



RELATÓRIO DE PARTICIPAÇÃO

CÂMARA TÉCNICA DE NORMAS CONTÁBEIS E DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS DA FEDERAÇÃO (CTCONF)

25ª REUNIÃO

Data: 08 a 10 de maio de 2018

Local de Realização: Escola de Administração Fazendária (ESAF)

Servidores do TCE/MS que participaram do evento:

SIPCE/Diretoria Geral

José Ricardo Paniagua Justino

Auditor Estadual de Controle Externo

AUDITORIA

Patrícia Sarmiento dos Santos

Auditora Substituta de Conselheiro

Pedro Eduardo Alves

Técnico de Controle Externo

CONTABILIDADE E ORÇAMENTO

Marcia Helena Hokama Razzini

Auditora Estadual de Controle Externo

RESUMO

A 25ª Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF), ocorrida em Brasília entre os dias 8 a 10 de maio de 2018, foi promovida pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN por meio da Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação – CCONF, onde foram discutidos temas contábeis e fiscais atuais e de grande relevância para os Entes da Federação e para os órgãos de controle. O TCE-MS participou do evento com quatro convidados.

Um dos primeiros tópicos, ainda nos “Informes”, foi o Acordo de Cooperação Técnica Nº 01/2018-STN/IRB/ATRICON/TCS. O objeto do acordo é fomentar a transparência da gestão fiscal, apoiar o exercício do controle social, racionalizar os custos de controle e regulação, **reduzir as divergências** e duplicidades de dados e informações, promover a transferência de conhecimentos e **harmonizar** conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação de **normas** atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal.

Também foi pauta do encontro a Portaria de Requisitos Mínimos (Sistema Único). Assunto em destaque desde a publicação da Lei Complementar nº 156/2016. Para a minuta das alterações do Decreto 7185/2010 (regulamentação do artigo 48 da LRF), a STN consultou a PGFN que apresentou seu parecer técnico, onde estão os posicionamentos jurídicos sobre o tema. Cabe ainda ressaltar um ponto importante no decreto, que é a data na qual o sistema único passa a ser obrigatório a todos os entes da federação, qual seja, o primeiro dia do segundo exercício seguinte ao da publicação (01/01/2020).

Diversos outros debates relevantes para o TCE-MS, bem como para os jurisdicionados desta corte, ocorreram neste encontro técnico. Todo o material disponível pela STN, assim como a gravação (link) em vídeo dos três dias de encontro, encontra-se anexos a este trabalho.

O encontro proporcionou uma grande oportunidade de atualização, troca de experiências e enriquecimento técnico.

Sumário

25º ENCONTRO CTCONF	4
1. ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA.....	4
2. SISTEMA ÚNICO	5
3. Procedimentos Contábeis Relativos aos RPPS	8
4. Matriz de saldos contábeis e Informações Complementares	9
5. Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços de Saúde.....	10
6. Despesa Total com Pessoal.....	12
7. Outros temas do ctconf	14
Encaminhamentos (próximas etapas)	15
LINK DOS VÍDEOS DISPONIBILIZADOS DA 25ª CTCONF 2018	15
Vídeo CTCONF 08/05/2018	15
Vídeo CTCONF 09/05/2018	15
Video CTCONF 10/05/2018	15

25º ENCONTRO CTCONF

Gildenora Batista Dantas Milhomem (Subsecretária), Leonardo Silveira do Nascimento (Coordenador-Geral de normas) e Bruno Ramos Mangualde (Coordenador de Suporte às Normas) foram os principais componentes da mesa da Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

Participaram do encontro os representantes da Atricon, CGU, CFC, Senado, Câmara dos Deputados, FIPECAFI, IRB, GEFIN/Confaz, dentre outros e os Convidados, dos quais este Tribunal de Contas fez parte. Dentre os temas abordados no encontro foi sobre o “Acordo de Cooperação Técnica nº1/2018” e o Sistema Único Financeiro e Contábil, demonstrando a união crescente entre STN e os TCs. Neste relatório destacamos alguns temas relevantes a nossa Corte de Contas.

1. ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA

A STN abriu o encontro citando o Acordo de Cooperação Técnica nº 001/2018, assinado no dia 06/03/2018 pelos representantes da STN, Instituto Rui Barbosa e ATRICON, como um importante passo na melhoria da qualidade das informações contábeis no setor público.

O objeto do Termo é a conjugação de esforços entre a STN/MF, os TRIBUNAIS DE CONTAS, neste ato representados pela ATRICON, o IRB, e os signatários do Termo de Adesão conforme declaração na forma do Anexo IV, visando fomentar a transparência da gestão fiscal, apoiar o exercício do controle social, racionalizar os custos de controle e regulação, reduzir as divergências e duplicidades de dados e informações, promover a transferência de conhecimentos e harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação de normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal.

Acordo de Cooperação Técnica STN/IRB/ATRICON



Fonte: CTCONF 1º Semestre 2018, acesso no sitio <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/ctconf> Peça 1.

