	19
3.3 CORPORAÇÕES NÃO FINANCEIRAS	19
3.4 CORPORAÇÕES FINANCEIRAS.....	19
4 FLUXOS, ESTOQUES E REGRAS CONTÁBEIS	21
4.1 FLUXOS, ESTOQUES E REGRAS CONTÁBEIS NO MANUAL DE EFP 2001	21
4.1.1 <i>Tipos de Fluxos</i>	21
4.1.1.1 <i>Transações</i>	21
4.1.1.2 <i>Outros Fluxos Econômicos</i>	22
4.1.2 <i>Regras Contábeis</i>	22
4.1.2.1 <i>Tipo de Sistema Contábil</i>	22
4.1.2.2 <i>O Manual de EFP 2001 utiliza a contabilidade praticada pela maioria dos países, ou seja, a de partidas dobradas. Assim, a contabilidade pública brasileira deve estar alinhada a praticada internacionalmente, observando as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o que no caso brasileiro relaciona-se à convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Momento do Registro do Fluxo</i>	22
4.1.2.3 <i>Avaliação</i>	23
4.1.2.4 <i>Registro Bruto e Líquido de Fluxos e Estoques</i>	23
4.1.2.5 <i>Consolidação</i>	23
4.1.2.6 <i>Ativo ou Passivo contingente</i>	23
4.2 REGRAS GERAIS APLICADAS AO GOVERNO GERAL BRASILEIRO	24
4.2.1 <i>Regras Contábeis</i>	24
4.2.1.1 <i>Avaliação</i>	24
4.2.1.2 <i>Estoques</i>	25
4.2.1.3 <i>Consumo de Capital Fixo (CCF)</i>	25

4.2.1.4 Dívida Ativa.....	26
4.2.1.5 Balanço Geral da União (BGU).....	26
4.2.1.6 Consolidação	26
4.2.1.7 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP	26
4.3 ARCABOUÇO ANALÍTICO DO MANUAL DE EFP 2001	27
4.4 OBJETIVOS ANALÍTICOS	27
4.5 COMPONENTES E CONCEITOS DO ARCABOUÇO ANALÍTICO.....	27
4.6 DEMONSTRATIVO DE OPERAÇÕES DO GOVERNO.....	29
4.7 OPERAÇÕES DE CAIXA DO GOVERNO	29
4.8 DEMONSTRATIVO DE OUTROS FLUXOS ECONÔMICOS	30
4.9 BALANÇO PATRIMONIAL	30
4.10 INDICADORES SINTÉTICOS ADICIONAIS DA POLÍTICA FISCAL.....	30
4.10.1.....	30
4.10.2 <i>Outras variáveis macroeconômicas:</i>	31
5 RECEITAS.....	34
5.1 RECEITAS E SEUS COMPONENTES NO MANUAL DE EFP 2001.....	34
5.2 CLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	40
6 DESPESAS	46
6.1 DESPESAS E SEUS COMPONENTES NO MANUAL DE EFP 2001.....	46
6.2 FUNÇÕES DE GOVERNO	49
6.2.1 <i>Introdução</i>	49
6.3 CLASSIFICAÇÃO ECONÔMICA DA DESPESA APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO.....	50
6.3.1 <i>Principais Agregados da Despesa</i>	50
6.3.2 <i>Principais Agregados da Despesa por Função</i>	52
7 BALANÇO PATRIMONIAL.....	54
7.1 BALANÇO PATRIMONIAL	54
7.1.1 <i>Classificação de Ativos e Passivos no Manual de EFP 2001</i>	54
7.1.2 <i>Partidas Informativas</i>	58
7.1.3 <i>Valoração de Ativos e Passivos</i>	58
7.2 CLASSIFICAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	58
8. TRANSAÇÕES ATIVAS E PASSIVAS.....	62
8.1 TRANSAÇÕES (3) EM ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS	62
VALORAÇÃO	62
MOMENTO DE REGISTRO.....	62
REGISTRO LÍQUIDO E CONSOLIDAÇÃO DE FLUXOS.....	62
ATRASADOS	62
8.2 CLASSIFICAÇÃO DE TRANSAÇÕES EM ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS POR TIPO DE INSTRUMENTO FINANCEIRO	62
8.3 CLASSIFICAÇÃO DE TRANSAÇÕES EM ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS POR SETOR E RESIDÊNCIA	63
8.3.1 <i>Transações em Ativos não Financeiros</i>	63
8.3.2.....	64
9. OUTROS FLUXOS ECONÔMICOS (4/5).....	66

9.2	OUTRAS VARIAÇÕES DE VOLUME ATIVAS E PASSIVAS	66
9.3	CLASSIFICAÇÃO DE OUTROS FLUXOS ECONÔMICOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	67
10.	OPERAÇÕES DE DÍVIDA DO GOVERNO (3).....	70
11.	74
12	MÉTODOS DE ESTIMAÇÃO E POLÍTICA DE REVISÃO DAS INFORMAÇÕES.....	77
12.1	MÉTODOS DE ESTIMAÇÃO	77
12.2	POLÍTICA DE REVISÃO DE INFORMAÇÕES	78
INDICE REMISSIVO	79

MINUTA

1 INTRODUÇÃO

O Manual Técnico de Estatísticas de Finanças Públicas Aplicado ao Setor Público (MTEFP), produzido pela Secretaria do Tesouro Nacional, visa orientar e harmonizar a elaboração das estatísticas de finanças públicas, no âmbito da Federação, ao Manual de Estatísticas de Finanças Públicas 2001 (Manual de EFP 2001) do Fundo Monetário Internacional (FMI).

O MTEFP dispõe sobre os principais conceitos e classificações que norteiam o Manual de EFP 2001 e orienta aos gestores da União, dos Estados, DF e municípios a classificar e adequar os fatos econômicos ocorridos e registrados na contabilidade pública de cada ente, segundo esse novo arcabouço metodológico. Além disso, está adaptado à realidade do governo brasileiro, notadamente respeitando a legislação brasileira e observando a prática atual da contabilidade pública vigente no País.

O MTEFP não trata sistematicamente dos aspectos práticos da compilação das estatísticas de finanças públicas, o qual deverá ser tratado futuramente no Guia Prático de Compilação. Tampouco esgota os conceitos e classificações definidos no Manual de EFP 2001, que atualmente está publicado em inglês, espanhol, árabe, francês, chinês e russo. O referido Manual já está traduzido para o português e encontra-se em fase de revisão pelo FMI para posterior publicação.

O Manual de EFP 2001 atualiza o Manual de EFP 1986 e representa um avanço significativo no desenvolvimento de padrões para a compilação e apresentação de estatísticas fiscais e faz parte de uma tendência de âmbito mundial na busca de maior responsabilização e transparência nas finanças, operações e fiscalização por parte dos governos.

Em resposta à crescente complexidade da formulação e avaliação de políticas fiscais governamentais, a análise fiscal vem evoluindo rapidamente. No esforço de atender aos novos requisitos, o MTEFP 2001 introduz o regime de competência para o registro de eventos econômicos de forma a abranger todos os fluxos de recursos. Além disso, os conceitos e princípios apresentados no MEFP 2001 são harmonizados com os padrões correspondentes de outros sistemas estatísticos macroeconômicos internacionalmente aceitos. Esses sistemas estatísticos são o Sistema de Contas Nacionais (SCN 1993), a quinta edição do Manual do Balanço de Pagamentos do FMI e o Manual de Estatísticas Monetárias e Financeiras do FMI.

O MTEFP representa um passo na evolução de metodologias estatísticas. Reconhece-se que a adoção do sistema plenamente integrado como definido no Manual EFP 2001 terá implantação em médio prazo, pois depende que os sistemas contábeis sejam capazes de refletir a adoção do regime de competência no registro de eventos econômicos e as classificações revistas.

Importa esclarecer que se encontra em desenvolvimento projeto de evolução da contabilidade pública brasileira, coordenado pelo órgão central de contabilidade da União, em conjunto com os representantes dos entes subnacionais e da classe contábil, o processo de convergência da contabilidade pública às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NIC-SP) que estão sendo divulgadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Este projeto em curso também inclui o desenvolvimento do plano de contas único aplicado a União, Estados, DF e Municípios, com o propósito de harmonizar conceitos e procedimentos. O cronograma de implantação deverá finalizar em 2013 para implantação conjunta e definitiva pelos entes da federação em 2014, conforme dispõe a Portaria STN nº 751, de 16/12/2009. Este novo arcabouço contábil, adequado às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, viabilizará a elaboração de estatísticas fiscais em conformidade ao Manual de EFP 2001.

Porém, até a implantação deste modelo contábil compatível com o Manual de EFP 2001, serão necessários ajustes e adequações para que os dados disponíveis tenham a consistência e coerência mínima com este novo arcabouço metodológico. Para tanto, os ajustes deverão constar em partidas informativas nos respectivos demonstrativos dos ajustes.

Há que se ressaltar, entretanto, que a adoção do MTEFP não implica em mudanças nas práticas de compilação das estatísticas de finanças públicas adotadas atualmente pelo Banco Central e pelo Tesouro Nacional, tampouco em relação à prática contábil preconizada pela Lei nº 4.320/1964 e adotada pelos governos no âmbito da Federação. Os sistemas que compilam dados para fins de estatísticas fiscais em desenvolvimento no país têm objetivos próprios e devem se constituir em uma nova base de dados que possa viabilizar, inclusive, a implantação deste novo sistema. O resultado final será, seguramente, estatísticas fiscais mais abrangentes o que deve propiciar indicadores suficientes para análise e avaliação robusta e detalhada das políticas públicas e contribuir para o aperfeiçoamento analítico das finanças públicas no país.

1.1 Objetivo do MTEFP

O objetivo do MTEFP é proporcionar um arcabouço conceitual que facilite análises de política fiscal e possibilite quantificar as ações do Setor Público, ou seja, dos setores de Governo Geral e de Corporações, este constituído pelas unidades institucionais (entidades) controladas pelos governos que exercem atividades comerciais.

Em contraste com o manual anterior, que enfatiza o impacto das operações do governo sobre a demanda agregada e, portanto, o valor do déficit, o Manual de EFP 2001 tem como preocupação a composição dos resultados fiscais. Esse Manual é compatível com o balanço de pagamentos de acordo com a metodologia contida na quinta edição do Manual de Balanço de Pagamentos do Fundo Monetário Internacional (BPM5), publicado em 1993 e que o Brasil, somente em 2001, passou a utilizar. Os conceitos utilizados neste Manual assim como o do MEFP 2001 guardam estreita relação com o Sistema de Contas Nacionais da Organização das Nações Unidas (ONU) – SCN 1993.

Importante destacar, no entanto, que o Manual de EFP 2001 também contém um demonstrativo de fluxo de caixa, ou seja, neste novo arcabouço metodológico agregam-se à informação de caixa, os registros pelo regime de competência, ampliando o conjunto de informações fiscais disponíveis.

A classificação de fluxos e estoques se aproxima de outros arcabouços metodológicos, como o SCN 1993. Para adequação a esses arcabouços, o Governo Geral, antes definido por funções, passa a ser expresso por um conjunto de unidades institucionais, cuja atividade principal é implementar políticas públicas, por meio da provisão de bens e serviços não disponíveis no mercado e da distribuição de renda e riqueza, sendo essas atividades custeadas por recursos compulsórios advindos das entidades que compõem os outros setores da economia.

Adicionalmente, as transações com ativos não financeiros passam a não ser mais computadas como receita e despesa. Da mesma forma, os ativos financeiros constituídos com finalidade de políticas públicas passam a ser registrados no Balanço Patrimonial.

No MTEFP, registram-se duas classes de fluxos: **transações** e **outros fluxos econômicos**. A maioria das transações são interações entre duas unidades institucionais que tem lugar por mútuo acordo. As transações de receitas e despesas afetam o patrimônio líquido. As transações com ativos não financeiros e financeiros afetam as reavaliações de ativos e passivos, mas não o patrimônio líquido.

Os outros fluxos econômicos incluem as variações de preços e uma diversidade de outros fatos econômicos que afetam os valores de ativos e passivos.

O Balanço Patrimonial é um demonstrativo contendo os estoques dos ativos financeiros e não financeiros próprios, o saldo de direitos de outras unidades, os passivos e o patrimônio líquido equivalente ao valor total dos ativos menos o total dos passivos.

O fato de ser dado tratamento integral as transações e aos outros fluxos econômicos no MTEFP permite conciliar plenamente os balanços de abertura e de encerramento. Em outras palavras, o estoque de um ativo ou passivo no início de um período contábil mais as suas variações resultantes de transações e outros fluxos econômicos são iguais ao estoque ao final do período. Esse sistema estatístico integrado permite descrever e analisar, na sua totalidade, os efeitos de políticas públicas e de fenômenos econômicos específicos.

1.2 Mudança Metodológica em Relação ao Manual de EFP 1986

As principais diferenças em relação ao Manual de EFP 1986 são resumidas a seguir.

1.2.1 Abrangência

O foco da abrangência do Manual de EFP 2001 é o setor de governo geral conforme definido no SCN 1993, com base nas unidades institucionais. A abrangência do Manual de EFP 1986 é definida sobre uma base funcional e inclui as transações relevantes de qualquer unidade que desempenhe uma função de governo. Frequentemente, unidades institucionais classificadas como corporações e que não compõem o setor de governo geral desempenham políticas públicas. No entanto, neste Manual a compilação das estatísticas fiscais tem foco no setor público, cujo objetivo é identificar as transações financeiras entre as unidades do governo geral e as corporações públicas.

1.2.2 Regime de registro de eventos econômicos

No Manual de EFP 2001, os fluxos são registrados pelo regime de competência, ou seja, no momento em que o valor econômico é criado, transformado, trocado, transferido, ou extinto. No Manual de EFP 1986, as transações são registradas quando o valor monetário é recebido ou pago.

No Manual de EFP 1986 apenas transações não monetárias selecionadas constavam como partida informativa, não sendo registradas nos demonstrativos, enquanto que essas transações são plenamente integradas nas estatísticas no Manual revisto.

1.2.3 Avaliação

A avaliação dos fluxos, assim como dos estoques de ativos, passivos e patrimônio líquido é feita a preços correntes de mercado no Manual de EFP 2001. No Manual de EFP 1986, a avaliação de títulos de dívida se realiza pelo valor de vencimento.

1.2.4 Balanço Patrimonial

O Balanço no Manual de EFP 2001 inclui todo o estoque de ativos financeiros, ativos não financeiros, passivos e patrimônio líquido, enquanto que o Manual de EFP 1986 contém apenas estoques de dívidas financeiras pagas.

1.2.5 Integração de fluxos e estoques

Os registros de transações e outros fluxos econômicos permitem a integração total de fluxos e estoques e a conciliação dos balanços de abertura e encerramento. Tal conciliação não é viável na metodologia do Manual de EFP 1986 por não considerar o conjunto das transações ocorridas durante o exercício financeiro que expliquem o saldo dos estoques no balanço encerrado.

1.2.6 Arcabouço Analítico

O Manual de EFP 2001 introduz na metodologia de elaboração da estatística fiscal novas partidas de resultado. Isto porque passou a considerar somente receita e despesa efetivas, que afetam o patrimônio líquido, o que também modifica o conceito das transações com os ativos não financeiros.

No Manual de EFP 1986, considerava-se como receita e despesa as transações financeiras com os ativos não financeiros, o que impactava o déficit e ou superávit global. No Manual de EFP 2001, a diferença entre receitas e despesas resulta em resultado operacional líquido, ou seja, reflete a variação do PL resultante de transações.

As transações que envolvem aquisição ou alienação de ativos financeiros nesta nova abordagem são tratadas como transações financeiras e o empréstimo/endividamento líquido é uma partida de resultado definida como a aquisição líquida de ativos financeiros menos o incorrimento líquido de passivos resultantes de transações. No Manual de EFP 1986, a aquisição líquida de ativos financeiros para fins de política econômica foi especificada como créditos concedidos menos amortizações e tratada como despesa para a obtenção do déficit/superávit global.

1.3 Estrutura do MTEFP

A estrutura do MTEFP está disposta nos seguintes temas:

1. Introdução (1);
2. Abrangência (2);
3. Fluxos, Estoques e Regras Contábeis (3);
4. Receitas (4);
5. Despesas (5);
6. Balanço Patrimonial (6);
7. Transações Ativas e Passivas (7);
8. Outros Fluxos Econômicos (8);
9. Dívida Pública (9),
10. Consolidação (10), e
11. Métodos de Estimação e Política de Revisão das Informações (11).

Compõem este Manual o Anexo I e I-A, II e III, contendo a relação das unidades institucionais que compõem a abrangência dos Governos Central, das Corporações Não Financeiras Federais, dos Governos Estaduais e dos Governos Municipais, respectivamente, o Anexo IV que contém a relação dos Demonstrativos Fiscais definidos no Manual de EFP 2001, o Anexo IV-A apresentando as Tabelas de Derivação respectivas a cada demonstrativo e o Anexo IV-B que contém o Demonstrativo de Funções de Governo.

2 ABRANGÊNCIA

2.1 Introdução

A abrangência das estatísticas fiscais de um ente público é a composição das unidades institucionais residentes e não residentes que têm como atividade primária a execução de políticas públicas caracterizadas como atividades não mercantis. A principal característica deste MTEFP para viabilizar a consolidação dos setores é a agregação a partir da unidade institucional considerada pelo critério econômico - mesmo conceito utilizado no SCN 1993, diferentemente do Manual de EFP 1986 que considerava a unidade funcional.

Considera-se **unidade institucional** residente da economia aquela que tem a capacidade de possuir ativos, contrair passivos e realizar atividades econômicas e transações com outras entidades, além de possuir um balanço com ativos, passivos e patrimônio líquido. Essas unidades institucionais agrupadas, em suas atividades primárias consolidam os setores e subsetores, possibilitando análises macroeconômicas setoriais e globais, conforme demandas de diferentes usuários.

A unidade institucional é residente de um país se tem um centro de interesse econômico no território econômico do país. O conceito de residência no Manual de EFP abrange o território geográfico administrado pelo país, ou seja, independentemente de sua localização física. Por exemplo, as corporações públicas se consideram residentes das economias em cujo território desempenham as suas atividades.

A revisão da abrangência das estatísticas fiscais deveria ocorrer, metodologicamente, a cada cinco anos. No entanto, como a totalidade das unidades institucionais do Governo Central compõe as informações disponíveis no Siafi e no Sistema de Informações das Estatais (Siest) – sistema que fornecerá os dados das corporações não financeiras consideradas na abrangência do GC e que não estão no Siafi –, a atualização do escopo dessas unidades será automática. No entanto, para as demais unidades institucionais que compõe a estatística fiscal, como os Conselhos Federais e as Organizações Sociais serão reavaliadas a cada cinco anos.

O Manual de EFP 2001 classifica as seguintes unidades institucionais: **corporações**, as **quase corporações**, as **instituições sem fins lucrativos** e as **unidades de governo**.

As **corporações** são entidades jurídicas que produzem bens ou serviços para o mercado e podem ser fonte de renda para seus controladores e/ou acionistas. São classificadas como corporações públicas as controladas pelos governos e, somente neste caso, são consideradas no Manual de EFP 2001.

As **quase corporações** são entidades não legalmente constituídas como corporações, mas que funcionam como essas ao realizar atividades comerciais e possuir autonomia.

As **instituições sem fins lucrativos (ISFL)** são entidades que produzem bens e serviços, mas não são fonte de renda, bens ou outros ganhos financeiros para as unidades que as criam, controlam ou financiam. As ISFL fornecem bens ou serviços mercantis e não mercantis e são classificadas no setor de governo quando este exerce o controle dessas entidades.

As **unidades de governo** têm como atividade primária desempenhar funções de governo, ou seja, compõem os poderes legislativo, judiciário e executivo. Esta função primária consiste em fornecer bens e serviços não mercantis para a comunidade, financiados com impostos e outras transferências obrigatórias de unidades de outros setores econômicos.

Os fundos de previdência social, quando organizados como unidades institucionais, devem manter seus ativos e passivos separados e realizar transações financeiras em seu próprio nome.

No Manual de EFP 2001 os setores estão estruturados em Governo Geral (Central, Estadual e Municipal) e Corporações Públicas (Financeiras e não Financeiras) consolidando o Setor Público.

Setor de Governo Geral (GG)

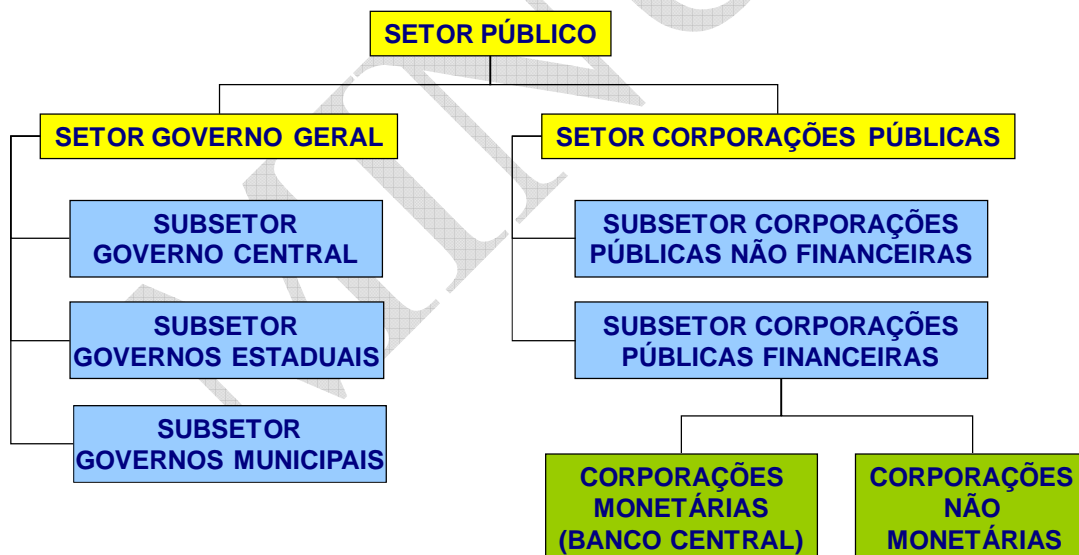
O Setor de Governo Geral é composto por unidades institucionais classificadas conforme a seguir:

- 1) Unidades de governo (central, estadual e municipal);
- 2) Fundos de Previdência Social;
- 3) Instituições Sem Fins Lucrativos;
- 4) Unidades Institucionais.

Setor Público (SP)

O Manual de EFP 2001 efetua a compilação das estatísticas do Governo Geral e de outras entidades públicas - não consideradas no governo geral - consolidando o Setor Público. Para tanto, classificam-se as unidades institucionais como corporações ou quase corporações públicas que se subdividem em financeiras e não financeiras. As financeiras podem ser corporações públicas monetárias, incluindo o Banco Central e corporações públicas financeiras não monetárias.

Tabela I
Abrangência do Setor Público
Manual de EFP 2001



2.2 Abrangência no Âmbito do Setor Público Brasileiro

2.2.1 Governo Central (GC)

As unidades que compõem o governo denominam-se: *orçamentárias, unidades de previdência social, instituição sem fins lucrativos e demais entidades* e podem ser identificadas na estrutura da

Administração Direta e Indireta, pertencentes aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social (OFSS), relativas aos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo. No Governo Central são considerados os sistemas previdenciários do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) que atende aos trabalhadores do setor privado e é identificado como unidade institucional e o Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos (RPPS), que não é unidade institucional. O RPPS não pode ser classificado como unidade institucional por não dispor dos elementos necessários estabelecidos no Manual como autonomia para realizar transações econômicas em nome próprio e balanço específico. Neste caso, o RPPS se classifica como uma **unidade de governo** que se consolida no subsetor de Governo Central. Em relação ao RGPS, embora este fundo de previdência qualifica-se como **unidade institucional** e possa vir a compor um subsetor específico, no caso brasileiro será agregado ao setor de Governo Central.

A abrangência do Governo Central está descrita conforme a composição a seguir detalhada:

I. Administração Direta: compõe-se das unidades governamentais dos Poderes (Legislativo, Judiciário e Executivo) que desempenham atividade primária como função de governo. Classificam-se em:

a) Ministérios: Compõem-se de unidades administrativas de primeiro grau na hierarquia federal, vinculadas às respectivas unidades orçamentárias pertencentes à estrutura do Poder Executivo.

b) Órgãos Superiores: Compõem-se de unidades administrativas de primeiro grau na hierarquia federal, vinculadas às respectivas unidades orçamentárias que pertencem aos Poderes Legislativo e Judiciário.

c) Agência Governamental: É uma entidade pública integrada à administração indireta do Estado cuja missão é executar as políticas e programas públicos planejados institucionalmente no âmbito dos ministérios.

II. Administração Indireta: composta pelas unidades institucionais que desempenham funções de governo de forma descentralizada. Classificam-se em:

a) Fundações Públicas: Entidade administrativa autônoma, criada por lei com personalidade jurídica de direito público, patrimônio próprio e atribuições estatais específicas para realizar os fins que a lei lhe atribuir.

b) Autarquias: Entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada por lei para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio, e funcionamento custeado, basicamente, por recursos do Poder Público, ainda que sob forma de prestação de serviços.

c) Fundos Especiais: Representa a parcela de recursos do Tesouro Nacional vinculados por lei à realização de determinados objetivos de política econômica, social ou administrativa do governo.

d) Empresas Estatais Dependentes: são entidades controladas que recebem do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária (Lei nº 101/2000-LRF). Embora essas unidades institucionais juridicamente tenham sido criadas como empresas públicas, de fato têm as características de autarquia, autonomia administrativa e financeira, sujeitas ao controle do Tribunal de Contas da União, executando ações de governo e dependentes dos orçamentos públicos (OFSS);

e) **Empresas Não Dependentes:** são entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criada por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa, podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito. Foram consideradas na abrangência do Governo Central as empresas públicas independentes que vendem a totalidade dos bens e serviços produzidos ao governo.

III - Conselhos Profissionais: são classificados como unidades institucionais de governo central por serem entidades de direito público, dispor de autonomia administrativa e financeira e exercerem atividades de fiscalização profissional, o que se caracteriza competência tipicamente pública, conforme estabelece os artigos 5º, XIII, 21º, XXIV, e 22º, XVI da Constituição Federal.

IV - Organizações Sociais: são entidades privadas sem fins lucrativos que se qualificam, conforme a legislação vigente, para receber benefícios públicos pelo desempenho de atividades de interesse da comunidade e esta relação se materializa por meio do contrato de gestão. No Governo Central estão consideradas as entidades que recebem recursos integrais para o desempenho de suas atividades.

2.2.2 Governos Estadual, DF e Municipal

A abrangência dos governos subnacionais obedece a mesma composição estabelecida para o Governo Central. Merece destaque a questão de Fundos de Previdência Social que conforme critério definido para o subsetor GC, também serão agregados aos subsetores Estadual, DF e Municipal, conforme o caso.

Tabela II

ABRANGÊNCIA DOS GOVERNOS SUBNACIONAIS

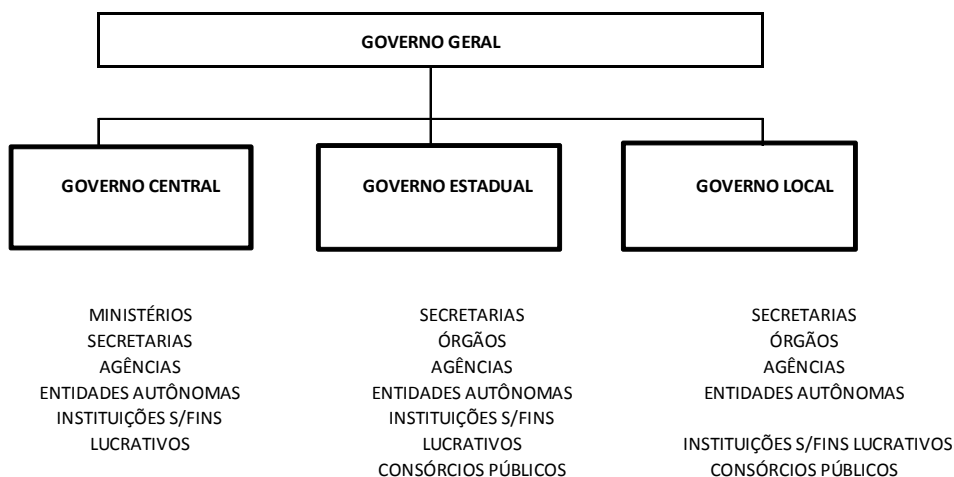
1.	ADMINISTRAÇÃO DIRETA
1.1	ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA
1.2	FUNDOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DA AD. DIRETA
2.	ADMINISTRAÇÃO INDIRETA
2.1	ENTIDADES DESCENTRALIZADAS
2.2	INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS (ISFL)
2.3	OUTRAS INSTITUIÇÕES DE GOVERNO

Classificam-se como unidades institucionais denominadas ‘outras instituições do governo’ por exemplo, os consórcios públicos que são parcerias institucionalizadas, formadas por dois ou mais entes federados objetivando o desenvolvimento regional por meio da implementação de ações e políticas públicas conjuntas.

A cada cinco anos será revista a abrangência para os entes subnacionais, considerando a criação e extinção de órgãos, fundos e consórcios públicos.

Visando demonstrar a estrutura da abrangência aplicada ao caso brasileiro, especificamente ao governo geral, demonstra-se a seguir a relação conceitual das entidades que compõem cada subsetor.

Tabela III



2.2.3 Corporações Não Financeiras

Este setor é composto por corporações não financeiras denominadas na legislação brasileira de empresas públicas, que se classificam em financeiras e não financeiras e cujo conceito está a seguir descrito.

Corporações Públicas – referem-se as entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo dos entes, criada por lei para a exploração de atividade econômica que o governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito e que no Manual de EFP 2001 estão classificadas em Financeiras e Não Financeiras.

Corporações Públicas Não Financeiras são aquelas que produzem bens e serviços a preços de mercado cujo controle do capital é do ente público.

Corporações Públicas Financeiras – são aquelas cujo controle é do ente controlador que tem como função social captar recursos financeiros no mercado e realizar empréstimos para os setores da economia. Essas entidades são classificadas em monetárias e não monetárias.

No caso brasileiro, o Banco Central do Brasil é a autoridade monetária do país; portanto, é a única unidade institucional que compõe o subsetor de corporações públicas financeiras monetárias, enquanto as demais instituições financeiras públicas classificam-se como corporações financeiras não monetárias.

Seguindo o mesmo critério e guardando coerência com o Manual de EFP 2001, compõem o subsetor de corporações públicas não financeiras as empresas públicas e sociedades de economia mista com controle da União, Estado, DF e Municípios que produzem bens e serviços de mercado.

A abrangência do setor de corporações não financeiras será revista anualmente por ocasião do levantamento de informações junto ao sistema de coleta de informações das empresas não

financeiras federais – SIEST. A relação das instituições não financeiras com a abrangência do subsetor das corporações não financeiras está disposta no Anexo I – A.

Relativamente à abrangência das corporações de governos subnacionais, foram levantadas informações do ano de 2008. Porém, devido à indisponibilidade de fontes de dados, as informações contábeis referentes a essas empresas não foram consideradas nas estatísticas já calculadas para o subsetor. (observação do Cleber quanto a quantificação de entidades, retirar)

2.2.4 Corporações Financeiras

Todas as corporações financeiras cujo controle acionário pertença ao governo são incluídas no subsetor de corporações públicas financeiras. As corporações públicas financeiras no Brasil pertencem à União e aos governos estaduais, não havendo instituições pertencentes aos governos municipais¹.

O Tesouro Nacional também é controlador da Caixa Econômica Federal, do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico, do Banco do Nordeste S.A., do Banco da Amazônia S.A. e da Agência Financiadora de Estudos e Projetos (Finep). A Caixa Econômica Federal, o BNDES e a Finep são empresas públicas, com controle exclusivo do Tesouro Nacional. As demais instituições são sociedades anônimas com controle do Tesouro Nacional. Ressalte-se que a Finep é uma empresa pública vinculada ao Ministério da Ciência e Tecnologia que tem como objetivo a promoção do desenvolvimento econômico e social do país por meio do financiamento a atividades envolvendo ciência, tecnologia e inovação.

. As agências de fomento têm como objetivo conceder financiamento de capital fixo e de giro associado a projetos na unidade da federação onde tenham sede. Devem ser constituídas sob a forma de sociedade anônima de capital fechado e estar sob o controle estadual. São consideradas corporações financeiras, mas não podem captar recursos junto ao público, recorrer ao redesconto e ter conta de reserva no Banco Central.

3 SISTEMAS DE COLETAS DE DADOS

3.1 Governo Central

A fonte primária para a obtenção dos dados do Governo Central é o Siafi – Sistema de Administração Financeira do Governo Federal. Para os anos de 2007 e 2008 os dados foram extraídos do sistema e elaborados em planilhas de Excel. Porém, a partir de 2009, o balanço patrimonial, as demonstrações e respectivas tabelas de derivação serão disponibilizados no Siafi, conforme já ocorre para as informações legais divulgadas pelo Governo Federal, em cumprimento à legislação vigente para a administração pública brasileira.

Para tanto, foi desenvolvido o Projeto Siafi que observa as regras e dispositivos do Manual de EFP 2001 e que estrutura, consolida e evidencia as informações majoritárias do Governo Central no balanço patrimonial, nas demonstrações e tabelas de derivação. Importa esclarecer que ainda persistem diferenças conceituais em função do estágio atual de evolução da contabilidade pública nacional, comentado no tópico 4.2 (Regras Gerais Aplicadas ao Governo Geral Brasileiro), e que

¹ Há 45 (quarenta e cinco) corporações financeiras no país, sendo 18 (dezoito) pertencentes ao conglomerado do Banco do Brasil, controlado pelo Tesouro Nacional. Os governos estaduais são controladores de 20 (vinte) corporações financeiras, incluindo bancos de desenvolvimento, bancos múltiplos e agências de fomento

adequações e evoluções farão parte deste processo cuja consolidação está prevista para o exercício de 2014².

No entanto, conforme já comentado no tópico 2, a abrangência do Governo Central é maior que as informações disponíveis no Siafi. Dessa forma, será disciplinada pela STN, a forma de captação dos dados relativos às organizações sociais, dos conselhos federais e das corporações não financeiras classificadas no GC e, posteriormente, os dados serão consolidados pela STN.

3.2 Governos Estaduais, Distrito Federal e Governos Municipais

As fontes de dados primários para os Estados, Distrito Federal e Municípios são as informações contidas no QDCC (Quadro de Dados Contábeis Consolidado), por meio do Sistema de Coleta de Dados Contábeis – SISTN e englobam receitas e despesas orçamentárias, ativo e passivo patrimonial para o cumprimento do que dispõe o art. 51 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF).

A estatística que atende ao art. 51 da LRF é publicada anualmente e uma vez que a produção da estatística do governo geral -terá periodicidade trimestral, os dados dos entes subnacionais devem ser estimados de acordo com a metodologia apresentada na seção 11.1.

3.3 Corporações Não Financeiras

As fontes primárias de informações das Corporações Não Financeiras controladas pela União são as demonstrações financeiras trimestrais e anuais dos grupos empresariais consolidados³ transmitidas pelas empresas à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e divulgadas em sua página na internet⁴, e as demonstrações anuais das demais empresas estatais federais informadas ao Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (DEST) e armazenadas no Sistema de Informações das Empresas Estatais (SIEST), com acesso restrito.

As demonstrações financeiras referem-se ao balanço consolidado, à demonstração de resultados (DRE), ao fluxo de caixa (DFC) e à demonstração de valor adicionado (DVA), quando disponível. .

3.4 Corporações Financeiras

A fonte primária para as informações das corporações financeiras é o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (Cosif), gerenciado pelo Banco Central do Brasil, bem como os demonstrativos divulgados pelas próprias corporações, caso não abrangidas por aquele plano de contas. O Cosif apresenta os critérios e procedimentos contábeis a ser observados pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pela Autoridade Monetária, bem como a estrutura do plano de contas que deve ser seguido.

Segundo as normas do Cosif, cabe às instituições financeiras, além de seguir os princípios fundamentais de contabilidade:

a) adotar métodos e critérios uniformes no tempo, sendo que as modificações relevantes devem ser evidenciadas em notas explicativas, quantificando os efeitos nas demonstrações financeiras, quando aplicável;

² Portaria STN nº 751, de 16/12/2009.

³ Grupos Eletrobrás e Petrobras.

⁴ <http://www.cvm.gov.br/>

- b) registrar as receitas e despesas no período em que elas ocorrem e não na data do efetivo ingresso ou desembolso, em respeito ao regime de competência;
- c) fazer a apropriação mensal das rendas, inclusive mora, receitas, ganhos, lucros, despesas, perdas e prejuízos, independentemente da apuração de resultado a cada seis meses;
- d) apurar os resultados em períodos fixos de tempo, observando os períodos de 1º de janeiro a 30 de junho e 1º de julho a 31 de dezembro;
- e) proceder às devidas conciliações dos títulos contábeis com os respectivos controles analíticos e mantê-las atualizadas, conforme determinado nas seções do Cosif.

MANUETA

4 FLUXOS, ESTOQUES E REGRAS CONTÁBEIS

4.1 Fluxos, Estoques e Regras Contábeis no Manual de EFP 2001

As estatísticas das unidades institucionais do Governo Geral/Setor Público relacionam-se com os fluxos e estoques. Os fluxos refletem a criação, transformação, troca, transferência ou extinção de valor econômico. Envolvem mudança do volume, composição ou valor de ativos, passivos e patrimônio líquido (PL) da unidade. Os estoques significam a posição dos ativos e passivos de uma unidade e seu patrimônio líquido em um determinado momento.

Os dados dos fluxos e dos estoques são os componentes fundamentais do arcabouço analítico do Manual de EFP 2001. Os dados dos fluxos servem para expor os resultados de eventos ocorridos durante o período contábil e os dados dos estoques servem para elaborar o balanço de encerramento do período contábil e o saldo de abertura do exercício subsequente.

Os fluxos e os estoques registrados no sistema de EFP são integrados o que significa que as variações nos estoques podem ser totalmente explicadas pelos fluxos. Em outras palavras, a relação

$$S_1 = S_0 + F$$

é válida para cada estoque, onde S_0 e S_1 representam os valores de um estoque específico no início e no final de um período contábil, respectivamente, e F representa o valor líquido de todos os fluxos do período que afetaram o referido estoque.

4.1.1 Tipos de Fluxos

4.1.1.1 Transações

Uma transação é uma interação entre duas unidades institucionais por mútuo acordo ou uma ação dentro de uma unidade cujos efeitos analíticos devem ser tratados como transação e podem ser em dinheiro ou espécie. Acordo mútuo significa que houve conhecimento e consentimento prévios por parte das unidades, mas não que ambas as unidades entraram na transação voluntariamente. Algumas transações são impostas em virtude de lei, como o pagamento de impostos. Embora as unidades individuais não sejam livres para fixar os valores dos impostos que pagam, há da parte da comunidade reconhecimento e aceitação coletiva da obrigação de pagar impostos. Assim, pagamentos de impostos são considerados transações, apesar de ser compulsórios. Semelhantemente, as medidas necessárias para cumprir decisões judiciais ou administrativas podem não ser tomadas voluntariamente, mas são tomadas com conhecimento e consentimento prévios das partes envolvidas.

Embora a maioria das transações ocorra entre duas unidades, há casos nos quais a mesma unidade funciona em duas diferentes capacidades e, para efeitos analíticos, convém tratar esses atos como uma transação. Nesse caso, denomina-se transação interna. Por exemplo, uma unidade proprietária de um ativo fixo, como um edifício, atua como consumidora dos serviços do ativo e como proprietária do ativo fixo que proporciona esses serviços. Esta interpretação permite registrar a transação como consumo de capital fixo, que é uma importante categoria de gasto e causa de variação do valor dos ativos de propriedade do governo. Muitas transações que envolvem bens são também transações internas.

Todas as transações são permutas de bens de igual valor ou transferências de bens de uma unidade a outra. Uma transação é uma troca/permuta quando uma unidade doa um bem, um serviço,

um ativo ou mão de obra a uma segunda unidade e recebe uma contraprestação de mesmo valor. A remuneração de empregados, a compra de bens e serviços, os juros, a venda de um edifício e a emissão de bônus são permutas.

Todas as transações não expressas monetariamente devem receber um valor monetário, já que o Manual de EFP 2001 trabalha exclusivamente com fluxos e estoques monetários. A permuta, a remuneração em espécie e outros pagamentos em espécie, assim como a transferência em espécie, são exemplos típicos de transações não monetárias das unidades de governo.

4.1.1.2 Outros Fluxos Econômicos

Outro fluxo econômico é uma variação no volume ou valor de um ativo ou passivo que não resulta de uma transação. As variações de volume são descritas como outras variações do volume de ativos ou, mais simplesmente, outras variações de volume, e variações de valor são descritas como ganhos e perdas por valorização. Em todos os casos, uma referência a uma variação do volume ou valor de um ativo refere-se também a uma variação do passivo, conforme o caso.

4.1.2 Regras Contábeis

As regras contábeis para o registro dos fluxos e dos estoques no Manual de EFP 2001 têm por objetivo assegurar que os dados gerados pelo sistema se ajustem às normas aceitas para compilação de estatísticas econômicas. Desta forma, existem mais semelhanças entre essas regras e as que aplicam às empresas e governos em suas atividades econômicas financeiras do que diferenças conceituais. Por exemplo, no Manual -, todos os ativos e passivos são avaliados a preços de mercado corrente e não ao custo histórico; as vendas de bens e serviços registram-se pelo valor bruto e não se deduz o custo dos bens vendidos; e as unidades de capital aberto que se dedicam à produção mercantil se contabilizam como investimentos e não por equivalência patrimonial.

4.1.2.1 Tipo de Sistema Contábil

4.1.2.2 O Manual de EFP 2001 utiliza a contabilidade praticada pela maioria dos países, ou seja, a de partidas dobradas. Assim, a contabilidade pública brasileira deve estar alinhada a praticada internacionalmente, observando as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o que no caso brasileiro relaciona-se à convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Momento do Registro do Fluxo

O Manual de EFP 2001 utiliza o regime de competência para determinar em que momento se registra os fluxos. Com este método, os fluxos se registram quando se cria, transforma, troca, transfere ou extingue o valor econômico. Resumindo, os efeitos dos eventos econômicos se registram no período em que ocorrem, independentemente de ter-se efetuado ou estar pendente a cobrança ou o pagamento efetivo. A utilização desse critério procura adequar plenamente o momento do registro com o modo pelo qual se definem as atividades econômicas e outros fluxos. Assim se capta automaticamente qualquer acumulação de atrasos na forma de obrigações vencidas mas ainda não pagas.

4.1.2.3 Avaliação

O Manual EFP 2001 estabelece que todos os fluxos e estoques se avaliam a preços correntes de mercado. Os fluxos deverão avaliar-se pelos preços vigentes na data em que se registram. Os estoques devem ser avaliados pelos preços vigentes à data de encerramento do balanço.

4.1.2.4 Registro Bruto e Líquido de Fluxos e Estoques

Os fluxos e os estoques podem ser apresentados em valores brutos e líquidos. As opções que o Manual de EFP 2001 utiliza são as seguintes:

- As categorias de receita e despesa se demonstram em termos brutos, com a exceção de retificações, deduções e devoluções como os reembolsos;
- As aquisições e vendas de ativos não financeiros distintos de imóveis se representam em termos brutos;
- As aquisições e vendas de ativos financeiros e imóveis se representam em termos líquidos;
- Os outros fluxos econômicos se demonstram em termos líquidos;
- Os saldos de ativos não financeiros se demonstram deduzindo o consumo de capital fixo, os ganhos e perdas de valoração, a depreciação, amortização e exaustão e outras variações ocorridas no período, ou seja, são avaliados a preços de mercado;
- Os saldos de ativos e passivos financeiros são demonstrados deduzindo os ganhos e perdas de valoração e outras variações ocorridas no período, ou seja, são avaliados a preços correntes de mercado.

4.1.2.5 Consolidação

A consolidação é um método de apresentação das estatísticas de um conjunto de unidades como se constituíssem em uma única unidade, pois envolve a eliminação de todas as transações e as relações devedor-credor que ocorrem entre as unidades que se consolidam. No sistema de EFP, os dados apresentados referentes a um grupo de unidades normalmente são consolidados. Em particular, as estatísticas do setor de governo geral e de cada um de seus subsetores são apresentadas de modo consolidado. Se em dada apresentação são incluídas unidades do setor público, os dados das corporações públicas devem ser apresentados de duas maneiras: como um setor separado e juntamente com as unidades de governo geral. Em ambos os casos, as estatísticas devem ser apresentadas de maneira consolidada dentro de cada grupo.