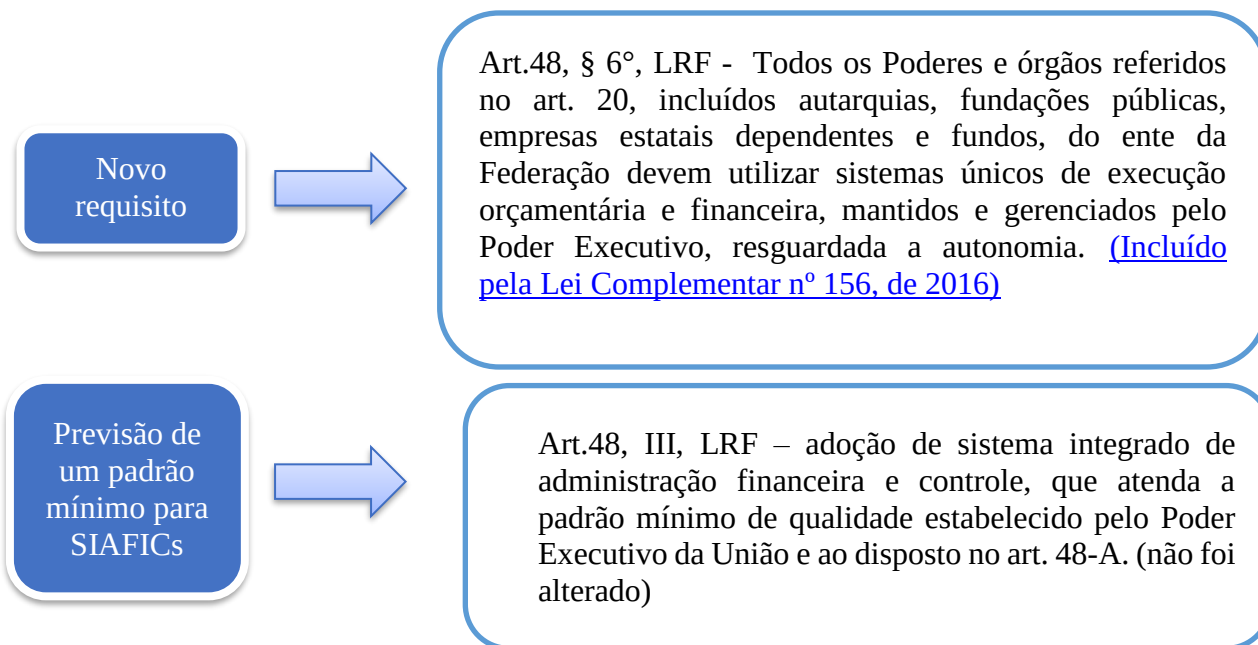
No final do Acordo CT 1/2018 constam, como anexos, o Plano de Trabalho, o Cronograma de Atividades (quinquênio 2018-2022), a Identificação dos servidores indicados pela STN/MF, ATRICON e IRB, que integram a comissão de representantes e o Termo de Adesão ao Acordo pelos Tribunais de Contas.

Toda a apresentação consta do vídeo disponibilizado no link ao fim deste relatório e na peça 1, onde está o Acordo de Cooperação assinado.

2. SISTEMA ÚNICO

Tendo em vista a publicação da Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016, que estabeleceu algumas regras sobre os sistemas contábeis, bem como relativas ao envio de informações para os órgãos federais. O tema sobre o conteúdo da legislação e a forma de como será atendido o padrão mínimo de qualidade e o Sistema Único foi amplamente discutido no encontro técnico.

De início, foi apresentado a revisão do Decreto nº 7.185/2010, minuta está anexa, sobre o qual não houve deliberação pelo Grupo, pois a competência é da Casa Civil. Outro ponto foi a revogação da Portaria 548/2010 e apresentação da nova portaria, nesta sim caberá deliberação pelos membros do GTCONF, mas deverá ser discutida somente no próximo encontro técnico, em outubro/2018.



Na abertura das participações, iniciaram os questionamentos sobre o assunto por parte dos Membros e Convidados do GT. Alguns exemplos:

- será preservada a autonomia dos Poderes?
- quais procedimentos devem ser executados pelo Executivo e Legislativo neste momento?
- Como e quem fiscalizará?
- Integração “indireta” é possível?

Foi ressalvado pelos membros que o termo “utilizar”¹ na minuta do Decreto deverá ficar bem esclarecida nas normas relacionadas.

Algumas respostas já estavam colocadas na descrição da minuta (nota técnica) para alteração do Decreto nº 7.185/2010, como aquelas a respeito da independência dos Poderes:

“A adequação dos sistemas contábeis a esses requisitos é imprescindível para uma maior transparência das contas públicas e para a comparabilidade das informações contábeis, orçamentárias e fiscais dos entes da Federação. O desenho proposto parte da experiência do próprio Governo Federal em relação ao Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), que se tornou uma importante referência inclusive para outros países e que, muito **embora seja um sistema mantido e gerenciado pelo Poder Executivo, resguarda a autonomia orçamentária e financeira, bem como a independência dos Poderes na esfera federal.**” (grifo nosso)

Na mesma linha deste entendimento consta a resposta apresentada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN no Parecer PGFN/CAF/1611/2017²:

“(..) não há que se falar em violação à independência dos poderes apenas pelo fato de estes se utilizarem de um mesmo sistema informatizado de execução orçamentária e financeira, do que o melhor exemplo é o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, o qual existe desde o final da década de 1980 e nunca foi objeto de

¹ Minuta de alteração do Decreto 7185/2010, Art.2º, § 1º: “Conforme o § 6º do art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, todos os Poderes e órgãos referidos no art. 20, inclusive as defensorias públicas, as autarquias, fundações públicas, empresas estatais dependentes e fundos, dos entes da Federação devem UTILIZAR SISTEMA único, mantido e gerenciado pelo Poder Executivo (...)” (grifo nosso)

² Parecer emitido em resposta à consulta da STN sobre o cumprimento dos requisitos apresentados pela LC 156/2016 acerca do formato, da publicação e do USO dos sistemas únicos por parte dos entes da Federação.

quaisquer questionamento nesse sentido. Na verdade, independência dos poderes é garantida pela autonomia que eles têm para elaborar as respectivas propostas orçamentárias e, enquanto unidades gestoras, para executarem as respectivas dotações, observadas as normas pertinentes.”