4.1.2.6 Ativo ou Passivo contingente

Contingências são condições ou situações que podem afetar o desempenho ou posição financeira do setor de governo geral, dependendo da ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros. Por exemplo, uma garantia de empréstimo dada por uma unidade de governo geral pode resultar em despesa se o devedor ficar inadimplente, mas não é possível saber se a despesa será incorrida ou, se incorrida, qual será o seu valor até que ocorra a inadimplência ou o empréstimo seja totalmente pago.

Este manual segue o SCN 1993 ao não tratar quaisquer contingências como ativos ou passivos financeiros, uma vez que não são direitos ou obrigações incondicionais. Todavia, as contingências, especialmente se tiverem alta probabilidade de resultar em despesa, podem ser particularmente significativas para o setor de governo geral. Devem-se registrar como partidas informativas as informações agregadas sobre todas as contingências importantes. Além do valor bruto da possível receita ou despesa, devem ser apresentadas as estimativas da receita ou despesa esperada. Essa posição é relativamente diferente dos padrões de contabilidade financeira, que reconhecem passivos contingentes quando é provável que eventos futuros confirmem a deterioração de um ativo ou o incorrimento de um passivo e que pode ser feita uma estimativa razoável do seu valor.

Quando uma contingência é reconhecida como passivo de uma unidade do governo geral, registra-se um fluxo com despesa e um aumento do passivo.

4.2 Regras Gerais Aplicadas ao Governo Geral Brasileiro

4.2.1 Regras Contábeis

No caso brasileiro, as estatísticas fiscais serão elaboradas observando-se o critério de caixa para as receitas e o de competência para as despesas públicas, configurando-se em um regime de *'competência modificada'*. Tal fato decorre da legislação brasileira que estabelece para as finanças públicas dos entes federados o regime de caixa para as receitas e de competência para as despesas. No caso brasileiro, em função da particularidade da legislação que permite que empenhos em fase de liquidação sejam classificados como despesa do exercício financeiro do orçamento, torna-se necessário efetuar tratamento de ajuste, excluindo-se esses valores para melhor adequação conceitual. Portanto, as estatísticas elaboradas para um dado exercício devem excluir os empenhos inscritos em restos a pagar não processados no próprio exercício e considerar o valor dos empenhos inscritos em restos a pagar não processados em anos anteriores, cuja liquidação tenha se efetivado no exercício financeiro a que se referem as estatísticas. Assim, não se subestima o valor da despesa – especialmente os investimentos públicos – e, ao mesmo tempo, preserva-se a coerência técnica em relação ao conceito de competência. É importante esclarecer que os demais reflexos contábeis decorrentes da inscrição dos empenhos no exercício devem ser quantificados e excluídos.

No caso do Governo Central, esse procedimento será efetivado pela sistematização metodológica do Projeto de EFP 2001, no Siafi. Neste caso, caberá a STN definir as regras contábeis que viabilizarão a estatística fiscal sem o valor dos empenhos dos restos a pagar não processados inscritos no exercício financeiro da estatística e da inclusão dos valores dos empenhos inscritos em anos anteriores e liquidados no exercício.

Para os entes subnacionais, assim como para o Governo Central, é considerado regime de caixa para as receitas e de competência para as despesas. Até o ano de 2008, o Quadro dos Dados Contábeis Consolidados (QDCC) apresentavam somente as informações de despesas orçamentárias empenhadas (equivalentes ao somatório das despesas liquidadas e restos a pagar não processados). A partir de 2009 o quadro passou a ser composto pelas despesas empenhadas, liquidadas e pagas.

4.2.1.1 Avaliação

No âmbito da administração direta da União, dos Estados, DF e Municípios, os ativos não financeiros não são avaliados, ao passo que o Manual de EFP recomenda avaliação a preços de mercado. Por outro lado, os ativos classificados como bens de uso geral e ativos de subsolo de valor econômico não são contabilizados e não constam nas estatísticas elaboradas a partir da contabilidade pública atual.

O projeto de modernização e conformação da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais da contabilidade patrimonial aplicados ao setor público tem como objetivo a introdução desses conceitos na contabilidade pública brasileira. Para tanto, o processo em curso propõe regras e padrões compatíveis às normas internacionais que deverão ser observadas por todos os entes federados. Propõe também um Plano de Contas Único aplicado ao Setor Público – PCASP⁵, em processo de elaboração e com prazo de adoção, pela Federação, até o exercício financeiro de 2014.

Desta forma, a apuração do valor contábil de ativos não financeiros a preços de mercado na contabilidade pública observará o calendário de adoção da contabilidade pública patrimonial a ser executado pelo órgão central de contabilidade da União (STN). Neste propósito, o Plano de Contas Único definirá os conceitos e respectivas contas contábeis de depreciação, exaustão, amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável dos ativos, como também os procedimentos referentes à contabilização dos bens públicos de uso comum mensuráveis.

Este projeto demandará integração e coordenação harmonizada com a Secretaria de Patrimônio da União (SPU), gestora do Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUNET) e responsável pela regulação do cadastro de bens imóveis. No caso dos Estados, DF e Municípios, deverá haver também integração dos sistemas de informação geridos pelos agentes responsáveis tanto da contabilidade pública como do controle patrimonial do ente político.

4.2.1.2 Estoques⁶

Os estoques devem ser considerados pelo uso efetivo e para tanto é fundamental a integração dos sistemas paralelos, o que ainda não é factível na maioria dos entes públicos. Desta forma, faz-se necessário criar fórmula que permita mensurar o uso do estoque para o exercício financeiro.

Também neste caso, as regras definidas para o valor do estoque de uso efetivo no exercício financeiro constarão do Balanço Patrimonial⁷. Basicamente será utilizada a informação do estoque inicial e final, mensurando o fluxo ou uso efetivo do exercício financeiro.

4.2.1.3 Consumo de Capital Fixo (CCF)

Foram consideradas as informações contabilizadas como depreciação, exaustão e amortização. No entanto, o conceito de consumo de capital fixo ainda não está disseminado na contabilidade pública brasileira devido a pouca aderência à contabilidade patrimonial no âmbito da administração pública, o que resulta em informações não abrangentes e pouco representativas. Efetivamente, apenas as entidades da administração indireta que atendem concomitantemente as Leis nº 4.320/64 e a de nº 6.404/76 observam este fundamento. Desta forma, somente após a reestruturação contábil em curso no âmbito da administração pública, em conformidade às normas internacionais da contabilidade para o setor público é que será factível a identificação adequada e coerente do valor do CCF⁸ em toda a administração pública.

⁵ Neste caso, entende-se por Setor Público o conjunto dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, como as autarquias, fundações e empresas públicas dependentes.

⁶ No Manual de Estatística de Finanças Públicas 2001, traduzido para o português, utilizou-se a palavra existência para diferenciar do termo estoque utilizado para o saldo da dívida.

⁷ No caso do Governo Central será criada a sistematização para o cálculo do uso efetivo do estoque no Siafi, a partir do Projeto EFP 2001.

⁸ Até a completa implantação da contabilidade patrimonial na administração pública, a metodologia para cálculo do CCF será a mesma observada pelo IBGE na elaboração das estatísticas das contas nacionais.

4.2.1.4 Dívida Ativa

Dado que o valor dos estoques desse ativo são relevantes nas contas públicas e que a realização da receita de dívida ativa tem histórico pouco representativo em relação ao valor do estoque contabilizado, torna-se necessário efetuar tratamento estatístico, procedendo a exclusão do valor correspondente e as respectivas variações e informá-lo como partida informativa. No entanto, as receitas de dívida ativa são consideradas no cômputo das estatísticas. Esse é o tratamento atual, mas a partir da adoção da contabilidade patrimonial passará a ser considerado o estoque líquido contabilizado.

4.2.1.5 Balanço Geral da União (BGU)

As informações estatísticas elaboradas são consistentes com os dados do Balanço Geral da União. No entanto, constata-se divergências de foco e conceitos devido à abordagem e o objetivo de cada estatística que são diferentes e atendem diferentes usuários.

4.2.1.6 Consolidação

A consolidação a ser efetivada no âmbito da Federação no primeiro momento se dará como agregação já que não será factível proceder ao tratamento de consolidação da maioria das transferências intergovernamentais. As estatísticas fiscais do Governo Geral se darão, como agregação da estatística fiscal do GG e do Setor Público até que os sistemas estejam todos implantados e possibilitem o tratamento de consolidação⁹.

4.2.1.7 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP

O Governo Federal realizou importantes ações para o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais. Foi publicada a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a ser observadas pelos entes públicos quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de modo a conformá-los às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NIC-SP). A citada Portaria atribuiu à STN um novo desafio diante da internacionalização das regras de contabilidade: a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência, editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e o Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da Federação Internacional de Contadores e às normas do Conselho Federal de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Assim, com o objetivo de uniformizar as práticas contábeis, foi publicada a Portaria nº 467, de 6 de agosto de 2009, que aprova o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), volume V do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Esse volume aborda os aspectos relacionados ao Plano de Contas, padronizando-o nacionalmente, adequando-o aos dispositivos legais vigentes, aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público e às regras e procedimentos de Estatísticas de Finanças Públicas reconhecidas por organismos internacionais.

⁹ No GC foram consideradas as regras de consolidação existentes e disponíveis no Siafi, embora se reconheça que parte das informações a serem consolidadas não o foram efetivamente.

4.3 ARCABOUÇO ANALÍTICO DO MANUAL DE EFP 2001

O governo e suas corporações públicas realizam inúmeras transações. O arcabouço das estatísticas de finanças públicas é delineado para facilitar a análise macroeconômica. Embora haja claramente uma relação estreita entre os dados contábeis e as estatísticas econômicas, eles não atendem aos mesmos objetivos e podem divergir no tratamento de partidas específicas.

Tradicionalmente, os governos têm mantido suas contas sob o regime de caixa. Isso se reflete no arcabouço analítico do Manual de EFP 1986. A inclusão de receitas e gastos somente em regime de caixa tem a vantagem de concentrar a atenção do governo em sua restrição financeira, que tradicionalmente é vista como sua prioridade mais limitadora. Contudo, os governos têm encontrado menos restrição de liquidez na execução de suas políticas fiscais e aderido mais à noção de separar o momento do ato fiscal do momento de seu pagamento – de modo que as transações de caixa não capturem adequadamente nem a cronologia da ação e nem seu efeito sobre a economia. Em consequência, tem crescido a insatisfação com o uso de transações de caixa como base para a avaliação de políticas fiscais e está a caminho uma transição mundial rumo a uma contabilidade baseada em recursos.

4.4 Objetivos Analíticos

O sistema de EFP é um instrumento quantitativo de apoio à análise fiscal. Para que seja possível a análise efetiva da política fiscal, as estatísticas geradas pelo sistema têm que facilitar a identificação, mensuração, monitoramento e avaliação do efeito das políticas econômicas e outras atividades do governo sobre a economia, bem como da sustentabilidade dessas políticas e atividades.

Para o cumprimento dos objetivos analíticos, o arcabouço analítico das EFP deve produzir dados que (1) estejam estreitamente ligados a outros sistemas estatísticos macroeconômicos (contas nacionais, balanço de pagamentos e estatísticas monetárias e financeiras) e, (2) permitam ao analista a avaliação da solidez financeira do setor de governo geral segundo critérios geralmente aplicados a outras organizações da economia.

4.5 Componentes e Conceitos do Arcabouço Analítico

O núcleo do arcabouço analítico é um conjunto de quatro demonstrativos financeiros. Três dos demonstrativos podem ser combinados para demonstrar que toda a variação dos estoques resulta dos fluxos. São: (1) o Demonstrativo de Operações do Governo; (2) o Demonstrativo de Outros Fluxos Econômicos; e (3) o Balanço Patrimonial¹⁰. Além disso, o arcabouço inclui um Demonstrativo de Fontes e Usos de Caixa que fornece informações essenciais sobre liquidez.

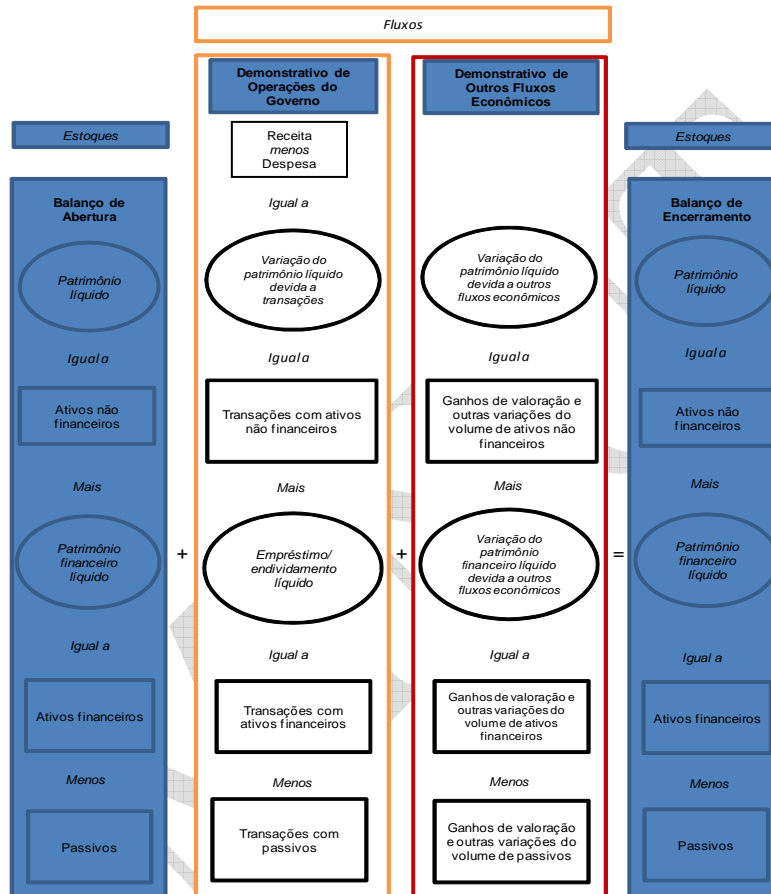
O **Demonstrativo de Operações do Governo** é um resumo das transações do setor de governo geral em dado período contábil. Essencialmente, as transações representam variações em saldos que se originam de interações mutuamente aceitas entre unidades institucionais, tais como a venda de um bem ou serviço por uma unidade e sua compra por outra. O arcabouço também reconhece que uma unidade pode agir em dois papéis de interesse econômico e inclui entre as transações algumas partidas que não envolvem outra unidade institucional. Por exemplo, o consumo de capital fixo reconhece que uma unidade é, ao mesmo tempo, a titular do ativo fixo e a consumidora dos serviços por ele prestados. Em seu conjunto, as transações respondem pela maior parte da execução da política fiscal. Conforme descrito na seção seguinte, as transações são classificadas de modo a

¹⁰ No caso brasileiro, a opção foi pelo uso do Balanço Patrimonial por ser o mais adequado em relação ao Balance Sheet utilizado pelo MEFP 2001.

demonstrar os efeitos da política fiscal sobre o patrimônio líquido do setor de governo geral, sua demanda por crédito e seus acervos de ativos e passivos.

O **Demonstrativo de Outros Fluxos Econômicos** tabula as variações dos estoques de ativos, passivos e patrimônio líquido resultantes de fontes distintas de transações. Mais especificamente, os ganhos de valorização¹¹ representam variações de estoques decorrentes de movimentos de preço, inclusive variações da taxa de câmbio. As outras variações do volume de ativos referem-se a variações de estoques decorrentes de eventos como a descoberta de novos ativos (e.g. jazidas minerais) e exaustão ou destruição de ativos.

Figura 4.1-Arcabouço Analítico do Manual EFP 2001



O **Balanço Patrimonial** registra os estoques de ativos, passivos e patrimônio líquido do setor de governo geral ao término de cada período contábil.

Ao desmembrar o ativo total e o passivo total em seus componentes e estabelecer as fontes de suas variações de um período a outro em termos de transações e outros fluxos econômicos conforme definido acima, o arcabouço oferece uma explicação estatística sólida dos fatores responsáveis pela variação no patrimônio líquido do governo.

¹¹ “Ganhos de valorização” é usado como abreviação do termo mais geral “ganhos e perdas de valorização”.

O **Demonstrativo de Fontes e Uso de Caixa** registra as entradas e saídas de caixa, utilizando uma classificação semelhante à do Demonstrativo de Operações do Governo.

4.6 Demonstrativo de Operações do Governo

O **Demonstrativo de Operações do Governo** (Tabela 1 do anexo IV) apresenta detalhes de transações com receita, despesa, aquisição líquida de ativos não financeiros, aquisição líquida de ativos financeiros e incorrimento líquido de passivos. A receita é definida como o aumento de patrimônio líquido resultante de transações e a despesa como a redução de patrimônio líquido resultante de transações. A aquisição líquida de ativos não financeiros é igual a formação bruta de capital fixo menos consumo de capital fixo mais variações de estoques e transações com outros ativos não financeiros.

Dois importantes resultados analíticos derivam do Demonstrativo de Operações do Governo. Receita menos despesa é igual a **resultado operacional líquido**. A dedução subsequente da aquisição líquida de ativos não financeiros resulta no **empréstimo (+)/endividamento (-) líquido**, que também é igual ao resultado líquido das transações com ativos e passivos financeiros.

O **resultado operacional líquido** é um indicador sintético da sustentabilidade corrente das operações do governo. É comparável ao conceito de poupança mais transferências de capital líquidas a receber utilizado na contabilidade nacional. Deve-se notar que o resultado operacional líquido (e a variação equivalente do patrimônio líquido devida a transações), tal como definido aqui, exclui ganhos e perdas resultantes de variações dos níveis de preço e outras variações do volume de ativos. O componente da variação no patrimônio líquido devida a transações pode ser atribuído diretamente às políticas governamentais, considerando-se que os governos têm controle sobre suas transações. O mesmo não pode ser dito a respeito dos demais componentes da variação total do patrimônio líquido (outros fluxos econômicos), pois os governos não os controlam diretamente.

O **empréstimo (+)/endividamento (-) líquido** é um indicador sintético que revela a medida em que o governo põe recursos financeiros à disposição de outros setores da economia ou utiliza os recursos financeiros gerados por outros setores. Pode, portanto, ser visto como indicador do efeito financeiro da atividade governamental sobre o resto da economia. Difere do conceito de empréstimo/endividamento líquido do SCN 1993 no caso em que o governo mantiver um regime de aposentadoria não financiado para seus empregados. No sistema de EFP, o valor presente das obrigações de pagar benefícios de aposentadoria é reconhecido como passivo, ao passo que no SCN 1993 isso não ocorre.

O **resultado operacional bruto** difere do resultado operacional líquido por não incluir o consumo de capital fixo como despesa. O consumo de capital fixo, na prática, pode ser difícil de medir e há casos em que não é possível uma estimativa satisfatória. Nessas condições, o resultado operacional bruto pode ser mais prático para a análise do que o resultado operacional líquido. O resultado operacional líquido, contudo, é preferido porque capta todos os custos correntes de operações governamentais.

4.7 Operações de Caixa do Governo

Embora seja desejável registrar os fluxos conforme o regime de competência, as informações a respeito das fontes e dos usos de caixa são importantes para se avaliar a liquidez do setor governo geral. O Demonstrativo de Fontes e Usos de Caixa (Tabela 2 do anexo IV) demonstra a quantia total de caixa gerada ou absorvida por (1) operações correntes; (2) transações com ativos não financeiros;

e (3) transações envolvendo ativos e passivos financeiros distintos do próprio caixa. A variação líquida da posição de caixa do governo é a soma da caixa líquida recebida dessas três fontes.

A disponibilidade é a soma do disponível e de equivalentes. O efetivo disponível se refere ao caixa e bancos e aos depósitos à vista em instituições financeiras. Os equivalentes são investimentos financeiros de alta liquidez que podem ser convertidos facilmente em disponível como opção do governo e os recursos de outras disponibilidades considerados parte integrante da administração do caixa.

A diferença entre o **demonstrativo de operações do governo**, elaborado no conceito de competência, e o **demonstrativo de fontes e usos de caixa**, elaborado no conceito de caixa, é que neste as transações se registram no momento do recebimento da receita ou pagamento da despesa. Dessa forma, transações liquidadas com pagamento futuro não são captadas neste demonstrativo. Da mesma forma, transações como o consumo de capital fixo, transações imputadas, trocas e outras transações em espécie são transações não monetárias.

4.8 Demonstrativo de Outros Fluxos Econômicos

A Tabela de Derivação (Tabela 18 do anexo IV-A) apresenta os efeitos sobre o patrimônio líquido do governo que não são resultado de transações governamentais. Eles são classificados como variações do valor ou do volume de ativos, passivos e patrimônio líquido. A partida de resultado desse demonstrativo é a variação de patrimônio líquido devida a outros fluxos econômicos.

4.9 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é apresentado na Tabela 6 do anexo IV. Ele demonstra os estoques de ativos e passivos no fim do período contábil. Também inclui o patrimônio líquido, definido como ativo total menos passivo total. A variação do patrimônio líquido é a medida preferida para a avaliação da sustentabilidade das atividades fiscais.

Pode ser difícil atribuir valores de mercado a alguns ativos não financeiros do governo e certas análises concentram-se apenas nos ativos financeiros do setor governo geral e não em seus ativos totais. Em consequência, o patrimônio financeiro líquido, também demonstrado na Tabela 6, é definido como ativo financeiro total menos passivo total.

4.10 Indicadores Sintéticos Adicionais da Política Fiscal

Para a análise macroeconômica, os indicadores de política fiscal abrangem os três principais resultados do sistema de EFP, outros resultados usados por diversas instituições (inclusive o FMI) e outros indicadores macroeconômicos importantes de fluxos e estoques. Essas variáveis podem ser aplicadas a diferentes níveis de governo, ao setor de governo geral ou ao setor público.

4.10.1 Principais resultados de Estatísticas de Finanças Públicas

Resultado operacional líquido é igual a receita menos despesa. O resultado operacional bruto é igual a receita menos despesa distinta do consumo de capital fixo.

Empréstimo/endividamento líquido é igual a resultado operacional líquido menos aquisição líquida de ativos não financeiros (ou resultado operacional bruto menos aquisição líquida de ativos

não financeiros, excluído também o consumo de capital fixo). O empréstimo/endividamento líquido é também igual a aquisição líquida de ativos financeiros menos aumento líquido de passivos.

Superávit/déficit de caixa é representado pela entrada líquida de caixa por atividades operacionais menos saída líquida de caixa por investimentos em ativos não financeiros.

Resultado fiscal global é o empréstimo/endividamento líquido ajustado mediante reordenamento das transações com ativos e passivos que se consideram realizadas para fins de política pública. Em particular, todos os ingressos oriundos de privatizações (inclusive vendas de ativos fixos) são incluídos como partidas financeiras, e os subsídios concedidos sob a forma de empréstimos são reconhecidos como despesa¹².

Resultado fiscal global ajustado é o resultado fiscal global (ou empréstimo/endividamento líquido) ajustado para excluir, em parte ou no todo, as receitas de doações, determinadas atividades de enclaves como o setor petrolífero, e/ou transações volumosas e ocasionais, que possam distorcer a análise fiscal.

Resultado primário global é igual a resultado fiscal global mais despesa de juros líquida.

Resultado operacional primário é igual a resultado operacional líquido mais despesa de juros líquida.

Poupança bruta é igual a resultado operacional bruto menos transferências de capital líquidas a receber, inclusive doações de capital líquidas e impostos sobre o capital (códigos de EFP 1113 e 1135).

4.10.2 Outras variáveis macroeconômicas:

Carga fiscal é igual a receita tributária mais contribuições compulsórias à seguridade social (em porcentagem do PIB).

Gasto total é igual a despesa mais aquisição líquida de ativos não financeiros (excluídos os objetos de valor, se possível).

Composição do gasto total é a desagregação do gasto total de acordo com a classificação funcional (Classificação das Funções de Governo, Tabela 9, anexo IV).

Gasto de consumo final do governo é estimado pela remuneração dos empregados, mais o uso de bens e serviços, mais o consumo de capital fixo, menos as vendas de bens e serviços, mais as compras para transferência direta a famílias (principalmente benefícios sociais em espécie).

Investimento bruto é igual a aquisição menos alienação de ativos não financeiros (excluídos os objetos de valor, se possível).

Riqueza e Dívida:

Posição de riqueza líquida é o patrimônio líquido, que é igual ao estoque total de ativos menos passivos.

¹² O resultado operacional líquido, o superávit/déficit de caixa e os outros resultados podem ser ajustados da mesma forma.

Posição de riqueza financeira líquida é igual a estoque total de ativos financeiros menos passivos.

Posição de dívida bruta é o estoque de todos os passivos, exceto as ações e outras participações de capital e os derivativos financeiros.

Passivos contingentes são representados pelo estoque de garantias explícitas do governo (setor público) mais o valor presente líquido das obrigações dos planos de previdência social.

(1) O resultado operacional líquido, o superávit/déficit de caixa e os outros resultados poderiam ser ajustados da mesma forma.

MANUAL

MONUTA

5 RECEITAS

5.1 Receitas e seus Componentes no Manual de EFP 2001

Para o Manual de EFP 2001 toda **receita (1)**¹³ é um aumento do Patrimônio Líquido (PL) decorrente de uma transação. Para as unidades de governo as quatro principais fontes de receita são: os impostos e outras transferências obrigatórias impostas pelas unidades de governo; as rendas derivadas dos ativos (receitas patrimoniais); as vendas de bens e serviços; e as transferências voluntárias recebidas de outras unidades. As receitas são consideradas pelo valor líquido das deduções e retificações. As retificações são consideradas receita negativa.

A **receita tributária** decorre de uma transferência obrigatória dos demais setores da economia ao setor de governo geral. Multas e sanções pecuniárias não decorrentes de impostos e a maioria das contribuições à previdência social não se classificam como receita tributária. As devoluções e/ou retificações da receita reduzem ou corrigem o patrimônio líquido e classificam-se como receita negativa.

As demais receitas se classificam nas categorias identificadas como contribuições sociais, transferências, receitas patrimoniais, vendas de bens e serviços e outras receitas.

As **contribuições sociais** são receitas efetivas ou presumidas provenientes de empregadores em proveito dos empregados, trabalhadores autônomos e não empregados em seu próprio proveito, com o fim de garantir direito a benefícios sociais aos contribuintes, seus dependentes ou sobreviventes.

As **transferências**¹⁴ são repasses voluntários que as unidades de governo recebem de outras unidades de governo ou de organizações internacionais. As doações classificam-se como **correntes** e de **capital** e podem ser recebidas em **dinheiro** e em **espécie**.

As **receitas patrimoniais** são receitas decorrentes de ativos financeiros e de ativos não produzidos à disposição de outras unidades. As principais receitas são os juros, dividendos e aluguéis de ativos não produzidos.

As **vendas de bens e serviços** incluem vendas de estabelecimentos mercantis, as taxas administrativas, as vendas ocasionais por estabelecimentos não mercantis e as vendas presumidas de bens e serviços. As vendas de bens e serviços são registradas pelo valor bruto, ou seja, sem a dedução do custo de produção.

Também são consideradas **receitas não tributárias** as multas, sanções pecuniárias, depósitos em caução transferidos, indenizações provenientes de decisões judiciais, transferências voluntárias distintas de doações¹⁵ e vendas de bens existentes, incluindo artigos militares usados.

A venda de ativo não financeiro que não integre o estoque¹⁶ não afeta o Patrimônio Líquido e não constitui receita e sim transação com ativo não financeiro.

¹³ Dígito inicial indicativo para a classificação do Manual de EFP 2001.

¹⁴ No Manual de EFP 2001 o termo utilizado é **Doações**, embora a opção deste Manual Técnico de Estatísticas de Finanças Públicas Aplicado ao Setor Público seja pelo termo **Transferências** por guardar maior coerência com a legislação brasileira.

¹⁵ No MTEFP 2001 o termo utilizado para essa categoria é Doações.

¹⁶ No MEFP 2001 traduzido para o português utiliza-se o termo *existências*.

A análise fiscal utiliza o conceito de ‘**carga fiscal**’ que representa o valor das transferências obrigatórias impostas pelas unidades do setor de governo geral aos demais setores da economia. A carga fiscal pode ser calculada de forma aproximada somando-se o total das receitas tributárias e as contribuições à seguridade social. Se existirem também transferências obrigatórias de organismo supranacional deverão ser deduzidas as contribuições voluntárias à previdência social. As multas, sanções pecuniárias e depósitos em caução transferidos, apesar de ser transferências obrigatórias, não fazem parte da carga fiscal.

Em relação aos **impostos**, o regime de classificação é determinado principalmente pela base sobre a qual se lança o imposto. As transferências são classificadas pela fonte que dá origem à receita e as receitas patrimoniais pelo tipo de ingresso. As restituições de impostos são tratadas como impostos negativos por configurar ajustes decorrentes de pagamentos a maior. Os créditos tributários são valores dedutíveis do imposto que, sem eles, seria devido.

O imposto arrecadado por uma unidade de governo e transferido a outra unidade de diferente esfera de governo é classificado na arrecadadora como receita tributária e como doação/transferência da unidade arrecadadora para a unidade detentora dos recursos.

Impostos (11)

Impostos sobre Renda, Lucros e Ganhos de Capital (111)

Aplicam-se a: a) salários e vencimentos, subsídios e outras remunerações por serviços prestados; b) juros, dividendos, rendas de ativos não produzidos e receitas por vantagens adicionais; c) ganhos e perdas de capital; d) as parcelas tributáveis dos benefícios de seguridade social, pensões, rendas vitalícias, seguros de vida e outras distribuições relativas a aposentadorias; e e) outros ingressos.

Os impostos sobre **renda, lucros e ganhos de capital** são atribuídos a **pessoas físicas (1111)** ou **jurídicas (1112)**. Se não se enquadram nessas categorias consideram-se como **inclassificáveis (1113)**.

Impostos Sobre a Folha de Pagamento e a Força de Trabalho (112)

Esta categoria compreende os impostos pagos pelos empregador em valor proporcional à folha de pagamento ou pelos trabalhadores autônomos como um percentual fixo por pessoa e que não sejam vinculados à previdência social.

Impostos sobre a Propriedade (113)

Esta categoria compreende os impostos sobre o uso, a propriedade ou a transferência de riqueza e se divide em seis categorias:

Impostos Recorrentes sobre a Propriedade Imobiliária (1131)

Esta categoria compreende os impostos incidentes sobre o uso da propriedade de bens imóveis que incluem terras, terrenos, edifícios e outras estruturas.

Impostos Recorrentes sobre a Riqueza Líquida (1132)

Esta categoria compreende os impostos sobre a riqueza líquida, definida como o valor das propriedades móveis e imóveis menos os passivos incidentes sobre essas propriedades.

Impostos sobre Espólios, Heranças e Doações (1133)

Esta categoria compreende os impostos sobre a transferência de propriedade por morte, como sucessão e herança, e ainda as doações entre vivos.

Imposto sobre Transações Financeiras e de Capital (1134)

Esta categoria compreende os impostos sobre transferências de propriedade, exceto os que se classificam como doações, herança e sucessão.

Outros Impostos Não Recorrentes sobre a Propriedade (1135)

Esta categoria compreende os impostos sobre o patrimônio líquido e a propriedade incidentes uma única vez ou a intervalos irregulares, como reavaliação de propriedade por aumento do valor da terra; contribuições de melhoria por construção de infraestrutura local por parte de governos; e ainda a reavaliação de capital. Inclui também qualquer outro imposto excepcional sobre elementos específicos do patrimônio.

Outros Impostos Recorrentes sobre a Propriedade (1136)

Esta categoria compreende todos os impostos recorrentes sobre a propriedade e não incluídos nas demais categorias.

Impostos sobre Bens e Serviços (114)

Esta categoria compreende os impostos sobre a produção, extração, venda, transferência, arrendamento ou entrega de bens e prestação de serviços, assim como o uso de bens e a permissão de uso de bens ou realização de atividades. Os impostos sobre os bens e serviços compreendem:

Impostos Gerais sobre Bens e Serviços (1141)

Esta categoria inclui todos os impostos, exceto os impostos alfandegários e outras tarifas de importação (1151) e os impostos sobre exportações (1152), que incidem sobre a produção, o arrendamento, a entrega, a venda, a compra e outras transferências de propriedade de grande variedade de bens e a prestação de um amplo conjunto de serviços. Esta partida se subdivide nas seguintes categorias:

Impostos sobre o Valor Agregado (11411)

Esta categoria compreende o imposto sobre o valor agregado que incide sobre bens e serviços arrecadados pelas empresas, em etapas, mas que em última instância recai em sua totalidade sobre os compradores finais.

Impostos sobre Vendas (11412)

Esta categoria compreende todos os impostos gerais cobrados em uma única etapa, seja na de manufatura ou produção ou na de venda por atacado ou varejo.

Impostos sobre o Volume de Vendas e Outros Impostos Gerais sobre Bens e Serviços (11413)

Esta categoria compreende os impostos cumulativos de etapas múltiplas nas quais incide imposto para cada transação realizada, sem dedução dos impostos pagos sobre insumos, bem como todos os impostos sobre consumo em geral que combinem elementos de imposto sobre o valor agregado, imposto sobre vendas e imposto em etapas múltiplas.

Impostos Seletivos (1142)

Esta categoria compreende os impostos seletivos incidentes sobre produtos específicos. Incluem-se nesta categoria os impostos com taxas variáveis sobre uma determinada gama de bens e os impostos sobre os produtos derivados do tabaco, bebidas alcoólicas, combustíveis para motores e óleo combustível.

Lucros de Monopólios Fiscais (1143)

Esta categoria compreende os lucros transferidos ao governo pelos monopólios fiscais, que são corporações ou quase corporações públicas, com função tributária e destinada à produção ou distribuição de determinados bens e serviços sob regime de monopólio.

Impostos sobre Serviços Específicos (1144)

Esta categoria compreende os impostos sobre serviços específicos, como transportes, prêmios de seguros, serviços bancários, diversões, restaurantes e serviços de publicidade. Incluem-se também os jogos de azar, corridas de cavalos, loterias e outros.

Impostos sobre o Uso de Bens e sobre a Permissão de Uso de Bens ou Realização de Atividades (1145)

Esta categoria compreende os impostos incidentes sobre a função regulatória do governo de outorga do uso de bens ou da realização de certas atividades, nos casos em que a concessão da autorização envolve pouco ou nenhum trabalho por parte do governo ou este é manifestamente desproporcional ao valor da taxa cobrada. Esta categoria subdivide em:

Imposto sobre Veículos Automotores (11451)

Esta categoria compreende os impostos sobre o uso e a permissão de uso de veículos automotores. Porém, não inclui os impostos sobre a propriedade desses veículos.

Outros Impostos sobre o Uso de Bens e sobre a Permissão de Uso de Bens ou Realização de Atividades (11452)

Esta categoria compreende as licenças de negócios e profissionais. Incluem-se as licenças concedidas mediante pagamento fixo, ou escala por tipo de comércio, ou com base em indicadores diversos como área utilizada, capacidade instalada, capital investido ou tonelagem embarcada. Também se incluem os impostos sobre emissão de gases tóxicos e/ou substâncias perigosas; as permissões de caça, tiro ou pesca e as concessões de rádio e televisão, a não ser que o governo proporcione serviços gerais de rádio ou teledifusão, pois neste caso há pagamento de serviço e não imposto.

Outros Impostos sobre Bens e Serviços (1146)

Esta categoria compreende os impostos sobre extração de minerais, combustíveis fósseis e outros recursos não renováveis provenientes de reservas de propriedade privada ou de outros governos, bem como qualquer outro imposto sobre os bens e serviços não incluídos nas categorias 1141 a 1145.

Impostos sobre o Comércio e as Transações Internacionais (115)

Impostos Alfandegários e Outras Tarifas de Importação (1151)

Esta categoria compreende os impostos incidentes sobre bens importados ou serviços executados por não residentes.

Imposto sobre Exportações (1152)

Esta categoria compreende os impostos cujo fato gerador é a saída de bens do país ou a prestação de serviços por residentes a não residentes.

Lucros de Monopólios de Exportação ou Importação (1153)

Esta categoria compreende os lucros remetidos ao governo por empresas ou conselhos de comercialização estabelecidos pelo governo com direitos de monopólio sobre a exportação e importação de bens específicos ou o controle de certos serviços fornecidos a não residentes ou por eles prestados a residentes.

Lucros Cambiais (1154)

Esta categoria compreende os lucros provenientes do exercício de poderes monopolísticos das autoridades monetárias do governo para a obtenção de uma margem entre os preços de compra e de venda de moeda estrangeira, além do necessário para cobrir os custos administrativos.

Impostos Cambiais (1155)

Esta categoria compreende os impostos sobre compra ou venda de divisas.

Outros Impostos sobre o Comércio e as Transações Internacionais (1156)

Esta categoria compreende os demais impostos incidentes sobre aspectos do comércio e das transações internacionais, como viagens internacionais, seguros ou investimentos no exterior, ou remessas ao exterior, excluídos os impostos aplicados à compra de divisas, incluídos entre os impostos cambiais (1155).

Outros Impostos (116)

Esta categoria compreende os aplicados sobre bases diferentes das anteriormente descritas. Também se inclui a receita procedente de impostos não identificados e de juros e multas por atraso ou não pagamento de impostos não classificados por categoria de imposto. Subdividem-se em: **outros impostos pagáveis por empresas (1161)** e, b) **outros impostos pagáveis por entidades distintas de empresas ou não identificáveis (1162)**. Incluem-se, por exemplo, os impostos de selo que não recaiam exclusivamente ou predominantemente em uma única classe de transações ou atividades cobertas por outros impostos.

Contribuições Sociais (12)

As contribuições sociais são receitas efetivas ou presumidas provenientes de empregadores em proveito dos seus empregados ou dos próprios, bem como de trabalhadores autônomos ou não empregados em nome próprio para assegurar o direito a prestações sociais aos contribuintes, seus dependentes ou sobreviventes. As contribuições sociais são arrecadadas em função da remuneração, da folha de pagamento ou do número de empregados. As contribuições sociais, segundo o tipo de sistema que as recebe, se dividem em: a) **contribuições à previdência social (121)** e b) **outras contribuições sociais (122)**.

Contribuições à Previdência Social (121)

Esta categoria classifica as contribuições segundo a origem e compreende as **contribuições de empregados (1211)** pagas diretamente por eles ou deduzidas de seus salários e transferidas pelo empregador em proveito daqueles; as **contribuições de empregadores (1212)** pagas diretamente pelos empregadores em proveito de seus empregados; e as **contribuições de trabalhadores autônomos ou não empregados (1213)**. As contribuições cuja fonte não se pode determinar classificam-se como **contribuições não identificadas (1214)**.

Outras Contribuições Sociais (122)

Nesta categoria se incluem as contribuições efetivas ou presumidas aos sistemas de seguridade social, administrados pelo governo como empregador em nome de seus empregados e que não oferecem benefícios de aposentadoria. Diferentemente dos sistemas de previdência social, os sistemas de seguridade social para empregados do governo estão vinculados ao nível de contribuições, que se subdividem em: a) **contribuições de empregados (1221)**, que são os valores pagos diretamente pelos empregados ou deduzidos e transferidos dos salários e outras remunerações pelos empregadores em nome dos empregados; e b) **contribuições de empregadores (1222)**, que incluem os valores pagos pelos empregadores em proveito de seus empregados; e c) **contribuições presumidas (1223)**, assim caracterizadas quando os empregadores do governo fornecem benefícios sociais diretamente a seus empregados, ex-empregados ou dependentes, fazendo uso de seus próprios recursos, sem a intervenção de empresa de seguros ou de fundo de pensão autônomo ou não autônomo.

Transferências¹⁷ (13)

Esta categoria compreende as transferências não obrigatórias, correntes e de capital, recebidas por uma unidade de governo proveniente de outras unidades de governo ou de organizações internacionais. As transferências se classificam pelo tipo de unidade que efetua a doação e pela categoria da despesa, corrente e ou de capital. Subdividem-se em:

a) **transferências de governos estrangeiros (131)**; b) **transferências de organizações internacionais (132)**; e c) **transferências de outras unidades de governo geral (133)**.

Consideram-se como transferências correntes as que se destinam a despesas correntes e não condicionadas à aquisição de ativos pelo beneficiário. Consideram-se como transferências de capital as vinculadas à aquisição de ativos por parte do beneficiário (exceto estoque).

As transferências em espécie avaliam-se a preços correntes de mercado ou, caso estes não estejam disponíveis, pelos custos explícitos incorridos proporcionalmente aos recursos recebidos, em caso de venda.

Outras Receitas (14)

Abrangem as **receitas patrimoniais**, as **vendas de bens e serviços** e outros.

Receitas Patrimoniais (141)

Esta categoria compreende as receitas obtidas pelas unidades de governo geral quando põem à disposição de outras unidades ativos financeiros ou não produzidos, como juros, dividendos, retiradas de renda de quase corporações, rendas provenientes de apólices de seguro ou aluguel de ativos tangíveis não produzidos.

Juros (1411)

Esta categoria compreende os valores recebidos pela disponibilização de ativos financeiros a outras unidades, como depósitos, títulos distintos de ações, empréstimos e contas a receber.

Dividendos (1412)

Esta categoria compreende as receitas derivadas da atividade produtiva proveniente de corporações públicas e privadas e da participação no capital.

Retiradas de Renda de Quase Corporações (1413)

Esta categoria compreende as receitas derivadas da atividade produtiva de quase corporações conceitualmente equivalente a dividendos.

Receitas Patrimoniais Atribuídas a Titulares de Apólices de Seguro (1414)

Esta categoria compreende as receitas oriundas das reservas técnicas de seguros mantidas pelas seguradoras sob a forma de pagamento antecipado de prêmios, reservas contra indenizações pendentes e reservas atuariais necessárias à cobertura dos riscos das apólices de que as unidades de governo sejam titulares.

Aluguéis (1415)

Esta categoria compreende as receitas oriundas do aluguel de ativos tangíveis não produzidos, como terrenos, ativos do subsolo e outros ativos de origem natural. Também as provenientes do direito de exploração de madeira de terras públicas não cultivadas e de massas de água não administrada para fins recreativos ou comerciais.

¹⁷ No Manual de EFP 2001 o termo utilizado é **Doações**, embora a opção deste Manual Técnico de Estatísticas de Finanças Públicas Aplicado ao Setor Público seja pelo termo **Transferências** por guardar maior coerência com a legislação brasileira.

Venda de Bens e Serviços (142)

Esta categoria compreende as receitas oriundas de vendas de bens e serviços por estabelecimentos mercantis e não mercantis e os decorrentes da função regulatória do governo.

Vendas de Estabelecimentos Mercantis (1421)

Esta categoria compreende as receitas oriundas da venda das corporações públicas, inclusive os aluguéis de ativos produzidos classificados como vendas de serviços.

Taxas Administrativas (1422)

Esta categoria compreende as receitas oriundas da prestação de serviços ligados à função regulatória do governo, como emissão de carteira de habilitação, passaporte, custas judiciais e licenças de rádio e televisão quando o poder público proporciona serviços gerais de difusão.

Vendas Eventuais por Estabelecimentos Não Mercantis (1423)

Esta categoria compreende as receitas oriundas da venda de bens e serviços por estabelecimentos não mercantis das unidades de governo geral, excluídas as taxas administrativas. Abrangem os produtos fabricados em escolas técnicas, sementes de fazendas experimentais, cartões postais e reproduções de obras de arte por museus, taxas hospitalares, matrículas em escolas públicas e entradas em museus, parques e instalações culturais e recreativas não organizadas como corporações públicas.

Vendas Presumidas de Bens e Serviços (1424)

Esta categoria inclui os bens e serviços disponibilizados pelo empregador para uso dos empregados, em espécie. Neste caso, o valor relativo à utilização de bens e serviços em espécie deve ser calculado como se efetivamente pago como salários e vencimentos e imputados no valor respectivo.

Multas, Sanções Pecuniárias e Depósitos em Caução Transferidos (143)

Esta categoria compreende as receitas provenientes das multas e sanções pecuniárias cujas transferências são impostas às unidades por órgãos judiciais ou administrativos por força de lei ou regras administrativas, bem como de perdimentos de depósitos em caução. Caso se refiram a violação de normas tributárias, classificam-se como receitas de impostos.