Outra menção importante que consta no Parecer PGFN/CAF/1611/2017 diz respeito: “a quem cabe a **responsabilidade pela averiguação do cumprimento** do § 6º do art. 48 da LRF”:

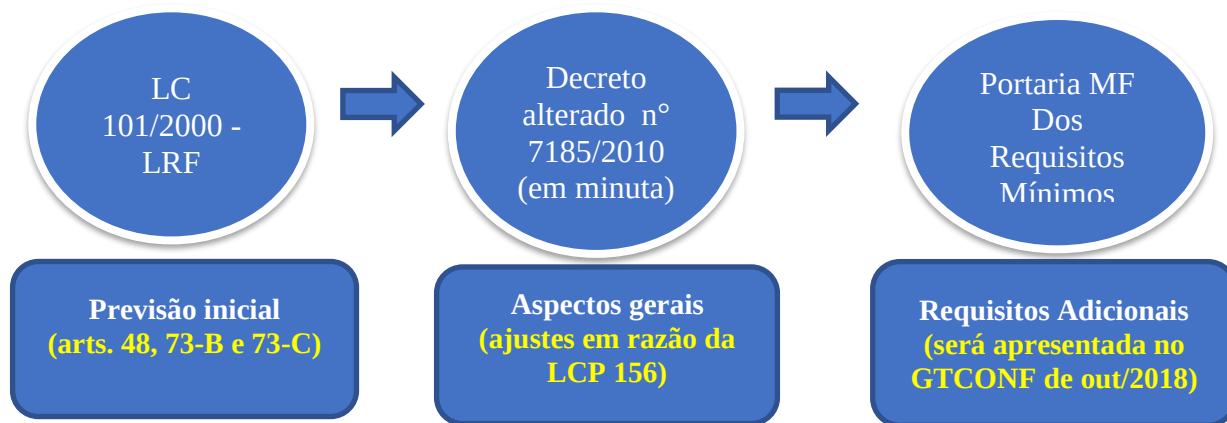
“A resposta se encontra no art. 59, de acordo com o qual a fiscalização do cumprimento das normas da LRF compete ao **poder legislativo** do ente, diretamente ou com o auxílio dos **Tribunais de Contas**, bem como ao sistema de **controle interno** de cada poder e do **Ministério Público**.” (Grifo nosso)

Assim, segundo a PGFN, do ponto de vista jurídico o sistema único é perfeitamente possível.

Encerrados os debates dentro do Grupo Técnico, os representantes da STN relataram que a minuta do Decreto alterado (Peça 2) que não terá modificação, será publicado da forma apresentada. Cabe ressaltar um ponto importante no decreto: a data na qual o sistema único passa a ser obrigatório a todos os entes da federação, qual seja, o primeiro dia do segundo exercício seguinte ao da publicação (01/01/2020).

A Coordenação da STN, acrescenta que, em relação ao Decreto 7185/10, haverá por parte do governo federal divulgação e cobrança do cumprimento deste dispositivo legal aos Entes Subnacionais. Foi citado também a criação de um Grupo de Trabalho Específico para tratar do tema “requisitos mínimos”, ao que parece formado pelos TCs e STN, na existência do acordo de cooperação citado no item 1.

Estrutura legal com a definição do padrão mínimo de qualidade de SIAFICs³



³ Vide Minutas da alteração do Decreto 7185/10, Portaria MF dos requisitos mínimos e Parecer PGFN/CAF/1611/2017, acesso no sítio <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/ctconf>, Peças 2, 3, 4 e 5.

Mais detalhes sobre as discussões acerca do Sistema Único ocorrida na Câmara Técnica estão nos vídeos disponibilizados no link ao fim deste relatório.

3. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS RELATIVOS AOS RPPS

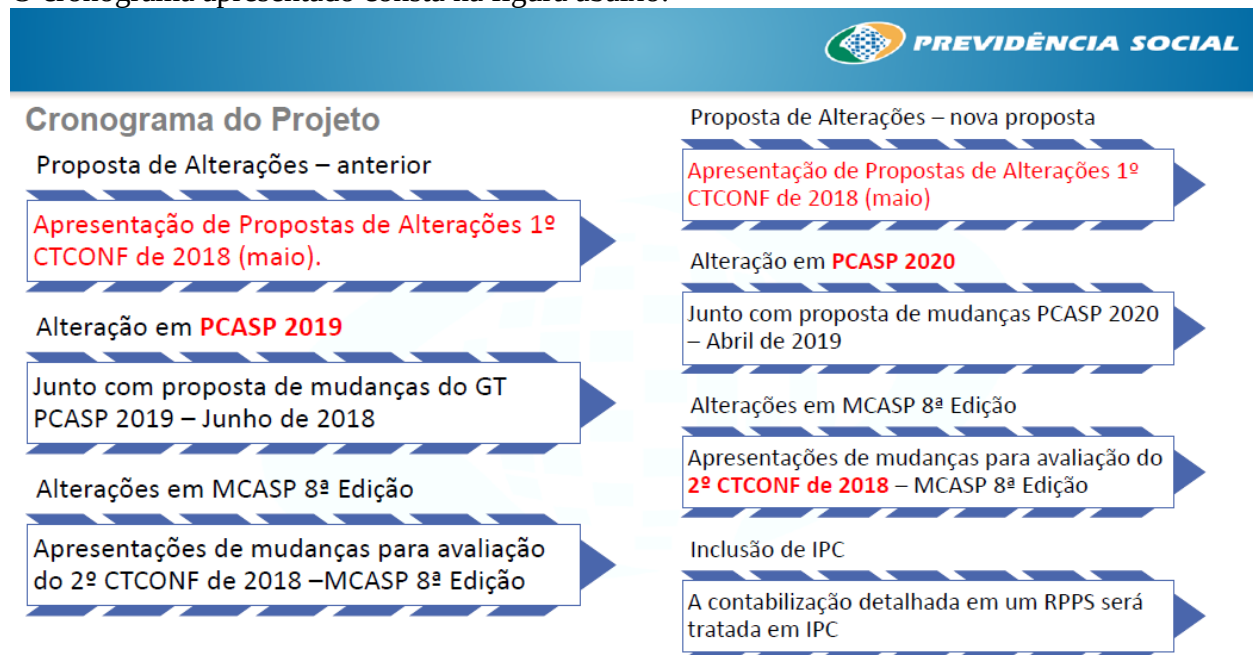
Com o objetivo de apresentar a evolução do projeto de revisão da forma de contabilização do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS e fazer análise de eventuais implicações fiscais a STN, procurando alinhar-se aos padrões contábeis internacionais bem como à recente adoção do PCASP para contabilização dos regimes próprios de previdência dos servidores, foi apresentado o andamento da revisão dos aspectos contábeis e fiscais do RPPS.

A intenção foi dar conhecimento e receber propostas de aprimoramentos à minuta de contabilização dos RPPS, conforme entendimentos a partir da IPSAS 39/NBC TSP 15 (norma do CFC em consulta pública).

Alguns aspectos específicos foram:

- Adequação do modelo de contabilização proposto à legislação que rege os RPPS;
- Confrontação do modelo de contabilização dos RPPS com as práticas atuais, de modo a identificar pontos de ajuste;
- Discrepância no cálculo das provisões matemáticas previdenciárias dos entes (levantamento de experiências dos representantes da CTCONF).

O cronograma apresentado consta na figura abaixo:



Fonte: Apresentação STN/CTCONF – maio/2018, disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/ctconf>. (Peça 6)

Outra novidade sobre o tema será a contabilização detalhada do RPPS em Instrução de Procedimento Contábil. Hoje temos apenas a IPC 09 que contém o registro dos ganhos e das perdas na carteira de investimentos do RPPS.

Nesta nova IPC o conteúdo abará Aspectos Conceituais (Equilíbrio a longo prazo; Preservação de patrimônio; Plano de benefícios; Plano de custeio; Regimes de financiamento), Aspectos contábeis (Aplicação do PCASP, particularidades; Gestão de ativos; Gestão de passivos; Receitas orçamentárias do RPPS; Despesas orçamentárias do RPPS.), e Relatórios específicos aos RPPS.

Todas as mudanças estão dispostas na “Proposta de IPC – Contabilização para os RPPS, Peça 7”, e no vídeo disponibilizado no link ao fim deste relatório.

4. MATRIZ DE SALDOS CONTÁBEIS E INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

“A MSC é uma estrutura padronizada apta a representar informações detalhadas extraídas diretamente da contabilidade do Ente, evitando possíveis falhas no processo de preenchimento, com o objetivo de gerar relatórios contábeis e demonstrativos fiscais exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, além de possibilitar o acesso a informações mais detalhadas da contabilidade de cada ente governamental. Essa estrutura reúne uma relação de contas contábeis e de informações complementares, produzida a partir do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

– PCASP Estendido, semelhante a um balancete de verificação” (*Contextualização da Ata, material anexo*).

O objetivo da apresentação foi discutir acerca das informações complementares da Matriz de Saldos Contábeis – MSC para o exercício de 2019 e esperou-se dos membros a análise do material disponibilizado e que apresentassem sugestões para aprimoramentos MSC.

A partir de 2019, o Siconfi começará a realizar validações impeditivas ao receber as MSC dos entes da Federação. As validações serão realizadas no carregamento da MSC no sistema, e estão divididas em 03 (três) categorias:

Estrutura

- (1) Quantidade de colunas (quando formato CSV)
- (2) Formato do período: 2018-01
- (3) Código da instituição: Código IBGE+EX
- (4) Existência da linha-guia (cabeçalho)
- (5) Regras de boa formação do arquivo XML (quando instância XBRL GL)

Conteúdo

- (1) Contas Contábeis definidas no PCASP Estendido;
- (2) Informações Complementares no padrão definido (exceção: ND e FR);
- (3) Existência de todas as informações complementares na MSC;
- (4) Todo registro deve estar associado a um “PO”;
- (5) Campo “Valor”: apenas com números e com separador de decimal;
- (6) Campo “Tipo_valor”: apenas beginning_balance, period_change e ending_balance;
- (7) Informação no campo “Natureza_valor”: apenas com “D” e “C”.