Doações (144)¹⁸

Esta categoria compreende as receitas provenientes de doações de pessoas físicas, instituições sem fins lucrativos, fundações privadas, corporações e outras fontes, excluídos os governos e organismos internacionais.

Receitas Diversas e não Identificadas (145)

Esta categoria compreende as receitas não classificadas em outras categorias específicas. Referem-se, por exemplo, às vendas de material usado, militar ou civil, que não foram classificados como ativos; as indenizações de seguro, exceto os de vida; as receitas decorrentes de danos causados à propriedade pública, exceto as provenientes de decisão judicial; e outras não identificadas.

5.2 Classificação das Receitas Aplicada ao Setor Público Brasileiro

No Manual de EFP 2001 a receita é registrada pelo **regime de competência**. No entanto, no caso brasileiro, para fins da estatística fiscal, conforme a legislação atual, a Lei nº 4.320/64, que dispõe

¹⁸ No Manual de EFP 2001 não se usa o termo “Doação” para essas transferências, mas sim Transferências Voluntárias Distintas de Doações. Neste Manual Técnico, no entanto, utiliza-se a terminologia “Doações”, por ser mais adequada e coerente com a legislação brasileira.

sobre as normas gerais de Direito Financeiro para os entes da Federação, será considerado o **regime de caixa**.

No caso do Governo Geral, apresenta-se a seguir, enumeração não exaustiva de exemplos da classificação de natureza de receita utilizada observando-se os conceitos do Manual:

Impostos sobre Renda, Lucros e Ganhos de Capital (111)

- Rec. de Imposto de Renda Pessoa Física (1111)
- Rec. de Imposto de Renda Retido nas Fontes – Trabalho (1111)
- Rec. de Multas e Juros de Mora do IRPF (1111)
- Rec. de Multas, Juros e Mora da Dívida Ativa IR-Pessoa Física, Jurídica, Retido na Fonte (1111)
- Rec. de Imposto de Renda Retido nas Fontes – Outros Rendimentos e Capital (1111)
- Rec. do Programa de Recuperação Fiscal e do Parc. Especial - MJM Imposto sobre a Renda - Pessoa Jurídica e Retido na Fonte (1111)
- Receita do Programa de Recuperação Fiscal e do Parcelamento Especial - MJ M s/ IRPF (1111);
- Rec. de Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL (1112)
- Rec. de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Líquida de Incentivos (1112)
- Rec. de Multas e Juros de Mora do IRPJ (1112)
- Rec. de Imposto de Renda Retido nas Fontes – Remessa ao Exterior (1113)
- Rec. de Multas, Juros e Mora da Div. Ativa IR-Pessoa Física, Jurídica, Retido na Fonte (1113)
-;

Impostos sobre a Propriedade (113)

- Rec. de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (1131)
- Rec. de Multa e Juros de Mora da Dívida Ativa do IPTR (1131)
- Rec. de Imposto sobre a Transferência de Bens Inter-vivos (1133)
- Rec. de Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU¹⁹ (1131)
- Rec. de Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação – ITCD (1133)
- Rec. de Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI (1133)
- Rec. de Comercialização do Ouro e Demais Operações – IOF (1134)
- Rec. de Imp. sobre Op. de Crédito, Câmbio, Seguro ou Relativo a Títulos ou Valores Mobiliários (1134)
- Rec. de Multa e Juros de Mora da Dívida Ativa do IOF (1134)
- Rec. de Fundos de Renda Fixa (1134)
-;

Impostos sobre Bens e Serviços (114):

- Rec. de Produtos do Fumo (11412)
- Rec. de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA (11451)
- Rec. de Multas e Juros de Mora do IPVA (11451)
- Rec. de Impostos s/ Prod. Indust. – Bebidas, Automóveis e Vinc. à Exportação (11412)
- Rec. de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (11411)
- Rec. de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (11411)
- Rec. de Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico – CIDE (11412)
- Rec. de Multas e Juros de Mora do IPI (11412)
- Rec. de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS (11413)
- Rec. de Contribuição sobre a Receita de Concursos Especiais de Loterias Esportivas (1144)
- Rec. de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN (1144)

¹⁹ As naturezas de receitas da dívida ativa, juros de mora e outros relativos a impostos e contribuições deverão ser agregadas ao imposto e ou contribuição equivalentes. Por exemplo, se relativa ao IPTU classifica-se na mesma categoria deste imposto.

Receita Agropecuária, Industrial e de Serviços (1144x)
 Receita sobre a Concessão e Permissão (1145x)
 Contribuição sobre a Receita das Concessionárias e Permissionárias de Energia Elétrica (11452)
 Receita de Outorga dos Serviços de Radiodifusão Sonora e de Sons e Imagens (11452)
 Receita de Outorga dos Serviços de Transporte Ferroviário (11452)
 Rec. de Taxas de Fiscalização das Telecomunicações (11452)
 Rec. de Royalties pela Produção de Petróleo ou Gás Natural – Em Terra (1146)
;

Impostos sobre o Comércio e as Transações Internacionais (115):

Receita do Principal do Imposto sobre a Importação (1151)
 Receita do Principal do Imposto sobre a Exportação (1152)
 Rec. de Multa e Juros de Mora da Dívida Ativa s/ Imposto de Importação (1151)
 Rec. de Multa e Juros de Mora da Dívida Ativa s/ Imposto de Exportação (1152)
;

Contribuições Sociais (12):

Rec. de Contribuição Previdenciária do Segurado Assalariado (1211)
 Rec. de Contribuição do Serv. p/ Plano de Seguridade Social do Servidor Público – Ativo e Inativo (1211)
 Rec. de Contribuição s/o Regime de Previdência dos Servidores dos Municípios (1211)
 Rec. de Contribuição Patronal para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público (1222)
 Rec. de Multas e Juros de Mora de Contr.Prev. P/Seguro Acidente Trabalho (1222)
 Rec. de Multas e Juros de Mora de Contr.Prev.Segurado Obrigatória – Emp. Doméstico (1211)
 Rec. de Contribuição Previdenciária da Empresa sobre Segurado Assalariado (1212)
 Rec. de Contribuição Previdenciária da Empresa Optante pelo SIMPLES (1212)
 Rec. de Contribuição Previdenciária em Regime de Parc. de Débitos dos Municípios (1212)
 Rec. de Contribuição Previdenciária em Regime Obrigatório – Empresário (1213)
 Rec. de Multas e Juros de Mora Contr.Prev. do Segurado Especial (1213)
 Rec. de Contribuição Previdenciária do Segurado Facultativo (1214)
 Rec. de Outras Contribuições Sociais (1214)
;

Transferências (133):

No caso brasileiro, o conceito de **Doações** utilizado no Manual de EFP 2001 não se aplica, pois abrange somente as transferências voluntárias. Desta forma, embora a tradução do manual para o português tenha utilizado este termo, este Manual Técnico utiliza a terminologia **Transferências**, mais adequada conceitualmente à legislação brasileira e de acordo com as características das informações representadas, uma vez que além das transferências voluntárias, abrangem também as transferências legais e constitucionais. Isto porque o Manual de EFP 2001 não oferece outra classificação adequada para as especificidades da legislação brasileira. Embora exista a alternativa do ente detentor da receita descentralizada classificar como imposto arrecadado quando oriundo da repartição de receita constitucional, persistem divergências no tratamento orçamentário e não há homogeneidade na prática contábil dos entes, o que inviabiliza esta alternativa. Desta forma, para o caso brasileiro o termo **Transferências** é o mais adequado e não confronta a legislação em vigor.

Transferências da União (1331)
 Transferências de Estados, DF e de Municípios e Fundeb (1331)
 Outras Transferências dos Estados e DF (1331)
 Outras Transferências dos Municípios (1331)
 Transferências do Exterior (1311)

Rec. de Cota-Parte do ICMS (1331)
 Rec. de Cota-Parte do IPVA (1331)
 Rec. de Cota-Parte de Contribuição s/Salário Educação (1331)
 Rec. de Transferência de Recursos do Sistema Único de Saúde (SUS) (1331)
 Rec. de Cotas de Contribuição sobre a Exportação (1331)
 Rec. de Cota-Parte de Compensações Financeiras (1338)

Receitas Patrimoniais (141)

Receitas Financeiras (1411)
 Receitas Imobiliárias (1411)
 Rec. de Dividendos (1412)
 Rec. de Multa e Juros de Mora de Dividendos (1412)
 Rec. de Participações (1412)
 Rec. de Multa e Juros de Mora de Participações (1412)
 Outras Receitas Patrimoniais (1415)
 Receita da Dívida Ativa dos Serviços de Inspeção e Fiscalização da Atividade Mineral (1415)
 Rec. de Multa e Juros de Mora de Alienações de Outros Bens Imóveis (1415)
 Rec. de Multas e Juros de Mora de Parcelamentos (1415)
 Rec. de Multas e Juros de Mora de Foros (1415)
 Rec. de Multas e Juros de Mora de Taxas de Ocupação (1415)

Vendas de Bens e Serviços (142)

Receita Bruta de Venda de Bens e Serviços (1421)
 Deduções da Receita Bruta de Venda de Bens e Serviços (1421)
 Receita de Compensações Financeiras (1422)
 Receita de Emolumentos Consulares (1422)
 Rec. de Comissões pela Prestação de Garantia (1422)
 Rec. de Taxas de Serviços Cadastrais (1422)
 Rec. de Taxa de Serviços Aquícolas (1422)
 Rec. de Outras Taxas pela Prestação de Serviços (1422)
 Rec. de Montepio Civil (1422)
 Receita de Direitos Antidumping e dos Direitos Compensatórios (1422)
 Receita de Aluguel (1423)
 Receita da Indústria Mecânica (1423)
 Receita da Indústria Química (1423)
 Receita da Indústria de Produtos Farmacêuticos e Veterinários (1423)
 Receita da Indústria de Produtos Alimentares (1423)
 Receita da Indústria de Bebidas e Destilados (1423)
 Receita da Indústria Editorial e Gráfica (1423)
 Outras Receitas da Indústria de Transformação (1423)
 Receita da Indústria de Construção (1423)
 Receita de Serviços (1423)
 Rec. de Serviços de Comercialização de Medicamentos (1423)
 Rec. de Serviços de Comerc. de Livros, Periódicos, Material Escolar e de Publicidade (1423)
 Rec. de Serviços de Comercialização e Distribuição de Produtos Agropecuários (1423)
 Rec. de Serviços de Comercialização de Produtos, Dados e Materiais de Informática (1423)
 Rec. de Outros Serviços de Saúde (1423)
 Rec. de Serviços Portuários (1423)
 Rec. de Serviços de Armazenagem (1423)
 Rec. de Serviços de Processamento de Dados (1423)

Rec. de Serviços de Socorro Marítimo (1423)
Rec. de Serviços de Informações Estatísticas (1423)
Rec. de Metrologia Legal e Certificatoria Delegada (1423)
.....;

Multas, Sanções Pecuniárias e Depósitos em Caução (143)

Receita de Honorários de Advogados (143)
Receita de Ônus Sucumbência de Ações Judiciais (143)
Rec. da Dívida Ativa das Multas P/Infração a Legislação Trabalhista (143)
Rec. da Dívida Ativa de Multas do Código Eleitoral e Leis Conex (143)
Rec. de Multas, Juros de Mora Aplicados pelo Tribunal Contas da União (143)
Rec. de Multas por Auto de Infração (143)
Rec. de Multas, Juros de Mora Prev. Legislação de Lubrificantes Combustíveis (143)
Rec. de Multas Previstas na Legislação Minerária (143)
Rec. de Multas, Juros de Mora Prevista Legislação da Defesa Direitos Difusos (143)
Rec. de Multas, Juros de Mora Prevista Infração Legislação Transporte Ferroviário (143)
Rec. de Multas, Juros de Mora Decorrente de Sentença Penal Condenatória (143)
Rec. de Multas e Juros de Mora por Danos ao Meio Ambiente (143)
Rec. de Multas e Juros Mora Prev. na Legisl. Sanitária (143)
Rec. de Outras Multas (143)
.....;

Doações (144)

Doações Correntes (1441)
Transferências de Pessoas (1441)
Transferências de Convênios de Instituições Privadas (1441)
Doações de Capital (1442)
Transferência de Convênios de Instituições Privadas (1442)
.....;

Receitas Diversas e Não Identificadas (145):

Neste item devem ser classificadas as receitas não incluídas nos itens anteriores:

Receita não Operacional (145)
Rec. de Alienações de Bens Apreendidos (145)
Receitas Correntes Diversas (145)
Receita de Parcelamentos de Outras Receitas (145)
Rec. de Parcelamento da Dívida Ativa não Tributária de Outras Receitas (145)
Receita de Alienação de Bens Apreendidos Associados ao Tráfico Ilícito de Entorpecentes e Drogas Afins (145)
Rec. de Produto Dep. Abandonado (Dinheiro/Objeto Valor) (145)
Receita Part. Seguro - DPVAT- Sistema Nacional de Trânsito (145)
Rec. de Reserva Global de Reversão (145)
Receita da "Terceirização" da Folha de Pagamento dos Agentes Públicos (145)
Restituições de Benefícios não Desembolsados (145)
Restituição de Contribuições Previdenciárias Complementares (145)
Restituições não Reclamadas das Condenações Judiciais (145)
Ressarcimento p/ Operações de Seguros Privados de Assistência à Saúde (145)
Ressarcimento do Custo de Disponibilização de Medicamentos (145)
Restituições ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (145)
Recuperação de Despesas de Exercícios Anteriores (145)
Ressarcimento de Pagamento de Honorários Técnico-Periciais (145)
Ressarcimento de Despesas do Porte de Remessa e Retorno dos Autos (145)

Indenizações e Restituições (145)
Outras Restituições (145)
Saldos de Exercícios Anteriores (145)
Saldos de Exercícios Anteriores – Convênios (145)
Saldos Exercícios Anteriores – Receita do Tesouro (145)
Saldos Exercícios Anteriores - Receita Diretamente Arrecadados (145)
Receita de Variação Cambial (145)
.....;

MINUTA

6 DESPESAS

6.1 Despesas e seus Componentes no Manual de EFP 2001

O Manual de EFP 2001 considera **despesa (2)**²⁰ o fato econômico que reduz o patrimônio líquido como resultado de uma transação. A atuação dos governos em prover bens e serviços à população por meios não mercantis e redistribuir renda e riqueza mediante transferências se faz por meio de transações, que podem ser classificadas por critérios econômicos ou funcionais. A **classificação econômica** baseia-se no tipo de despesa incorrido nas atividades do governo. A **classificação funcional** fundamenta-se nos objetivos da despesa incorrida, como por exemplo saúde, previdência ou educação.

As transações que representam devoluções, recuperação de pagamentos efetuados a maior e outras equivalentes são classificadas como despesas negativas ou estornos e permitem corrigir a redução excessiva do patrimônio líquido registrada previamente.

A doação de propriedade de um ativo sem contraprestação reduz o patrimônio líquido da unidade e esta transação é considerada despesa. No entanto, a aquisição de um ativo não financeiro mediante compra ou troca não o afeta o patrimônio líquido e, portanto, não é considerada despesa.

O momento do registro da despesa é o da ocorrência da transação ou outro evento que gera a obrigação incondicional para a unidade governamental. Conceitualmente, a compra de bens que não são usados de imediato é **aumento de estoque** e não despesa efetiva. Somente quando se der o consumo do bem durante o processo produtivo ou outro uso qualquer é que se registra uma transação, reduzindo-se o estoque e aumentando-se a despesa (ou outra categoria, segundo o uso que se fizer dos bens).

Segue abaixo a classificação econômica da despesa.

Remuneração de Empregados (21)

Esta categoria refere-se à remuneração dos servidores/empregados, em dinheiro ou em espécie, como contraprestação pelo trabalho, exceto quando relacionado à formação de capital por conta própria. Abrangem os **salários e vencimentos (211)** e as **contribuições sociais (212)** a sistemas de seguridade social feitas por empregadores em proveito dos empregados.

Salários e Vencimentos (211)

Esta categoria abrange os pagamentos em dinheiro e em espécie e as contribuições sociais pagas mediante dedução da remuneração dos servidores/empregados.

Salários e Vencimentos em Dinheiro (2111)

Esta categoria compreende os pagamentos em dinheiro, efetuados pelo governo aos empregados em troca da prestação do serviço. Compreende toda a remuneração de empregados, exceto as contribuições sociais pagas pelo poder público em proveito dos seus servidores.

Salários e Vencimentos em Espécie (2112)

Esta categoria compreende os pagamentos em espécie fornecidos pelo governo, como moradia, veículos, creche, transporte e outros bens disponíveis para o uso pessoal dos servidores/empregados.

²⁰ Dígito inicial indicativo para a classificação do Manual de EFP 2001.

Os juros subsidiados nos empréstimos recebidos pelos empregados e concedidos pelo governo também se classificam nesta categoria.

Contribuições Sociais (212)

Esta categoria compreende os pagamentos efetivos ou presumidos, feitos por unidades de governo geral a sistemas de seguridade social que proporcionam aos servidores/empregados o direito a receber prestações sociais, incluindo pensões ou outros tipos de aposentadorias.

Contribuições Sociais Efetivas (2121)

Esta categoria compreende as contribuições pagas a empresas de seguro, fundos de seguridade social ou outras unidades institucionais responsáveis pela administração e gestão dos sistemas de seguridade social, incluídas as unidades de governo geral que administram fundos de pensão não autônomos.

Contribuições Sociais Presumidas (2122)

Há casos em que o governo fornece benefícios sociais diretamente aos empregados, ex-empregados ou dependentes, sem a participação de fundo de pensão (autônomo ou não autônomo). Nessas situações, esta categoria compreende o valor das contribuições presumidas equivalentes ao valor das contribuições sociais que seriam necessárias à cobertura do direito correspondente.

Uso de Bens e Serviços (22)

Esta categoria compreende os bens e serviços utilizados na produção de outros bens e serviços mercantis e não mercantis (exceto a formação de capital por conta própria), mais os bens adquiridos para revenda, menos a variação líquida do estoque dos trabalhos em andamento, bens acabados e bens para revenda. Compras de armas e equipamento de disparo de armas pelas Forças Armadas são classificados como uso de bens e serviços. Por outro lado, as armas e veículos blindados adquiridos pela polícia ou pelos serviços de segurança interna classificam-se como aquisições de ativos fixos.

O valor do uso de bens e serviços em um período contábil pode ser estimado deduzindo-se o valor da variação do estoque de material e provisões do valor das compras efetuadas.

Consumo de Capital Fixo - CCF (23)

Esta categoria compreende a diminuição do valor dos ativos fixos possuídos e utilizados por uma unidade de governo geral durante um período contábil em decorrência de deterioração física, obsolescência normal ou dano acidental normal. O consumo de capital fixo é calculado a partir da vida útil do bem e dos preços médios dos ativos no período. As variações de preço dos ativos não são consideradas consumo de capital fixo e sim ganhos de valoração.

Juros (24)

Esta categoria compreende os juros devidos pelo incorrimento (aumento) de passivos mediante depósitos, títulos distintos de ações, empréstimos e contas a pagar financiados por terceiros. Os juros por competência se apropriam durante toda a vigência do contrato que gerou o passivo; os juros incorridos e não pagos acrescem ao principal. Os juros classificam-se em três categorias: a) não residentes (241), efetuados por devedores residentes fora do país; b) distintos do governo geral (242) efetuados por devedores diversos de entes governamentais e, c) outras unidades do governo geral (243) efetuados por outras unidades de governo.

Subsídios (25)

Esta categoria compreende os pagamentos correntes unilaterais (isto é, sem contraprestação) que unidades de governo a outras unidades de governo ou organizações com o objetivo de influir nos seus níveis de produção ou nos preços dos bens ou serviços por elas produzidos.

Transferências²¹ (26)

Esta categoria compreende as transferências não obrigatórias, correntes e de capital, de uma unidade de governo a outra unidade de governo ou organização internacional. As transferências classificam-se pelo tipo de unidade recebedora e pela categoria econômica (corrente ou de capital) e subdividem-se em: a) **transferências a governos estrangeiros (261)**, **transferências a organizações internacionais (262)** e **transferências a outras unidades de governo geral (263)**.

Benefícios Sociais (27)

Esta categoria refere-se a transferências sociais em dinheiro ou em espécie para proteger a população em geral ou alguns de seus segmentos específicos contra certos riscos sociais, isto é, eventos ou circunstâncias que podem afetar adversamente o bem-estar das famílias interessadas. Podem ser classificados em: a) **benefícios de previdência social**, b) **benefícios de assistência social** e c) **benefícios sociais do empregador**.

Benefícios de Previdência Social (271)

Esta categoria compreende benefícios sociais em dinheiro ou em espécie pagáveis às famílias pelos sistemas de previdência social. São exemplos, para fins de EFP: auxílio-doença, auxílio-maternidade, seguro-desemprego, pensões, aposentadorias e auxílio-funeral. Os benefícios sociais em espécie consistem em bens e serviços adquiridos de produtores mercantis em proveito das famílias ou reembolsos de benefícios adquiridos pelas famílias em conformidade com as regras do sistema. Em geral, caracterizam-se como tratamentos médicos, dentários, internações hospitalares e outros serviços ou bens similares.

Benefícios de Assistência Social (272)

Esta categoria compreende transferências pagáveis às famílias para proteção contra riscos sociais, mas que não são efetuadas por sistemas de previdência social. São exemplos os benefícios da RMV – renda mensal vitalícia por idade ou invalidez e a bolsa-família, entre outros.

Benefícios Sociais do Empregador (273)

Esta categoria compreende os benefícios sociais em dinheiro ou em espécie prestados pelas unidades de governo a seus servidores/empregados ou a sobreviventes ou dependentes de servidores elegíveis a tais pagamentos. Os gastos com pensões e aposentadorias classificam-se como redução de passivos e não como despesa de benefícios sociais.

Outras Despesas (28)

Esta categoria compreende as despesas não classificáveis nas categorias anteriores.

Despesas Patrimoniais Distintas de Juros (281)

Esta categoria compreende os pagamentos efetuados por unidades de governo geral pelo uso de ativo financeiro ou ativo tangível não produzido de propriedade de terceiros. Esses pagamentos podem assumir a forma de dividendos, retiradas de renda de quase corporações, despesas patrimoniais atribuídas a titulares de apólices de seguro ou alugueis.