Negócio

- (1) Valores totais de débitos iguais aos valores totais dos créditos;
- (2) Consistência dos saldos para cada conjunto de CC e IC: saldo inicial, movimento (D,C) e saldo final.

Essas validações estão descritas na Peça 8, anexa.

5. DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS COM AÇÕES E SERVIÇOS DE SAÚDE

Na ocasião houve uma proposta a ser deliberada que seria de ampliar o acompanhamento e a necessidade de compensação, também para os cancelamentos de restos a pagar processados, considerados para o cumprimento do mínimo.

Conforme texto da apresentação disponibilizado no site da STN:

“Ressalta-se que para o cumprimento do limite de aplicação em saúde, conforme entendimento expresso no MDF, há a necessidade de verificação da disponibilidade de caixa somente para os restos a pagar não processados. Esse entendimento foi discutido e definido em reunião do Grupo Técnico de Padronização de Relatórios ocorrida logo após a publicação da Lei Complementar nº 141/2012, com a justificativa de que para uma despesa ser inscrita como restos a pagar processados, o objeto da despesa já havia sido executado.

Dessa forma, como já ocorreu a ação ou serviço de saúde, se essa inscrição em restos a pagar processado for cancelada, haverá a necessidade de inclusão no orçamento de nova dotação para a execução dessa despesa e cumprimento do compromisso com o fornecedor ou executor do serviço. Essa nova despesa não deverá ser considerada no câmputo do limite em outro exercício, e, portanto, deve ser controlada da mesma forma que ocorre hoje com os restos a pagar não processados cancelados.

Transcreve-se a seguir parte do artigo 24 da Lei Complementar nº 141/2012 para análise do tema.

Art. 24. Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta Lei Complementar, serão consideradas:

I - as despesas liquidadas e pagas no exercício; e

II - as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício, consolidadas no Fundo de Saúde.

§ 1º A disponibilidade de caixa vinculada aos Restos a Pagar, considerados para fins do mínimo na forma do inciso II do caput e posteriormente cancelados ou prescritos, deverá ser, necessariamente, aplicada em ações e serviços públicos de saúde.”

Ato contínuo, a proposta foi colocada em votação e o resultado:

6.1 Votação das alterações em relação ao demonstrativo:

24 (a favor)

0 (contra)

2 (abstenções)

5 (ausências)

Resultado: **APROVADO** PARA INSERÇÃO NO MDF 9ª edição (vigência a partir do exercício de 2019).

Alteração: acompanhamento da execução dos restos a pagar não processados inscritos com disponibilidade de caixa, de forma que passe a controlar também a execução dos restos a pagar processados.

Fonte: Apresentação STN/CTCONF – maio/2018, disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/ctconf>.

6. DESPESA TOTAL COM PESSOAL

O assunto foi parte da pauta devido à contestação do Grupo de Gestores de Finanças Estaduais (GEFIN), na reunião da CTCONF ocorrida em 25/10/2017, quanto a se considerar as despesas com Organizações Sociais – O.S. no cômputo da despesa com pessoal para fins de verificação dos limites estabelecidos na LRF.

Os motivos que refutam a consideração desta despesa com O.S. no cálculo dos limites estão amplamente apresentados na Nota Técnica do GEFIN (peça 11) e na apresentação que ocorreu no encontro técnico (peça 10).

Um dos argumentos colocados citando a CF/88 e a LRF foi:

“A Constituição Federal, em seu artigo 169, determina que ‘A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar’. Como cediço, a lei em referência é a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, conhecida com Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece em seu artigo 19:

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:
I - União: 50% (cinquenta por cento);
II - Estados: 60% (sessenta por cento);
III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

A discussão que se coloca a propósito de tal determinação legal consiste em saber se o gasto com o pessoal contratado por entidades que firmam parcerias para a prestação de serviços

de saúde – seja por meio da atividade administrativa de fomento, seja por meio de delegação de serviços públicos – deve ser levado em conta para aferição do limite legal referido.

O tema possui resposta simples: não. Os gastos com pessoal das entidades privadas parceiras – fomentadas ou delegatárias – não devem ser incluídos no cálculo para definição do limite com gastos com pessoal.”

Em oposição ao defendido pelo GEFIN, foram apresentados pela STN os argumentos de que esta despesa deveria sim constar no cômputo, na linha “outras despesas de pessoal (...)” mantendo o demonstrativo já contido na 8ª Edição do Manual dos Demonstrativos fiscais e apresentando ainda uma proposta para 2019 e um quadro complementar:

Proposta para o Demonstrativo da Despesa com Pessoal - 2019

DESPESA COM PESSOAL
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)
Pessoal Ativo
Vencimentos, Vantagens e Outras Despesas Variáveis
Obrigações Patronais
Benefícios Previdenciários
Pessoal Inativo e Pensionistas
Aposentadorias, Reserva e Reformas
Pensões
Outros Benefícios Previdenciários
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF) e de contratações de forma indireta
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (II) (§ 1º do art. 19 da LRF)
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária
Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração
Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)

Fonte: Apresentação STN/CTCONF – maio/2018, disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/ctconf>. (Peça 13)

Após analisadas as propostas apresentadas e defendidos os argumentos, os membros foram provocados a votar.

ITEM 8 – DESPESA TOTAL COM PESSOAL

8.1 Votação das alterações em relação ao demonstrativo (com base no pedido de reconsideração de 1/3 dos membros – art. 4º do RI, relatado pelo GEFIN):

11 (a favor)

13 (contra)

2 (abstenções)

5 (ausências) – CGU, CNJ, ABRACOM, CONACI, municípios

Resultado: Pedido de Reconsideração NÃO APROVADO para o MDF 9ª ed.
(vigência a partir do exercício de 2019).

Fonte: Resumo/encaminhamentos STN/CTCONF – maio/2018, disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/ctconf>. (Peça 14)

Assim o pedido de exclusão das despesas com as O.S. das despesas total de pessoal interposto pelo GEFIN não foi acatado pela CTCONF.

Outras informações sobre o tema estão nas peças 10, 11, 12, 13, 14 e também nos vídeos disponibilizados (links) ao fim deste relatório.

7. OUTROS TEMAS DO CTCONF

Também foram temas da 25ª Reunião da CTCONF o Ementário da Receita, a MSC e implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na União (Experiências Locais), a apresentação das regras de verificação e validações das informações contábeis e fiscais, bem como a estratégia de ranqueamento dos entes segundo a qualidade dessas informações, as NBC TSP dos Release 4, que serão disponibilizadas para consulta pública (previsão de junho a agosto de 2018), bem como os impactos para implementação nos entes da Federação, tais como: Demonstrações Contábeis Separadas, Demonstrações Contábeis Consolidadas, Investimentos em Coligadas e Negócios Conjuntos,

Outros assuntos relevantes foram: MCASP (apresentação das contribuições com relação à aplicabilidade da estratégia de incorporação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público na 8ª edição do MCASP), apresentação das IPCs relacionadas a: i) cessão de direitos creditórios (securitização), ii) cessão de bens⁴ e iii) depósitos judiciais.

Todos os assuntos citados constam nas peças disponibilizadas juntamente com este relatório (material que apresenta as apresentações que constam no sítio da STN, link: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/camara-tecnica-de-normas-contabeis-e-de-demonstrativos-fiscais-da-federacao-ctconf->

⁴ Previsão de publicação da cessão de direitos creditórios e cessão de bens para o fim de maio/18 e cumprida. As IPCs 12 e 13 estão disponíveis no link: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/publicacoes-e-orientacoes#instrucoesdeprocedimentoscontabeis>

ENCAMINHAMENTOS (PRÓXIMAS ETAPAS)

O Encontro foi finalizado no dia 10/05/2018 com os Encaminhamentos CTCONF 2018 (Peça 14), dos quais destacamos o assuntos pré-pautados para a 26ª CTCONF (Outubro):

1. Nota Técnica de registros contábeis referentes a **transações sem efetivo fluxo de caixa** (para conhecimento);
2. Aprovação das alterações do MCASP 8ª edição e **aprovação de nova estrutura** para a **9ª edição (sem alteração de conteúdo)**;
3. Apresentação da legislação de **requisitos mínimos** e informes dos Grupos de Trabalho do **ACT com os Tribunais acerca desse assunto**;
4. Apresentação do escopo dos procedimentos contábeis dos **RPPS** no MCASP 8ª edição e **apresentação de minuta de IPC**;
5. Compartilhamento do **planejamento** e informes de cada Grupo de Trabalho constituído no âmbito do **ACT IRB/ATRICON/STN/Tribunais**;
6. Avaliação de proposta de reformulação do MDF;
7. Reformulação do Anexo de Riscos Fiscais – ARF para a 10ª edição do MDF;
8. Matriz de Saldos Contábeis –MSC: diagnóstico, alinhamento para 2019, validações para 2019 etc.
9. **Ranqueamento** dos entes da Federação em relação aos indicadores qualitativos da gestão contábil e informações contábeis e fiscais;
10. Experiências e boas práticas locais;
11. Processo de convergência das NBC TSP. Andamento do Plano de Trabalho e apresentação das normas convergidas e incorporadas no MCASP 8ª edição;
12. Propostas de **novas IPCs** a serem desenvolvidas: serão colhidas sugestões dos membros até a reunião (ex.: Fonte de Recursos, etc);
13. Nova versão da IPC de depósitos judiciais para discussão e deliberação.

LINK DOS VÍDEOS DISPONIBILIZADOS DA 25ª CTCONF 2018

Abaixo estão os links disponibilizados no sítio <http://assiste.serpro.gov.br/>:

[Vídeo CTCONF 08/05/2018](#)

[Vídeo CTCONF 09/05/2018](#)

[Video CTCONF 10/05/2018](#)

Fim

ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA Nº 01/2018

ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA QUE ENTRE SI CELEBRAM A UNIÃO, POR INTERMÉDIO DA SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, OS TRIBUNAIS DE CONTAS, NESTE ATO REPRESENTADOS PELA ATRICON - ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL, E O IRB - INSTITUTO RUI BARBOSA, PARA OS FINS QUE ESPECIFICA.