²¹ No Manual de Estatísticas de Finanças Públicas MEFP 2001 esta categoria é denominada “Doações”.

Dividendos (2811)

Esta categoria compreende os pagamentos de dividendos decorrentes do domínio ou controle acionário das corporações públicas.

Retiradas de Renda de Quase Corporações (2812)

Esta categoria compreende os pagamentos relativos à retirada de rendas de quase corporações, de forma análoga à distribuição de dividendos pelas corporações.

Despesas Patrimoniais Atribuídas a Titulares de Apólices de Seguro (2813)

Esta categoria compreende as rendas recebidas do investimento das reservas técnicas constituídas por corporações públicas ou unidades de governo geral que operem sistemas de seguros. Essas reservas técnicas são consideradas ativos dos titulares ou beneficiários das apólices e passivos das seguradoras; assim são também consideradas as receitas decorrentes de seu investimento.

Aluguéis (2814)

Esta categoria compreende a despesa incorrida pelo arrendamento de terras e terrenos, ativos do subsolo e outros ativos de origem natural.

Outras Despesas Diversas (282)

Esta categoria compreende, dentre outras: a) transferências correntes a instituições sem fins lucrativos a serviço das famílias; b) impostos correntes e de capital, taxas obrigatórias e multas impostas por um nível de governo a outro (elimina-se na consolidação intersetorial); c) créditos tributários líquidos (quando o valor de um crédito tributário é superior ao valor do imposto devido pelo contribuinte por outro motivo e se entrega ao contribuinte o excedente, o valor líquido é considerado despesa e não imposto negativo); d) multas e sanções pecuniárias impostas por tribunais; e) indenizações por lesões ou danos causados por desastres naturais; f) indenizações por danos causados por unidades de governo geral, exceto as de seguros distintos dos de vida; g) bolsas de estudo e outros benefícios educacionais; h) transferências de capital a empresas mercantis e instituições sem fins lucrativos a serviço das famílias, para financiar total ou parcialmente os custos de aquisição de ativos não financeiros, cobrir grandes déficits operacionais acumulados por dois anos ou mais, cancelar uma dívida por acordo mútuo com o devedor ou assumir uma dívida; i) prêmios de seguro distintos dos de vida, pagáveis a seguradoras para cobertura contra eventos ou acidentes; j) indenizações de seguros distintos dos de vida, pagáveis pelos sistemas de seguros administrados por unidade de governo geral, no adimplemento de indenizações por eventos ocorridos no período contábil atual; l) compra de bens e serviços de produtores mercantis, a ser distribuídos diretamente a famílias para consumo final e que não se classifiquem como benefícios sociais.

Esta categoria se subdivide em **Outras Despesas Diversas Correntes (2821)** e **Outras Despesas Diversas de Capital (2822)**.

6.2 Funções de Governo

6.2.1 Introdução

A Classificação das Funções de Governo (CFG) é um tipo de classificação orçamentária utilizado pela administração pública e que representa a agregação dos créditos distribuídos pelos grandes objetivos das políticas públicas. O Manual adota a classificação estabelecida pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE e publicada pela Organização das Nações Unidas – ONU no compêndio *Classifications of Expenditure According to Purpose (Classificação do Gasto Segundo a Finalidade)*, com a seguinte estrutura:

Serviços Públicos Gerais (701),
 Defesa (702),
 Ordem Pública e Segurança (703),
 Assuntos Econômicos (704),
 Proteção Ambiental (705),
 Habitação e Serviços Comunitários (706),
 Saúde (707),
 Lazer, Cultura e Religião (708),
 Educação (709),
 Proteção Social (710).

Esta categoria pode ser aplicada às despesas do governo e à aquisição líquida de ativos não financeiros e possui três níveis de detalhamento: divisões, grupos e classes.

A estrutura orçamentária em vigor é definida pela Portaria MOG nº 42 de 14/4/1999, que dispõe sobre a classificação orçamentária para os entes da Federação. A classificação do Manual de EFP 2001 equivale às funções da estrutura brasileira, pois correspondem aos objetivos gerais das ações de governo, enquanto grupos e classes equivalem, respectivamente, a subfunções e a programas.

A tabela com a relação da estrutura orçamentária de função, subfunção e programa da administração pública brasileira e a respectiva correspondência com a estrutura do Manual de EFP 2001 consta do anexo IV – B deste manual.

6.3 Classificação Econômica da Despesa Aplicada ao Setor Público Brasileiro

6.3.1 Principais Agregados da Despesa

Os principais agregados da despesa orçamentária classificada por natureza da despesa aplicados ao Governo Geral estão a seguir detalhados, em uma enumeração não exaustiva:

Remuneração aos Empregados (21)

Vencimentos e Vantagens Fixas (2111)
 Aposentadorias e Reformas (271)
 Pensões (271)
 Contratação por Tempo Determinado (2111)
 Outras Despesas Variáveis (2111)
 Sentenças Judiciais²² (2111)
 Despesas de Exercícios Anteriores²³ (2111)
 Participações/Contribuições Estatutárias (2111)
 Honorários de Diretoria e Conselho de Administração (2111)
 Auxílio-Fardamento (2112)

Contribuições Sociais (21)

Contribuições Sociais Efetivas (2121)
 Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência (2121)

²² No elemento de despesas de sentenças judiciais, utiliza-se o subitem da despesa para classificar as diversas aplicações do gasto. Se este se refere a despesas com previdência social, classifica-se como a respectiva despesa efetiva.

²³ No elemento de despesas de exercícios anteriores, utiliza-se o subitem da despesa para classificar as diversas aplicações do gasto. Se este se refere a despesas com previdência social, classifica-se como a respectiva despesa efetiva.

Obrigações Patronais (2122)

.....;

Uso de Bens e Serviços (22)

Diárias – Pessoal Civil e Militar (22)

Passagens e Despesas com Locomoção (22)

Serviços de Consultoria (22)

Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física e Jurídica (22)

Locação de Mão de Obra (22)

Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos (exceto Pessoal e Depreciação) (22)

.....;

Consumo de Capital Fixo (23)

Depreciação (23)

Amortização (23)

Exaustão (23)

.....;

Juros (24)

Despesas Financeiras (Externa) (241)

Despesas Financeiras (Interna) (242)

Despesas Financeiras (Unidades de Governo) (243)

.....;

Subsídios (25)

Constituição ou Aumento de Capital em Empresa (251)

Concessão de Empréstimos e Financiamentos (251)

Equalização de Preços e Taxas (252)

Auxílios (252)

.....;

Transferências (26)

Transferência ao Exterior (261)

Transferências aos Estados e ao Distrito Federal (263)

Transferência aos Municípios (263)

.....;

Benefícios Sociais (27)

Benefícios de Previdência Social (271)

Aposentadorias e Reformas (271)

Pensões (271)

Outros Benefícios Previdenciários (271)

Outros Benefícios de Natureza Social (272)

.....;

Benefícios de Assistência Social (272)

Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso (2721)

Pensão Especial das Vítimas da Hemodiálise (2721)

Pensão Especial das Vítimas da Hanseníase (2721)

Aposentadorias e Reformas (Auxílio-Invalidez) (2721)

Outros Auxílios Financeiros a Pessoa Física (2721)

Pensões Acidentárias (2721)

Pensões Vitalícias da Síndrome da Talidomida (2721)

Pensões Vitalícias de Seringueiros (2721)

.....;

Benefícios Sociais do Empregador (273)

Outros Benefícios Assistenciais (273)

Vencimentos e Vantagens Fixas (Licença-Prêmio e Capacitação) (273)

Salário-Família (273)

Despesas Exercícios Anteriores (Contribuições Fechadas de Previdência/Ressarcimento

Médico Odontológico) (273)

Plano de Pensão e Saúde (273)

.....;

Outras Despesas (28)

Remuneração de Cotas de Fundos Autônomos (281)

Participação de Acionistas Não Controladores (281)

Resultado da Equivalência Patrimonial (281)

Arrendamento Mercantil (2814)

Despesas Operacionais com Vendas (2821)

Auxílio Financeiro a Estudantes (2821)

Auxílio Financeiro a Pesquisadores (2821)

Outras Despesas Operacionais (2821)

Despesas de Administração (2821)

Despesas não Operacionais (2821)

IR Diferido (2821)

Obrigações Tributárias e Contributivas (2821)

Depósitos Compulsórios (2821)

.....;

6.3.2 Principais Agregados da Despesa por Função

Os principais agregados da despesa orçamentária classificada por função de governo aplicada ao Governo Geral estão apresentados no anexo IV-B – Demonstrativo da Função de EFP 2001.

A seguir, constam alguns exemplos da classificação orçamentária de funções e programas da estrutura orçamentária da administração pública (governo geral) comparada à de EFP 2001:

1- Função (Portaria 42/1999)	Função EFP 2001
01 Legislativa	
03 Essencial à Justiça	
04 Administração	701 - Serviços Públicos Gerais
07 Relações Exteriores	
09 Previdência Social	
28 Encargos Especiais	

II- Subfunção / Grupos EFP 2001

75 - Saúde

- 7071 Produtos, Instrumentos e Equipamento Médico
- 7072 Serviços Ambulatoriais
- 7073 Serviços Hospitalares
- 7074 Serviços de Saúde Pública
- 7075 Pesquisa e Desenvolvimento – Saúde
- 7076 Saúde – Não Classificado em Outra Parte

41-47- Educação da Criança de 0 a 6 Anos a Assistência a Educandos

- 7091 Educação Pré-Primária e Primária
- 7092 Educação Secundária
- 7093 Educação Pós-Secundária Não Terciária
- 7094 Educação Terciária
- 7095 Educação Não Classificável por Nível
- 7096 Serviços Auxiliares da Educação
- 7097 Pesquisa e Desenvolvimento – Educação
- 7098 Educação – Não Classificado em Outra Parte

7 BALANÇO PATRIMONIAL

7.1 Balanço Patrimonial

O **Balanço Patrimonial (6)**²⁴ (ou compilação dos estoques) é o demonstrativo dos valores dos ativos possuídos em um momento específico e dos direitos financeiros ou passivos mantidos por outras unidades contra o proprietário desses ativos. O **patrimônio líquido**, que é um indicador de riqueza patrimonial, é a diferença entre o valor total dos ativos e o valor total dos passivos.

Os **ativos** registrados nas Estatísticas de Finanças Públicas (EFP) são entidades econômicas sobre as quais as unidades institucionais exercem direitos de propriedade, individual ou coletivamente, e das quais seus proprietários podem extrair benefícios econômicos ao mantê-las ou utilizá-las durante um período de tempo. Assim, as unidades do governo frequentemente possuem:

✓ **Ativos de uso geral**, que são ativos que outras unidades provavelmente possuiriam e utilizariam de forma semelhante, como escolas, equipamento de construção de estradas, equipamento contra incêndio, edifícios de escritório, mobiliário e computadores;

✓ **Ativos de infraestrutura**, que são ativos não financeiros imóveis geralmente desprovidos de usos alternativos e que beneficiam a comunidade em geral, como ruas, autoestradas, sistemas de iluminação, pontes, redes de comunicação, canais e diques; e

✓ **Ativos que representam o patrimônio nacional**, que são ativos que o governo pretende preservar indefinidamente, por seu singular significado histórico, cultural, educativo, artístico ou arquitetônico.

7.1.1 Classificação de Ativos e Passivos no Manual de EFP 2001

Esta categoria compreende os ativos financeiros e não financeiros, que avaliados como ativos econômicos proporcionam benefícios aos seus proprietários.

Os **ativos financeiros (62)** possibilitam à unidade proprietária, pela concessão a outra, o direito a rendimentos conforme os termos acordados em contrato. Correspondem a ativos financeiros, moeda e depósitos, empréstimos, derivativos financeiros, os direitos financeiros como ouro monetário e os direitos especiais de saque (DEG) dentre outros.

Ativos não Financeiros (61)

Correspondem aos demais ativos e se classificam em ativos fixos, estoques, objetos de valor e ativos não produzidos. Os **ativos fixos (611)** correspondem aos ativos produzidos cuja utilização no processo de produção é superior a um exercício financeiro. Os **estoques (612)** são bens e serviços que os produtores mantêm para a venda e ou uso posterior. Os **objetos de valor (613)** são bens produzidos e mantidos como depósitos de valor em detrimento da sua utilização na produção de consumo. Os **ativos não produzidos (614)** consistem em ativos tangíveis de origem natural sobre os quais se exercem direitos de propriedade e também em ativos não produzidos intangíveis (6144). Os ativos de origem natural incluem a **terra e terrenos (6141)**, os **ativos do subsolo (6142)**, **outros ativos de origem natural (6143)** e **ativos intangíveis não produzidos (6144)**.

Ativos Fixos (611)

Esta categoria abrange os ativos utilizados em processos de produção por período superior a um ano e que se subdividem em **edifícios e estruturas (6111)**, **máquinas e equipamentos (6112)** e **outros ativos fixos (6113)**.

Edifícios e Estruturas (6111)

²⁴ Dígito inicial indicativo para a classificação do Manual de EFP 2001.

Esta categoria compreende os **edifícios residenciais (6111)**, os **edifícios não residenciais (6112)** e **outras estruturas (6113)**. No valor desses ativos incluem os custos de limpeza e preparação dos terrenos assim como o valor dos equipamentos inerentes aos imóveis.

Edifícios Residenciais (6111)

Esta categoria inclui os edifícios residenciais para civis e militares, garagens e outras estruturas associadas, casas flutuantes e barcos residenciais.

Edifícios Não Residenciais (6112)

Esta categoria inclui os edifícios não residenciais como oficinas, hospitais, escolas, armazéns, edifícios industriais, comerciais, hotéis e restaurantes. Incluem os edifícios militares que tenham fins de produção.

Outras Estruturas (6113)

Esta categoria inclui todas as estruturas diferentes de edifícios, como ruas, autopistas, pontes, rodovias, túneis, estradas ferroviárias, aeroportos, metrô e pistas de aviação; redes de esgoto, canais navegáveis, portos, represas e outras obras hidráulicas; poços, túneis e outras estruturas associadas com a extração de ativos do subsolo; linhas de comunicação, linhas de transmissão de energia elétrica, gasodutos e oleodutos; e, serviços recreativos e desportivos ao ar livre.

Máquinas e Equipamentos (612)

Esta categoria corresponde a máquinas e equipamentos que não fazem parte integral dos edifícios ou estruturas e subdivide em **equipamento de transporte (6121)** e **outras máquinas e equipamentos (6122)**.

Equipamentos de Transporte (6121)

Esta categoria inclui os veículos automotores, reboques e semi-reboques, barco, locomotiva e material rodante de ferrovia, aeronave, motocicleta e bicicleta.

Outras Máquinas e Equipamentos (6122)

Esta categoria compreende os equipamentos para escritório, contabilidade e informática, máquinas elétricas, equipamentos de rádio, televisão e comunicações, aparatos médicos, instrumentos óticos, móveis, relógios, instrumentos musicais e artigos desportivos. Também incluem obras de arte ou antiguidade, esculturas, pinturas ou coleções com o objetivo de produzir serviços não de mercado.

Outros Ativos Fixos (613)

Esta categoria inclui os **ativos cultivados (6131)** e os **ativos fixos intangíveis (6132)**.

Ativos Cultivados (6131)

Esta categoria compreende os animais e as plantas utilizados por mais de um ano na produção de outros bens e serviços, como os animais de tiro, cria, ovelhas e outros utilizados na produção de lã e ou empregados no transporte.

Ativos Fixos Intangíveis (6132)

Esta categoria compreende a exploração mineral, os programas de informática, os originais de atividades recreativas, literários ou artísticos como películas, gravações, manuscritos, programas de rádio e televisão, interpretações musicais e ainda, conhecimentos especializados não classificados em outro ativo cujo uso está restrito a unidade detentora dos direitos de propriedade da informação.

Estoques (612)

Esta categoria abrange os estoques de bens ou serviços que os produtores mantêm para venda, produção ou uso posterior. Classificam-se como estoques estratégicos (6121) e outros estoques (6122). Os estoques valoram a preços correntes de mercado.

Estoques Estratégicos (6121)

Esta categoria inclui os bens mantidos para fins estratégicos e de emergência, pelos organismos reguladores de mercado e os produtos de importância especial para os países, como o óleo e o petróleo.

Outros Estoques (6122)

Esta categoria inclui os **materiais e suprimentos (61221)**, **bens em produção (61222)**, **bens terminados (61223)** e **bens para revenda (61224)**.

Materiais e Suprimentos (61221)

Esta categoria compreende todos os bens em estoque (insumos) para uso no processo de produção. Valoram-se a preços correntes de mercado.

Bens em Produção (61222)

Esta categoria inclui os bens e serviços processados parcialmente, mas que ainda participará de processo final de produção em período posterior. Valoram-se a preços correntes do custo de produção incorridos até o fechamento do balanço.

Bens Terminados (61223)

Esta categoria compreende os bens resultantes do processo de produção, mas ainda em mãos do produtor para distribuição a outras unidades. Valoram-se a valor corrente de venda.

Bens para Revenda (61224)

Esta categoria abrange os bens adquiridos para revenda ou a transferência a outras unidades sem processamento adicional. Valoram-se a valor corrente de reposição.

Objeto de Valor (613)

Esta categoria compreende bens de considerável valor, mantidos como depósitos de valor e não para uso de produção ou consumo, como as pedras e metais preciosos, prata, pintura, escultura e outros objetos reconhecidos como obras de arte ou antiguidades, jóias com pedras e metais preciosos de considerável valor, coleções e outros objetos de valor. Valoram-se a preços correntes de mercado.

Ativos não Produzidos (614)

Esta categoria compreende os ativos de origem natural, os ativos do subsolo e outros ativos de origem natural. Também compreende os ativos tangíveis de origem animal sobre os quais se exercem direitos de propriedade, assim como os ativos intangíveis não produzidos que são criações da sociedade. Estes ativos valoram normalmente a valor presente líquido e classificam-se em:

Terras e Terrenos (6141)

Esta categoria compreende os solos, subsolos e as águas superficiais associadas e as melhorias efetuadas que não podem se separar fisicamente das terras e terrenos.

Ativos de Subsolo (6142)

Esta categoria compreende as reservas comprovadas de petróleo, gás natural, carvão, reservas minerais químicas e de fertilizantes como também as reservas de outros minerais como sal, pedras preciosas, quartzo, asfalto e outros.

Outros Ativos de Origem Natural (6143)

Esta categoria compreende os recursos biológicos não cultivados, os recursos hídricos e o espectro eletromagnético como os bosques virgens e as zonas pesqueiras comerciais exportáveis.

Ativos Intangíveis Não Produzidos (6144)

Esta categoria compreende as produções da sociedade evidenciadas por meio de ações jurídicas ou contábeis, as quais possibilitam aos proprietários realizar certos bens e serviços e impedir o seu uso por outros sem prévia autorização. Abrangem as patentes, a mais valia e valoram-se a preços correntes quando negociados em mercado.

Ativos Financeiros (62) e Passivos Financeiros (63)

Os ativos financeiros compreendem os direitos financeiros, o ouro monetário e o direito especial de saque (DES). Um direito financeiro é um ativo que outorga ao proprietário o direito de receber benefícios econômicos. Em contraponto à criação de um direito financeiro está simultaneamente criado um passivo financeiro de igual valor. Ativos e passivos financeiros têm como característica a liquidez e possui características como a negociabilidade, transferibilidade, comerciabilidade e convertibilidade.

Moedas e Depósitos (6212, 6222, 6312, 6322)

Esta categoria compreende moedas em circulação e os depósitos e são considerados passivos da unidade que os emitiu.

Títulos, exceto Ações (6213, 6223, 6313, 6323)

Esta categoria compreende os instrumentos financeiros negociáveis como as letras, os bônus e debêntures, incluídos os bônus convertidos em ações, os certificados de depósitos negociáveis, as ações ou participações de capital preferencial que pagam renda fixa, mas que não contemplam participação na distribuição do valor residual na dissolução de uma corporação.

Empréstimos (6214, 6224, 6314, 6324)

Esta categoria compreende os empréstimos hipotecários, os reembolsáveis a prazo e os de financiamento de vendas a prazos; os créditos comerciais e antecipados e os acordos de recompra. Incluem-se também os ativos financeiros criados implicitamente pelos arrendamentos financeiros. Recompra e operações de resgate de ouro classificam-se como empréstimos sem alteração de propriedade dos ativos subjacentes vendidos. Valoram-se ao preço de mercado ou valor justo.

Ações e Outras Participações de Capital (6215, 6225, 6315, 6325)

Esta categoria compreende todos os instrumentos e registros que outorgam ao credor, o direito ao valor residual das corporações. Além das ações ordinárias e outras participações de corporações de capital, a participação em sociedades coletivas e de responsabilidade limitada, as ações ou participações preferenciais e as participações em fundos mútuos de investimentos. Valoram a preços correntes quando regularmente negociados em bolsas ou quando negociados em mercados organizados.

Reservas Técnicas de Seguros (6216, 6226, 6316, 6326)

Esta categoria compreende a participação das famílias nas reservas de seguros e nas caixas de pensões, do pagamento antecipado de prêmios e de indenizações pendentes. Unidades governamentais incorrem em passivos quando operam reservas de seguro, exceto o de vida, como um sistema de aposentadoria.

Derivativos Financeiros (6217, 6227, 6317, 6327)

Esta categoria compreende os contratos a termo ou a prazo, incluídas as operações futuras de opções. Valoram-se segundo o valor do prêmio a pagar se não dispuser do valor de mercado de opção.

Outras Contas a Receber/Pagar (6218, 6228, 6318, 6328)

Esta categoria compreende os créditos comerciais e antecipados e outros ativos diversos que devem ser recebidos. Em relação ao passivo se originam de impostos, dividendos, salários e vencimentos, contribuições sociais e outras obrigações incorridas e não pagas.

Ouro Monetário e Direito Especial de Saque (623)

Esta categoria compreende moedas, lingotes e barras com um nível de pureza mínimo estabelecido e compõe a reserva monetária do país. O ouro monetário valora a preços correntes e não se constitui em passivo para outra unidade. O direito especial de saque é um ativo internacional criado pelo FMI que os concede aos países membros com o propósito de complementar os ativos da reserva. O direito especial de saque é um ativo financeiro sem passivo de contrapartida.

Patrimônio Líquido (PL)

O Patrimônio Líquido é a diferença entre o total dos ativos e o total dos passivos.