A **UNIÃO**, por intermédio da **SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL DO MINISTÉRIO DA FAZENDA**, doravante denominada **STN/MF**, com sede na Esplanada dos Ministérios, Ed. Sede do Ministério da Fazenda, Bloco P, em Brasília - DF, CEP nº 70.048-900, inscrito no CNPJ sob nº 00.394.460/0289-09, neste ato, representada pela Secretária do Tesouro Nacional, ANA PAULA VITALI JANES VESCOVI, CI nº 724-203 SPTC/ES e CPF nº 862.654.587-87, os **TRIBUNAIS DE CONTAS**, representados pela **ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL**, doravante denominada **ATRICON**, com sede no SRTVS, Quadra 701, Bloco K, Edifício Embassy Tower, Sala 830 - Asa Sul, Brasília-DF, CEP: 70.340-000, inscrito no CNPJ sob n. 37.161.122/0001-70, neste ato representado pelo seu Presidente, Conselheiro FÁBIO TÚLIO FILGUEIRAS NOGUEIRA, CI nº 764-420 SSP/PB e CPF nº 601.955.414-72, e o **INSTITUTO RUI BARBOSA**, doravante denominado **IRB**, com sede atual na Av. Raja Gabaglia 1.315 - 1º andar (Edifício Anexo) Luxemburgo, Belo Horizonte - MG, CEP: 30.380-435, inscrito no CNPJ sob n. 58.723.800/0001-10, neste ato representado pelo seu Presidente, Conselheiro SEBASTIÃO HELVECIO RAMOS DE CASTRO, CI nº MG-2.106.904 e CPF nº 009.801.296-72, sendo todos denominados **PARTÍCIPIES**, quando mencionados conjuntamente,

RESOLVEM firmar o presente **Acordo de Cooperação Técnica**, na forma da lei e estatutos, conforme as seguintes cláusulas e condições que os **PARTÍCIPIES** aceitam, ratificam e outorgam:



CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

O presente **Acordo** tem como objeto a conjugação de esforços entre a **STN/MF**, os **TRIBUNAIS DE CONTAS**, neste ato representados pela **ATRICON**, o **IRB**, e os signatários do Termo de Adesão conforme declaração na forma do **Anexo IV**, visando fomentar a transparência da gestão fiscal, apoiar o exercício do controle social, racionalizar os custos de controle e regulação, reduzir as divergências e duplicidades de dados e informações, promover a transferência de conhecimentos e harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação de normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal.

Parágrafo Único Os objetivos serão alcançados, por meio de ações conjuntas entre os **PARTÍCIPIES** com vistas a:

- I. fomentar a transparência da gestão fiscal nos entes governamentais;
- II. racionalizar os custos de controle e regulação, atribuídos aos **TRIBUNAIS DE CONTAS** e à **STN/MF**, no que se refere, especialmente, ao disposto na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000;
- III. promover a correta evidenciação contábil e fiscal da gestão pública pelos entes governamentais de modo a reduzir as divergências e duplicidades, assegurando fidedignidade e a coerência entre as informações inseridas no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, em especial as oriundas da Matriz de Saldo Contábeis – MSC, e aquelas prestadas aos órgãos de controle externo, para os fins do disposto no art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.
- IV. manter o regular preenchimento do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, por parte dos entes governamentais;
- V. harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação das normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal;
- VI. promover a transferência de conhecimentos entre os **PARTÍCIPIES**, e entre esses e os órgãos e entidades da administração pública e a sociedade civil, através do apoio e realização de eventos para disseminação e capacitação;
- VII. estimular o exercício do controle social, por meio do compartilhamento e disponibilização de dados e informações contábeis, orçamentárias, financeiras, patrimoniais e da gestão fiscal;
- VIII. incentivar a adesão expressa dos **TRIBUNAIS DE CONTAS** ao presente Acordo por meio de declaração cujo modelo encontra-se no **Anexo IV**, bem como apoiá-los no exercício de suas competências e atribuições constitucionais e legais, especialmente, nas ações de fiscalização e acompanhamento da gestão fiscal de seus jurisdicionados.



CLÁUSULA SEGUNDA – DOS REPRESENTANTES

Fica instituída a **Comissão de Representantes**, responsável pela consecução do objeto do presente Acordo, previsto na CLÁUSULA PRIMEIRA, integrada por servidores públicos efetivos, sendo 2 (dois), titular e suplente, indicados pela **STN/MF**, e 2 (dois), titular e suplente, indicados pela **ATRICON**, pelo **IRB**, cujos dados constam do **Anexo III**, bem como pelos servidores indicados pelos **TRIBUNAIS DE CONTAS** signatários que tenham manifestado adesão expressa ao Acordo na forma do **Anexo IV**.

Parágrafo primeiro. Com o objetivo de coordenar os trabalhos e acompanhar a execução deste Acordo, institui-se o **Comitê Gestor**, composto pelos mesmos servidores indicados pela **STN/MF**, pela **ATRICON** e pelo **IRB**, para a **Comissão de Representantes**, discriminados no **Anexo III**, os quais atuarão sob a orientação e a supervisão dos dirigentes das instituições que os indicaram.

Parágrafo segundo. O **Comitê Gestor** poderá criar grupos de trabalho cujos requisitos de participação sejam os mesmos exigidos no parágrafo terceiro, podendo contar eventualmente com representantes de outros Poderes, órgãos e entidades dos setores público ou privado nas atividades a serem desenvolvidas, devendo ser observado, em qualquer caso, o estrito interesse público.

Parágrafo terceiro. São requisitos necessários à participação de servidores na **Comissão de Representantes** de que trata esta CLÁUSULA:

- I. possuir conhecimento técnico, normativo e operacional adequados para desenvolver as atividades elencadas no objeto deste Acordo e no Plano de Trabalho constante do **Anexo I**;
- II. observar a legislação e as normas vigentes a que estão submetidos nos órgãos e entidades de origem;
- III. manter sigilo dos dados e informações a que tiver acesso, mesmo após o fim da cooperação, na forma da Lei;
- IV. ser identificado em formulário próprio, conforme **Anexo III**, parte integrante deste Acordo, ou ser identificado conforme Termo de Adesão conforme modelo constante do **Anexo IV**, no caso de indicação pelos **TRIBUNAIS DE CONTAS** que aderiram, de forma expressa, aos termos do presente Acordo.