7.1.2 Partidas Informativas

Informações relevantes que não constam das estatísticas fiscais elaboradas segundo os conceitos do Manual de EFP 2001 ou mesmo por opção de cada ente, devem ser indicados como **item de memorando**.

O **Ativo e ou Passivo Contingente** não são considerados no âmbito das estatísticas fiscais devido a sua condição de potencialidade.

Os passivos do sistema de aposentadorias do seguro social do empregador devem ser indicados como item de memorando.

A dívida se compõe de todos os passivos que exigem o pagamento de juros e/ou do principal pelo devedor ao credor em data acordada. Desta forma, todos os passivos classificam-se como dívidas, exceto as ações, as participações de capital e os derivativos financeiros. Havendo dívida em atraso, as informações devem estar segregadas, dívidas vencidas no pagamento e dívidas vencidas e não pagas.

7.1.3 Valoração de Ativos e Passivos

Ativos e Passivos devem valorar-se a **preços de mercado**, o que representa o valor de recuperação deste ativo e ou passivo no encerramento do exercício contábil. Valores de mercado também podem ser usados como referência para determinar preço de valoração de ativos, como nos seguintes exemplos: a) valores semelhantes ao da bolsa para instrumentos análogos com ajustes necessários; b) ativos tangíveis com fins de seguro baseados em preços de produtos similares; e, c) ativos avaliados ao custo inicial de aquisição acrescido de revalorização de preços menos consumo de capital fixo, amortização ou esgotamento no caso de reservas.

7.2 Classificação de Ativos e Passivos Aplicada Ao Setor Público Brasileiro

A valoração dos ativos na contabilidade pública não está aderente ao Manual de EFP 2001. Conforme já comentado anteriormente, está sendo desenvolvido um novo arcabouço contábil para a administração pública brasileira que quando implantado, possibilitará esta informação no médio prazo.

Desta forma, na elaboração da Demonstração de Transações em Ativos e Passivos, até a efetiva internalização dos conceitos patrimoniais na contabilidade pública praticada em todos os níveis da federação, constata-se limitação operacional para segregar e classificar as transações provenientes de ganhos e perdas por valoração e das outras variações de volume. No entanto, conforme já mencionado anteriormente, as condições para superar essas limitações conceituais e operacionais estão sendo tratadas no projeto de implantação da contabilidade patrimonial na administração pública.

Principais agregados exemplificativos na abrangência do Setor Público Brasileiro:

Ativos Não Financeiros (61)

Ativos Fixos (611)

Edificações (6111)
Salas e Escritórios (61112)
Outros Bens Imóveis (61113)
Bens Móveis (61122)
Intangível (6113)
Projetos e Softwares (61132)
.....;

Estoques (612)

Estoques Estratégicos (6121)
Estoques em Consignação (61223)
Produtos acabados (61223)
Produtos Manufaturados (61224)
.....;

Objetos de Valor (613)

Ouro em depósito (613)
Outros Metais Preciosos (613)
Títulos e Valores em Trânsito (613)
.....;

Ativos não Produzidos (614)

Terrenos e Bens Imóveis (6141)
Direitos sobre Recursos Naturais (6143)
Marcas, Direitos e Patentes Industriais (6144)
.....;

Ativos Financeiros (62)

Moedas e Depósitos (621)

Caixa (6212)
Bancos Conta Movimento (6212)
Conta Única do Tesouro (6212)
Aplicações Financeiras (6212)
Depósitos e Cauções (6212)
.....;

Empréstimos (621)

Operações Especiais (6214)
Crédito com Pessoas Ligadas (6214)

Empréstimos Concedidos (6214)
Financiamentos Concedidos (6214)
.....;

Outras Contas a Receber (621)

Rede Bancária – Arrecadação (6218)
Recursos Especiais a Receber (6218)
Créditos Especiais a Receber (6218)
Clientes (6218)
Créditos Diversos (6218)
Dividendos a Receber (6218)
Impostos a Recuperar (6218)
Despesas Antecipadas (6218)
.....;

Passivo Financeiro (63)

Moedas e Depósitos (631)

Recursos Fiscais (6312)
Depósitos de Diversas Origens (6312)
Depósitos para Quem de Direito (6312)
Depósito de Tributos a Classificar (6312)
Programa de Recuperação Fiscal (6312)
Depósitos de Tributos Federais / Estaduais/Municipais (6312)
Depósitos Compulsórios (6312)
Valores em Trânsito Exigíveis (6312)
Empréstimo Compulsório (6314)
.....;

Empréstimos (631/2)

Debêntures (6313)
Empréstimos e Financiamentos (6314)
Financiamentos do Ativo Permanente – Dívida Mobiliária (6314)
Financiamentos Externos (6324)
.....;

Outras Contas a Pagar (631)

Fornecedores (6318)
Clientes (6228)
Convênios a Pagar (6318)
Termos de Parceria a Pagar (6318)
Pessoal a Pagar (6318)
Obrigações Tributárias (6318)
Recursos Especiais a Liberar (6318)
Dividendos a Pagar (6318)
Credores, Entidades e Agentes (6318)
Restituições de Receitas a Pagar (6318)
.....;

Passivo Não Financeiro (63)

Empréstimos (631/2)

Operações de Crédito – Interna
Em Títulos (6313)

Mobiliária (6313)
Em Contrato (6314)
Títulos da Dívida Agrária (6313)
.....;

Operações de Crédito Externa
Em Títulos (6323)
Em Contrato (6324)
Financiamentos do Ativo Permanente (6324)
Empréstimos e Financiamentos (6324)
.....;

Obrigações a Pagar (631)

Adiantamento para Futuro Aumento Capital (6314)
Participação de Acionistas Não Controladores (6315)
Provisão para Plano de Pensão (6316)
Provisão para Plano de Saúde (6316)
Fornecedores (6318/6328)
Obrigações a Pagar (6318)
Pessoal a Pagar de Exercícios Anteriores (6328)
Entidades Credoras (6318)
Pecatórios a Pagar (6318)
Outras Obrigações a Pagar (6318)
Impostos, Taxas e Contribuições (6318)
Dividendos a Pagar (6318)
Provisão para Salários, Férias e Encargos (6318)
Provisão para Contingências (6318)
Provisão para Participação de Empregados e Administradores (6318)
Resultados de Exercícios Futuros (6318)
.....;

8. TRANSAÇÕES ATIVAS E PASSIVAS

8.1 Transações (3)²⁵ em Ativos e Passivos Financeiros

Este tópico descreve as transações que afetam os ativos e passivos financeiros de distintas maneiras e que devem ser consideradas para explicar a coerência entre as variações dos fluxos e estoques. Essas transações podem ocorrer em decorrência de compra, troca, pagamento e ou transferência.

Valoração

O valor de aquisição ou venda de um ativo ou passivo financeiro é o seu valor de troca. Não se incluem os encargos de serviços, honorários, comissões e pagamentos similares, como também os impostos incidentes nessas transações.

Momento de Registro

As transações em ativos e passivos financeiros se registram quando há a troca da propriedade do ativo, quando se cria ou liquida ou quando se realiza aumento ou redução no valor do instrumento financeiro.

Registro Líquido e Consolidação de Fluxos

As transações em ativos e passivos financeiros são demonstradas pela aquisição líquida, ou seja, a variação líquida. As transações em ativos financeiros são eliminadas quando ambas as transações são de unidades que se consolidam.

Atrasados

Valores distintos de ações, como empréstimos, derivativos financeiros e outras contas a pagar e a receber podem ser realizados com atrasos. Nesses casos, visando evidenciar a informação sobre o financiamento adicional implícito, normalmente de curto prazo, o valor total em atraso deverá ser registrada como uma partida informativa no balanço.

8.2 Classificação de Transações em Ativos e Passivos Financeiros por Tipo de Instrumento Financeiro

A tabela 5 do Anexo IV evidencia a aquisição líquida de ativos financeiros e aumento líquido de passivos classificados por instrumento financeiro e residência,

Ouro Monetário e DES (323)

Esta classificação caracteriza as transações que envolvem esses ativos que não podem ser classificados por residência já que não se constituem passivos de nenhuma unidade.

Bilhete, Moeda e Depósitos (3212, 3222, 3312, 3322)

Esta classificação caracteriza as transações que envolvem ativos financeiros tais como bilhete, moeda e depósitos.

Valores Distintos de Ações (3213, 3223, 3313, 3323)

Esta classificação caracteriza as transações que envolvem os títulos e outros valores distintos de ações,

²⁵ Dígito inicial indicativo para a classificação do Manual de EFP 2001.

Empréstimos (3214, 3224, 3314, 3324)

Esta classificação caracteriza as transações com o pagamento periódico dos juros por competência. Esses pagamentos se somam ao principal de maneira contínua. Na prática, as transações referem-se aos juros incorridos desde o pagamento anterior e os que se referem ao reembolso do principal.

Ações e Outras Participações de Capital (3215, 3225, 3315, 3325)

Esta classificação caracteriza as transações com o pagamento de ações em bolsa de valores e pelo pagamento/recebimento de participação em corporações.

Reservas Técnicas de Seguro (3216, 3226, 3316, 3326)

Esta classificação caracteriza as transações com sistemas de seguro (aposentadorias). Podem ser decorrentes da atualização da reserva técnicas de seguro em contrapartida ao prêmio do titular.

Derivativos Financeiros (3217, 3227, 3317, 3327)

Esta classificação caracteriza as transações que envolvem os contratos a termo ou a prazo e os contratos de opções.

Outras Contas a Receber e a Pagar (3218, 3228, 3318, 3328)

Esta classificação caracteriza as transações que envolvem contas diversas como impostos a pagar, dividendos, compra e venda de valores, aluguéis, salários e vencimentos, contribuições sociais e transações similares incorridas e ainda não pagas.

8.3 Classificação de Transações em Ativos e Passivos Financeiros por Setor e Residência

Esta classificação por setor objetiva evidenciar o valor dos financiamentos recebidos como também os tipos de unidades não residentes que proporcionaram o financiamento. Portanto, a classificação de setores se aplica as unidades residentes e não residentes.

8.3.1 Transações em Ativos não Financeiros

Ativos Fixos (311)

Esta classificação caracteriza as transações que envolvem alguns tipos de ativos como estruturas, edifícios e equipamentos, dentre outros.

Edifícios e Estruturas (3111)

Esta classificação caracteriza as transações que envolvem as aquisições com edifícios e estruturas.

Máquinas e Equipamentos (3112)

Esta classificação caracteriza as transações com máquinas e equipamentos utilizados na produção por período superior a um ano, de relativo valor e durabilidade.

Outros Ativos Fixos (3113)

Esta classificação caracteriza as transações com ativos cultivados (31131) e ativos fixos intangíveis (31132).

Estoques (312)

Esta classificação caracteriza as transações relativas às aquisições e disposições de estoques no período. Nas disposições dos estoques incluem-se as perdas por deterioração física e ou danos normais e valoram-se a preços correntes.

Objetos de Valor (313)

Esta classificação caracteriza as transações que envolvem os objetos de valor e esses valoram aos preços pagos mais os custos associados.

Ativos não Produzidos (314)

Esta classificação caracteriza as transações desses ativos quando refletirem trocas de propriedade.

8.3.2 Transações em Ativos e Passivos Financeiros

Esta categoria evidencia as transações de ativos e passivos financeiros resultantes de variações ocorridas no exercício decorrentes de compra, troca, pagamento e transferência, ou seja, provenientes da aquisição líquida de ativos e ou do aumento líquido de passivos financeiros.

Moedas e Depósitos (3212, 3222, 3312, 3322)

Esta categoria caracteriza a variação do saldo do disponível de moedas e depósitos em moeda nacional e estrangeira no período.

Títulos exceto Ações (3213, 3223, 3313, 3323)

Esta categoria caracteriza a variação do saldo dos valores distintos de ações no período.

Empréstimos (3214, 3224, 3314, 3324)

Esta categoria compreende a variação do saldo dos empréstimos.

Ações e Outras Participações de Capital (3215, 3325, 3315, 3325)

Esta categoria compreende a variação do saldo das ações e outras participações.

Reservas Técnicas de Seguro (3216, 3226, 3316, 3326)

Esta categoria compreende a variação do saldo das reservas técnicas de seguro.

Derivativos Financeiros (3217, 3227, 3317, 3327)

Esta categoria compreende a variação do saldo dos contratos a termo ou a prazo e os contratos de opções.

Outras Contas a Receber/Pagar (3218, 3228, 3318, 3328)

Esta categoria compreende a variação do saldo dos créditos a receber e as obrigações a pagar.

8.4 Classificação de Ativos e Passivos Aplicada ao Setor Público Brasileiro

Principais Agregados da classificação do Manual de EFP 2001 aplicada aos fatos econômicos registrados na contabilidade pública como transações em ativos e passivos do Governo Geral:

Ativo não Financeiros (31)

Ativo Fixo (311)

Edifícios e Estruturas (3111)

Obras e Instalações

Estudos e Projetos (3111.1)

Instalações (3111.1)

Obras e Instalações em Andamento (3111.1)

- Aquisição de Ativo Imobilizado (311x.1)
- Investimentos em Segmentos de Negócios (311x.1)
- Benfeitorias em Propriedade de Terceiros (3111.1)
- Almoxarifado em Obras (3111.1)
- Máquinas e Equipamentos (3112)
 - Equipamentos e Material Permanente
 - Aeronaves (3112.1)
 - Aparelhos de Medicação e Orientação (3113.1)
 - Aparelhos e Equipamentos de Comunicação (3113.1)
 - Embarcações (3113.1)
 - Coleções e Materiais Bibliográficos (3113.1)
 - Equipamentos de Manobra e Patrulhamento (3113.1)
- Outros Ativos Fixos (3113)
 - Outros Serviços de Terceiros P. Jurídica – Pagamento Antecipado (3113.1)
 - Outros Serviços (3113.1)
 - Aquisição de Softwares de Base (3113.1)
 - Investimentos em Regime de Execução Especial (3113.1)
- Estoques (312)
 - Aquisição de Bens para Revenda (312.1)

Ativo Financeiro (32)

Internos (321)

- Depósitos Judiciais (3212)
- Diversos Depósitos Compulsórios (3212)
- Aquisição de Títulos de Crédito (3213)
- Aquisição de Títulos (3213)
- Certificado Financeiro do Tesouro- CFT (3213)
- Diversas Aquisições de Títulos de Créditos (3213)
- Aquisição de Títulos Representativos de Capital (3213)
- Concessão de Empréstimos e Financiamentos (3214)
- Aquisição de Título Representativo de Capital já Integralizado (3215)
- Constituição ou Aumento de Capital das Empresas (3215)
- Sentenças Judiciais (3218)
- Diversas Restituições e Indenizações (3218)
-;

Passivo (33)

Internos (331)

- Principal da Dívida Mobiliária Refinanciada (3313)
- Principal da Dívida Mobiliária Resgatada (3313)
- Principal da Dívida Contratual Refinanciada (3313)
- Principal da Dívida por Contrato
 - Amortização da Dívida Contratada com Governos (3314)
 - Amortização da Dívida Contratada com Instituições Financeiras (3314)
 - Amortização da Dívida Contratada no Exterior (3314)
- Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciada c/ Governos (3314)
- Correção Monetária e Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada (3314)
-;

9. OUTROS FLUXOS ECONÔMICOS (4/5)²⁶

Esta categoria compreende os fluxos não classificados como transações e que resultam em alteração do patrimônio líquido, subdividindo-se em: a) **ganhos e perdas por reavaliação** e, b) **outras variações de volume ativas e passivas**.

A maioria de outros fluxos econômicos pode variar o ativo e o passivo e também o patrimônio líquido, mas há outros fluxos que alteram, no mesmo valor e de forma oposta, o passivo e o ativo e desta forma não variam o PL.

9.1 Ganhos e Perdas por Reavaliação

Esta categoria compreende as variações no valor monetário de um ativo ou passivo como resultado de alterações no nível ou estrutura de preços, considerando que não houve alteração qualitativa e quantitativa do ativo e ou passivo no período. Aplicam-se, por exemplo, aos ativos e passivos expressados em moeda estrangeira, cuja alteração de preço decorre da variação cambial. Os ganhos e perdas por reavaliação podem se realizar quando se vende, cancela, usa ou dispõe o ativo em questão e é determinada por um período contábil específico.

Os ganhos e perdas não abrangem variações de preços em função de alteração da quantidade e ou qualidade do ativo. Ativos monetários, em moeda nacional, como caixa, bancos, depósitos, grande parte dos empréstimos, antecipações e créditos comerciais permanecem constantes ao longo do tempo e não registram variações de preços no sentido de perdas e ganhos por valoração.

Nas corporações públicas, desvalorizações de ações e outras participações decorrentes do pagamento de dividendos são classificadas como ganhos e perdas por valoração.

No sistema de EFP se registra um ganho por valoração quando o valor do passivo no sistema de aposentadoria de prestações definidas varia devido a uma alteração na taxa de juros utilizada para descontar as prestações futuras.

9.2 Outras Variações de Volume Ativas e Passivas

Esta categoria abrange uma variedade de fatos econômicos a seguir descritos a) eventos envolvendo o reconhecimento ou a eliminação das unidades já existentes e os bens econômicos, b) os que abrangem todas as outras variações na quantidade ou qualidade dos ativos, e c) os que abrangem as variações na classificação de ativos. Outras variações de volume ocorrem de maneira contínua e a intervalos freqüentes, como o esgotamento de ativos de subsolo, danos ambientais e o vencimento de patentes.

A recuperação de exploração de uma mina em função de avanços tecnológicos ou de preços relativos, o desenvolvimento de áreas próximas a terras e terrenos que em decorrência passam a ter uso econômico, a evolução positiva de preços relativos viabilizando exploração de bens naturais²⁷, e também a possibilidade de registro de ativos ainda não reconhecidos são exemplos de reconhecimento de um ativo não produzido de origem natural.

O registro de uma patente por um invento é captado como um ativo econômico. O valor da mais valia, venda superior ao patrimônio líquido registrado, no caso do PL incluir o valor das ações e outras participações de capital das corporações públicas, é um ativo econômico.

²⁶ Dígito inicial indicativo para a classificação do Manual de EFP 2001.

²⁷ Fontes aquíferas e reservas de madeira são exemplos de bens naturais.

É possível a ocorrência de situações como a de um bem adquirido como despesa em função do baixo custo e que não tenha sido registrado em balanço, mas que tenha se valorado a ponto de se classificar como ativo fixo ou objeto de valor. Nesses casos se enquadram os objetos de arte, jóias e artigos similares.

Perda parcial ou total de ativo não financeiro, em decorrência de fenômenos naturais como vulcão, furacão, enchentes e outros eventos, é registrada como outras variações de volume já que reduzem ou eliminam o valor do ativo danificado ou destruído.

Ativos tangíveis não produzidos como os bosques e as reservas pesqueiras aumentam de volume por sua própria natureza. Mesmo que se trate de ativos econômicos, este tipo de crescimento não decorre da gestão da unidade. Portanto, o aumento do valor desses ativos qualifica-se como 'outra variação de volume' e não como resultado da atividade produtiva.

Um direito financeiro que não pode ser recuperado por quebra do devedor é reconhecido como outra variação de volume. No entanto, quando há redução de um direito financeiro por mútuo acordo reconhece-se uma transação.

Nos sistema de aposentadorias com prestações definidas, a expectativa das prestações prometidas aos empregados participantes é determinada mediante uma fórmula baseada nos anos de serviço e o salário do empregado. Variação no passivo do sistema como resultado de variações na estrutura de prestações se trata como 'outra variação de volume' por subentender mudança unilateral efetuada pelo empregador e não uma transferência de capital negociada por mútuo acordo.

Em relação aos estoques, havendo destruição parcial ou total em decorrência de desastres naturais, grandes incêndios ou outros eventos de caráter excepcional, roubo e ou por infestação dos armazéns por insetos, o ajuste desses danos imprevistos podem se constituir em aumento dos ativos, se for maior que as provisões para o consumo de capital fixo.

A criação de ativo econômico que uma unidade governamental passa a exercer controle e direito como o espectro eletromagnético ou zonas pesqueiras em áreas exclusivas são registradas no balanço como outras variações de volume.

A reclassificação de ativos em categorias diferentes é registrada como outra variação de volume e se a reclassificação altera o valor, registra-se uma segunda variação de volume como mudança de qualidade.

9.3 Classificação de Outros Fluxos Econômicos Aplicada ao Setor Público Brasileiro

No caso brasileiro demonstraremos de modo não exaustivo, exemplos da classificação contábil utilizada para elaborar a estatística fiscal do GC e que representam outros fluxos econômicos.

Ganhos e Perdas por Valoração

Ativos não Financeiros (41)

Ativos Fixos (411)

Investimentos Imobiliários (4111)

Bens Imóveis (4111)

Bens Móveis (4112)

Bens Intangíveis (4113)

Estoques (412)
Bens de Estoque (412)
Outros Bens (412)

Ativos Não Produzidos (414)
Impairment (4144)
Good Will (4144)

Ativos Financeiros (42)

Internos (421)
Fundos de Ações (4212)
Fundos de Investimentos de Renda Fixa (4213)
Títulos de Responsabilidade do Governo Federal (4213)
Títulos de Emissão de Instituições Financeiras Federais (4213)
Desvalorização de Títulos e Valores do RPPS (4213)
Valorizações de Títulos e Valores (4213)
Resultado de Transações com Títulos de Valores Mobiliários Internos (4213)
Despesas de Participações (4215)
Ações e Cotas de Sociedade (4215)
Perda na Apuração da Equivalência Patrimonial (4215)

Externos (422)
Resultado de Transações com Títulos de Valores Mobiliários Externos (4223)
Despesas de Participações (4225)

Outras Variações de Volume

Ativos não Financeiros (51)

Ativos Fixos (511)
Baixa de Bens Imóveis (5111)
Baixa de Bens Móveis (5112)
Perda (5112)
Doações (5112)
Devoluções de Bens (5112)
Importação em Andamento (5112)
Transferências (5112)
Outras Baixas de Bens Móveis (5112)

Bens de Estoque (512)
Consumo por Requisição (512)
Consumo Imediato (512)
Devolução a Fornecedores Ex. Anteriores (512)
Bens de Revenda (512)
Importação em andamento (512)

Bens de Construção Civil a Comercializar (512)
Baixa de Bens Intangíveis (5113)
Baixa de Títulos e Valores (5113)

Ativos Financeiros (52)

Internos (521)
Depósitos Realizáveis (5212)
Valores Pendentes (5212)
Desincorporação de Disponibilidade (5212)
Créditos a Receber (5218)

Créditos Diversos a Receber (5218)
Créditos p/Alienação de Bens Móveis (5218)
Créditos de Dividendos (5218)
Créditos p/Cessão de Pessoal (5218)
Créditos a Receber de Folha de Pagamento (5218)
Devedores – Entidades e Agentes (5218)
Empréstimos e Financiamentos (5218)
Baixa de Outros Direitos (5218)

MANUATA

10. OPERAÇÕES DE DÍVIDA DO GOVERNO (3)²⁸

Além das transações normais correspondentes a gastos com juros e reembolsos do principal da sua própria dívida, as unidades do governo podem realizar uma série de operações de dívida ou relacionadas com dívida, como assumir obrigações em função de garantias dadas, reprogramar e cancelar dívidas. Tais operações podem ser classificadas como transações e ou outros fluxos econômicos.

10.1 Juros, Principal e Atrasados

As transações de dívida mais comuns das unidades de governo são as correspondentes a despesas com juros e reembolsos com o principal. Juros são despesas em que incorrem o devedor por utilizar fundos de outras unidades. Os instrumentos financeiros que rendem juros podem classificar-se como depósitos, valores distintos de ações, empréstimos ou contas a pagar e a receber. Juros incorrem de forma contínua e se trata como se o devedor os pagasse continuamente ao credor e, simultaneamente, se endividasse por um valor adicional igual do mesmo instrumento financeiro, aumentando o passivo total do devedor. O passivo é reduzido após o pagamento efetivo. Tradicionalmente, o pagamento de juros se define como a porção do pagamento periódico igual ao valor de juros incorridos e exigíveis. A porção restante se denomina principal.

O não pagamento na data contratual acordada, ou antes, caracteriza-se como um atraso. Quando esses ocorrem, cada categoria do passivo deverá reclassificar-se para indicar os valores em atraso ou todos os valores atrasados deverão classificar-se como ‘contas a pagar’.

10.2 Assunção de Dívida

A assunção de uma dívida se realiza quando o credor invoca as condições do contrato que permitem haver efetiva garantia e a unidade do governo geral assume a responsabilidade da dívida como entidade obrigada primária ou devedora. Quando se assume uma dívida, há três condições envolvidas: a unidade do governo geral, o credor e o devedor original. O governo incorre numa nova obrigação frente ao credor e se extingue a obrigação do devedor original, sendo que o governo pode ou não adquirir o direito frente ao devedor original. Se o adquire, o direito pode ou não ser efetivo no sentido de possibilidade real de recebimento. Neste caso, deve registrar um aumento do passivo frente ao credor e aquisição de um ativo financeiro em contrapartida ao devedor original. Assim, não se produz variação do patrimônio líquido.

Se, no entanto, a unidade do governo não adquire um direito efetivo frente ao devedor original, a classificação da transação dependerá da relação entre a unidade do governo e o devedor original. Se o devedor original é uma corporação pública sob controle do governo que assume a dívida e se essa continua viável financeiramente, a assunção da dívida representa um aumento de capital social de propriedade da unidade do governo. Neste caso, a unidade do governo registra um aumento do passivo frente ao credor e um aumento de suas ações e outras participações de capital. O patrimônio líquido de ambas as entidades se mantém invariável. Se o devedor original não é mais viável financeiramente, ou não é unidade controlada pelo governo que assumiu a dívida, considera-se que a unidade do governo efetuou um pagamento de transferência. Registra-se um aumento do passivo e uma despesa, classificada como doação de capital se o devedor original é um governo estrangeiro ou unidade do governo geral e como outras despesas diversas/transferências de capital se o devedor original é qualquer outra unidade.

²⁸ Dígito inicial indicativo para a classificação do Manual de EFP 2001.

10.3 Pagamento de Dívida em nome de outra Unidade

Unidades do governo podem efetuar um ou mais pagamentos de serviços da dívida em nome de outras unidades, normalmente em função de garantias anteriormente concedidas. Esses pagamentos podem corresponder a juros e ou ao principal, porém a unidade pagadora não pode classificá-lo como despesa no conceito de juros nem como reembolso do principal já que não havia incorrido em passivo. A classificação deste pagamento depende se a unidade adquire um direito financeiro efetivo frente ao devedor e da natureza da unidade. Se a unidade pagadora adquire um direito financeiro efetivo frente ao devedor original, registrará um aumento do ativo financeiro e uma redução da disponibilidade. Caso contrário, não havendo um direito financeiro efetivo registra-se uma despesa.

Havendo um pagamento pequeno em relação à obrigação do devedor ou de uma série de pagamentos, esta despesa classifica-se como uma doação corrente se o devedor é outra unidade do governo geral ou um governo estrangeiro, como subsídio se o devedor é uma corporação e como outros gastos diversos se o devedor é outro tipo de unidade. No entanto, se a unidade do governo realiza um pagamento único do total do passivo do devedor, a transação se classifica como assunção de dívida.

10.4 Perdão de Dívida

O perdão de dívida é a eliminação de uma dívida por acordo mútuo entre o credor e o devedor. É sempre registrada como se o credor outorgasse uma doação ou transferência de capital ao devedor. O perdão da dívida resulta em redução do ativo financeiro e usualmente do patrimônio líquido do devedor.

Se a contraparte da transação é um governo estrangeiro ou outra unidade do governo, a transação é considerada como uma doação de capital tanto para o credor como o devedor. Caso seja outro tipo de unidade, a transação se classifica como outras despesas diversas/transferências de capital se a unidade credora é do governo e, como outras receitas/transferências voluntárias de capital distintas de doações, se a unidade é a devedora.

10.5 Reestruturação e Reprogramação de Dívida

As unidades do governo, credoras ou devedoras podem alterar, mediante acordo bilateral, os termos dos serviços da dívida existente, normalmente mais favoráveis para a unidade devedora e ou com perdão parcial da dívida. Esta reestruturação pode incluir um período de reembolso maior, a adição ou a prorrogação de um período de carência para os pagamentos de juros e do principal, ou a reprogramação dos pagamentos do serviço da dívida vencida e ou em atraso. Os ajustes de reprogramação dependem dos tipos de variação e se contabilizam como ganhos e perdas por valoração.

10.6 Cancelamento e Redução Contábil de Dívida

As unidades do governo credoras podem cancelar contabilmente seus ativos financeiros, sem um acordo com o devedor, quando há insolvência deste. O cancelamento do direito da unidade é eliminado no balanço por meio de registro em outros fluxos econômicos. O mesmo procedimento se adéqua à redução contábil da dívida, porém o valor reduzido da dívida é mantido no balanço, pois não se reconhecem os cancelamentos unilaterais por parte do credor nem o repúdio das dívidas.

10.7 Operações de Permuta de Dívida por Capital Social

Uma unidade do governo credora pode permutar um instrumento de dívida por ações e outras participações de capital emitidas pela mesma unidade emissora do instrumento da dívida. O registro dessas permutas classifica-se como transações, pois refletem um intercâmbio de ativos financeiros uma vez que houve permuta de dívida por capital social. O valor das ações e de outras participações de capital pode ser igual ou distinto do valor da dívida convertida. A diferença entre o valor das ações e outras participações de capital e o valor da dívida deve ser registrado como valoração.

10.8 Arrendamento Financeiro e de Operação

A unidade de governo pode arrendar ativos fixos como arrendatária e ou arrendadora. Nesses casos, o contrato deve classificar-se como um arrendamento de operação ou como arrendamento financeiro. Se for arrendamento de operação, os pagamentos deverão tratar-se como despesa pelo uso de bens e serviços se a unidade do governo é a arrendatária, e como venda de bens e serviços se como arrendadora. Se for arrendamento financeiro, considera que a arrendadora vendeu o ativo a arrendatária e o financiamento da venda corresponde a um empréstimo.

O arrendamento de operações é identificado pelas seguintes características: a) o arrendador mantém estoque de equipamentos a serem arrendados; b) o aluguel dos equipamentos pode ser por períodos variáveis; e c) a manutenção e reposição dos equipamentos é função do arrendador. No entanto, o arrendamento financeiro é uma forma de financiar aquisição de ativos fixos.

10.9 Remoção Contábil de Dívida

Outra modalidade relacionada com a dívida é a remoção contábil, mediante a qual a unidade devedora elimina passivos do balanço equivalendo-os com os ativos financeiros cujos ingresso e valor são suficientes para garantir todos os pagamentos de serviços da dívida. Também pode transferir uma dívida para outra unidade institucional. Nesses casos, porém, o sistema de EFP não reconhece alteração no saldo da dívida do devedor. Isto porque não havendo alteração legal das obrigações do devedor, transações como as mencionadas não são captadas na estatística fiscal adequada ao Manual de EFP.

10.10 Classificação da Dívida Pública Aplicada ao Setor Público Brasileiro

No caso brasileiro demonstraremos de modo não exaustivo, exemplos da classificação contábil utilizada para elaborar a estatística fiscal do GC.

Ativo Financeiro (32)

Internos (321)

- Depósitos Judiciais (3212)
- Diversos Depósitos Compulsórios (3212)
- Aquisição de Títulos de Crédito (3213)
- Aquisição de Títulos (3213)
- Certificado Financeiro do Tesouro- CFT (3213)
- Diversas Aquisições de Títulos de Créditos (3213)
- Aquisição de Títulos Representativos de Capital (3213)
- Concessão de Empréstimos e Financiamentos (3214)
- Aquisição de Título Representativo de Capital já Integralizado (3215)
- Constituição ou Aumento de Capital das Empresas (3215)
- Sentenças Judiciais (3218)
- Diversas Restituições e Indenizações (3218)

.....;

Passivo (33)

Internos (331/2)

Principal da Dívida Mobiliária Refinanciada (3313)

Principal da Dívida Mobiliária Resgatada (3313)

Principal da Dívida Contratual Refinanciada (3313)

Principal da Dívida por Contrato

Amortização da Dívida Contratada com Governos (3314)

Amortização da Dívida Contratada com Instituições Financeiras (3314)

Amortização da Dívida Contratada no Exterior (3314)

Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciada c/ Governos (3314)

Correção Monetária e Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada (3314)

.....;

MANUTENÇÃO

11. CONSOLIDAÇÃO

11.1 Contextualização

O Manual de EFP 2001 recomenda a compilação de estatísticas do setor público e do governo geral. Como existem diversas transações econômicas entre os diferentes subsetores e setores, torna-se necessário distinguir os conceitos de estatísticas agregadas e consolidadas. Assim, a simples agregação corresponde à soma das estatísticas dos diversos setores enquanto que, a consolidação envolve o tratamento dos dados por setor, o que pressupõe eliminar todos os fluxos e saldos recíprocos e todas as relações devedoras e credoras entre as unidades/entidades dos setores. Desta forma, torna-se possível produzir agregados estatísticos úteis para fins de análises. Isto só é viável analisando as contas especificamente e eliminando de forma coerente, todos os fluxos e os saldos respectivos que tenham efeito significativo nos agregados finais.

No caso de estatísticas consolidadas do setor público não financeiro, é necessário analisar criteriosamente as contas para identificar as transações internas, em ordem de importância, dentro de cada tipo de fluxos e saldos recíprocos observando a coerência simétrica e eliminando-as para se conseguir estatística consolidada única no âmbito do governo. Desse modo, a compilação das estatísticas do setor público não financeiro ou do governo geral, pode ser feita por dois tipos: a) **consolidação intra-setorial** que implica a consolidação de fluxos e saldos entre corporações públicas não financeiras e, b) **consolidação inter-setorial** que implica a consolidação de fluxos e saldos entre o setor governo geral e o subsetor de corporações não financeiras objetivando produzir estatísticas sobre o setor público não financeiro.

As transações relativas às receitas e despesas, tanto na consolidação intra-setorial como na consolidação inter-setorial deverão ser eliminadas, como os impostos, as multas e sanções pecuniárias e parte das contribuições devidas pelas corporações não financeiras ao governo geral. No entanto, pode ser útil não eliminá-las na consolidação inter-setorial das corporações com o argumento de que essas transferências obrigatórias que as corporações não financeiras (produtoras de mercado) efetuam ao governo geral (produtor de não mercado) devem ser classificadas com o mesmo conceito das realizadas pelas unidades fora do setor público. Desse modo, as transferências e intercâmbios voluntários são os únicos fluxos que devem ser eliminados nas transações de ingressos e dispêndios, em ordem provável de importância:

- i) Transações de receitas e despesas
 - dividendos a pagar e a receber e as retiradas financeiras das quase corporações,
 - subsídios a pagar e a receber,
 - transferências correntes e de capital a pagar e a receber,
 - receitas e despesas com juros a pagar e a receber,
 - aluguel a pagar e a receber,
 - compra e vendas de bens e serviços.

Na combinação de estatísticas sobre operações de diferentes naturezas se evitam as principais dificuldades no estado de operações do setor público não financeiro, ao concentrar-se nas partidas de resultados e nos agregados que, basicamente, tem significados paralelos para o governo e suas corporações e não nas receitas e despesas consolidadas. Assim, o foco principal deverá ser o **resultado operativo líquido e bruto**, a **aquisição líquida de ativos não financeiros**, o **empréstimo e endividamento líquido** e as **operações de financiamento** (aquisição líquida de ativos financeiros e o incorrimento (aumento) líquido de passivos). No estado de fontes e usos, o centro das atenções deverá ser a entrada líquida de disponibilidade por atividades operativas (partida de resultado), a saída líquida de disponibilidade por investimentos em ativos não financeiros, o superávit/déficit e os

fluxos decorrentes de atividade de financiamentos detalhados. Em consequência, esta alternativa não considera analiticamente útil a consolidação das receitas e despesas do setor público não financeiro.

Tanto na consolidação intra como inter-setorial deverão ser eliminadas as transações de ativos não financeiros quando se compila em separado dados sobre as aquisições e disposições brutas visando calcular a aquisição líquida de ativos não financeiros (com ou sem consumo de capital fixo). Sem dúvida, ao compilar unicamente o agregado “aquisição líquida de ativos não financeiros” não será necessário efetuar nenhuma consolidação, intra ou inter-setorial. As transações de ativos não financeiros entre o governo geral e as corporações públicas não financeiras deverão ser eliminadas durante a consolidação intra-setorial e inter-setorial.

- ii) Fluxos e saldos de ativos não financeiros
- aquisições e disposições,

Somente as aquisições e disposições (vendas) de ativos fora das unidades consolidadas deverão compor os dados. A consolidação destas transações não significa que o ativo em questão desaparece do balanço do setor público não financeiro já que continuará sendo um ativo tangível de propriedade do governo geral ou, de uma corporação pública e contribuiu para o PL das unidades consolidadas.

- iii) Fluxos e saldos de ativos e passivos financeiros:
- ações e outras participações de capital,
- empréstimos,
- valores distintos de ações,
- outras contas a receber e a pagar.

Os fluxos e saldos de ativos e passivos financeiros das unidades do setor público não financeiro deverão ser eliminados tanto na consolidação intra-setorial como inter-setorial.

11.2 Prioridades no Processo de Consolidação

É necessário utilizar um critério pragmático e definição objetiva sobre o nível de detalhe utilizado na consolidação considerando os seguintes fatores:

- A utilidade dos dados consolidados para a análise e formulação de políticas públicas; e
- A importância relativa dos distintos tipos de fluxos e saldos.

Na consolidação do subsetor das corporações públicas não financeiras ou do setor público não financeiro, recomenda-se prioridade para a identificação de ativos e passivos. No caso dos fluxos e saldos de ativos não financeiros deverá ser compilado somente o agregado ‘aquisição líquida de ativos não financeiros’ não sendo necessária uma consolidação. Também não é necessário consolidar os *outros fluxos econômicos* ou os *saldos de ativos não financeiros*. As consolidações intra e inter-setorial somente serão necessárias se for feita a compilação de dados sobre as aquisições e disposições brutas em separado com fins de calcular a aquisição líquida de ativos não financeiros (com ou sem consumo de capital fixo).

11.3 Regras Gerais do Processo de Consolidação

Regras práticas poderão ser necessárias, pois permitem aos compiladores determinar: a) se há fluxos e saldos que devem ser consolidados; b) se em função da magnitude e dos custos da recompilação corresponde medi-los; e c) quais unidades possuem os registros mais confiáveis. Para

esse fim deverá ser observado um roteiro de procedimentos visando minimizar os problemas e permitir uma consolidação equilibrada e coerente:

- ✓ A consolidação deve começar com análise criteriosa das contas para se determinar a existência nas unidades, de fluxos ou saldos internos que necessitam ser tratados;
- ✓ Estabelecidas essas relações deve-se determinar a possibilidade de medir ou estimar as transações ou os saldos intra ou inter-setoriais e se os montantes são suficientemente relevantes para impactar a análise dos dados.
- ✓ Se os valores são suficientemente relevantes para justificar a recompilação dos dados e demais informações necessárias à consolidação, identifica-se se o custo benefício é proporcional ao trabalho a ser feito.
- ✓ É possível aplicar como regra geral o princípio ‘de origem’ quando a fonte original possuir registros contábeis mais fidedignos.
- ✓ Aplica-se a regra ‘unilateral’ quando nos dados em análise deve-se atribuir a contrapartida respectiva deste saldo, apesar da inexistência nos registros correspondentes da unidade interveniente, o que modificará os registros desta unidade impactando o seu resultado.
- ✓ No caso dos fluxos e saldos de ativos e passivos financeiros, em geral o credor possui os registros mais completos e muitas vezes pode ser o credor a única fonte da informação.

12 MÉTODOS DE ESTIMAÇÃO E POLÍTICA DE REVISÃO DAS INFORMAÇÕES

12.1 Métodos de Estimação

A publicação regular de estatísticas fiscais abrangentes, elaboradas por meio de metodologias padronizadas, possibilita o acompanhamento sistemático dos indicadores fiscais do país por parte dos agentes econômicos, bem como a comparabilidade da situação fiscal nacional com a de outros países, contudo a adoção da metodologia de estatísticas de finanças públicas preconizada pelo Manual de Estatísticas de Finanças Públicas – 2001 (MEFP 2001) do Fundo Monetário Internacional apresentou desafios consideráveis no que diz respeito à disponibilidade de informações para os entes subnacionais, as quais:

1. Periodicidade: os dados contábeis e orçamentários dos entes subnacionais (Estados, Distrito Federal e Municípios) são publicados em bases bimestrais, quadrimestrais, semestrais e anuais. Por sua vez, as estatísticas fiscais devem ser elaboradas em bases trimestrais.
2. Abrangência: nem todos os entes conseguem disponibilizar seus dados contábeis e orçamentários. Contudo, as estatísticas fiscais devem ser elaboradas com a abrangência completa do Setor Público (Governo Central, Estados e Municípios).

Os dados utilizados são do RREO (Relatório de Execução Orçamentária) dos Estados e Municípios com periodicidade bimestral, do Finbra (Finanças dos Municípios Brasileiros) que são anuais e da Execução Orçamentária dos Estados, também anuais.

Para resolver os problemas de periodicidade e abrangência dos dados, foi definido o uso de técnica de interpolação, que consiste num método que permite construir um novo conjunto de dados a partir de um conjunto discreto de dados pontuais previamente conhecidos. Por meio da interpolação, pode-se construir uma função que aproximadamente se "encaixe" nestes dados pontuais.

Especificamente, foi adotada como técnica de interpolação ótima uma variante da apresentada por Mönch e Uhlig (2005). Esta última se baseia numa representação espaço de estados que pode ser estimada de forma eficiente por máxima verossimilhança, usando o filtro de Kalman. Essa técnica, além de boas propriedades estatísticas, foi também aplicada a dados brasileiros em dois artigos: Issler e Notini (2009) e Issler, Notini e Rodrigues (2009).

Usualmente, técnicas de interpolação para uma determinada série utilizam co-variáveis com alta correlação vis-à-vis a série de referência para melhor prever o comportamento desta nos pontos do tempo onde a mesma não é observada. Uma candidata natural para servir de série de apoio no processo de interpolação é o PIB, que usualmente guarda alta correlação com diversas variáveis. No entanto, o PIB também sofre com problemas de tempestividade na divulgação dos dados.

Assim, o um conjunto de covariáveis é selecionado, pois estão disponíveis muitas vezes no próprio trimestre t e sofrem pouca ou nenhuma revisão uma vez divulgados. Logo, usando esses indicadores no processo de interpolação, teríamos à disposição dados fiscais trimestrais estaduais e municipais com menor defasagem para a produção das estatísticas desejadas, o que certamente é mais interessante.

Para iniciar o processo de interpolação, é necessário identificar as séries em base anual que possuem uma contrapartida em base bimestral. Dessa forma, são utilizadas séries bimestrais como covariáveis, para que as séries anuais sejam interpoladas para base bimestral, destacando que a soma dos bimestres deve ser, de fato, o valor anual. A próxima etapa consiste em interporlar o valor da

série bimestral (obtida na interpolação anterior) para a base mensal. Para tanto, fazemos uso de covariáveis, que podem ser diferentes para cada série.

Outro ponto importante é que a qualidade da interpolação em base mensal depende diretamente da correlação entre a covariável mensal escolhida e a série a ser interpolada. Assim, a escolha das covariáveis mensais deve ser feita a partir de um maior entendimento sobre o comportamento de cada série anual.

Todavia há séries anuais para as quais não possuem contrapartida bimestral e uma opção nesse caso é utilizar uma série bimestral que guarde alta correlação com a série anual. Adotando esta alternativa, o procedimento é realizado em duas etapas, tal como descrito anteriormente.

No caso dos Estados, existem dados bimestrais de cada série para todas as unidades da federação. No caso dos Municípios, isto não ocorre, por isso, foi necessário escolher uma sub-amostra de municípios que aparecem em todos os bimestres. Os valores dessa sub-amostra farão o papel da covariável bimestral, sendo que o processo de interpolação é idêntico ao da seção anterior.

12.2 Política de Revisão de Informações

Os dados anuais para os entes subnacionais são publicados em meados do ano subsequente ao exercício e como as estatísticas de finanças públicas, segundo o *MEFP 2001*, devem ser divulgadas de maneira tempestiva, torna-se necessário a estimação dos dados e por consequência devem ser revisados no momento posterior à publicação das informações.

INDICE REMISSIVO

MONUTA