CLÁUSULA TERCEIRA - DAS METAS E DAS ETAPAS DE EXECUÇÃO

As atividades e os projetos a serem exercidos pela **Comissão de Representantes**, dedicada à consecução do objeto deste Acordo, deverão constar do **Plano de Trabalho** que integra este documento, na forma do **Anexo I**, e observar o cronograma de atividades estabelecido no **Anexo II**.



CLÁUSULA QUARTA - DO ÔNUS E RECURSOS FINANCEIROS

A cooperação mútua, objeto deste Acordo, dar-se-á sem a transferência de recursos pelos **PARTÍCIPIES**.

Parágrafo primeiro. Este Acordo não envolve qualquer repasse de orçamento ou de remuneração entre os **PARTÍCIPIES**, responsabilizando-se cada um pelas despesas relativas às suas atribuições e à participação dos respectivos servidores indicados.

Parágrafo segundo. Eventuais despesas com deslocamento, acomodação e alimentação necessários à execução deste Acordo, serão de responsabilidade de cada **PARTÍCIPE**.

CLÁUSULA QUINTA - DA VIGÊNCIA

O presente Acordo terá duração de até 60 (sessenta) meses, contada a partir da data de sua publicação.

CLÁUSULA SEXTA - DA DENÚNCIA OU RESCISÃO

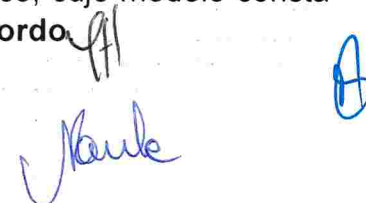
Este Acordo poderá ser denunciado ou rescindido unilateralmente, a qualquer momento, pelos **PARTÍCIPIES**, mediante notificação por escrito, com antecedência mínima de 90 (noventa) dias.

CLÁUSULA SÉTIMA - DAS ALTERAÇÕES E ADESÃO

As alterações porventura necessárias ao fiel cumprimento deste **Acordo** somente poderão ser efetivadas mediante prévio Termo Aditivo, que o integrará, para todos os efeitos de direito.

Parágrafo primeiro. É permitida, por meio de termo aditivo, a inclusão de outras entidades relacionadas à consecução dos objetivos deste Acordo, desde que observadas as demais cláusulas vigentes.

Parágrafo segundo. O presente **Acordo**, após assinado pelos titulares da **STN/MF**, do **IRB** e da **ATRICON**, poderá ter a adesão expressa dos **TRIBUNAIS DE CONTAS**, mediante assinatura de Termo de Adesão específico, cujo modelo consta do **Anexo IV**, os quais sujeitar-se-ão às disposições deste **Acordo**.



CLÁUSULA OITAVA - DAS RESPONSABILIDADES

Parágrafo primeiro. Fica vedado aos **PARTÍCIPIES**, sem a expressa anuência dos outros, transferir ou ceder, a qualquer título, os direitos, deveres, benefícios e encargos assumidos neste instrumento.

Parágrafo segundo. Em decorrência da execução de seus encargos e obrigações, estabelecidos neste Acordo, os **PARTÍCIPIES** responderão, na forma da lei civil, pelos danos que causarem ao outros **PARTÍCIPIES** ou a terceiros, assegurado o direito de regresso, inclusive mediante denúncia da lide.

Parágrafo terceiro. Os **PARTÍCIPIES** não responderão pelo descumprimento de seus encargos ou obrigações estabelecidas neste Acordo nem pelos prejuízos decorrentes de tal descumprimento nas hipóteses de caso fortuito ou força maior.

Parágrafo quarto. Na presença de eventual conflito de interesse no desenvolvimento das atividades do presente Acordo, em relação aos signatários e a outras entidades públicas ou privadas, é obrigatória a análise e decisão fundamentada e conclusiva dos dirigentes da **STN/MF**, da **ATRICON**, do **IRB**, e dos **TRIBUNAIS DE CONTAS** que aderiram expressamente ao Acordo conforme Termo de Adesão, acerca da prevalência do interesse público, ouvida a **Comissão de Representantes**, permitida a delegação formal.

CLÁUSULA NONA - DO ACOMPANHAMENTO E DA FISCALIZAÇÃO

Os integrantes do **Comitê Gestor**, de que trata o parágrafo primeiro da CLÁUSULA SEGUNDA, serão responsáveis pelo acompanhamento e fiscalização da execução deste **Acordo**, com vistas ao cumprimento das disposições nele contidas, em atendimento ao disposto no artigo 67 da Lei nº 8.666/93 e outros dispositivos legais vigentes.

CLÁUSULA DÉCIMA - DA PUBLICAÇÃO

Para que o presente Acordo tenha eficácia, é imprescindível a publicação resumida deste instrumento, de seus aditamentos e termos de adesão, no Diário Oficial da União, até o quinto dia útil do mês seguinte ao de sua assinatura, nos termos do parágrafo único do art. 61 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, ficando essa ação sob a responsabilidade da **STN/MF**.

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA – DO SIGILO

As informações a serem compartilhadas nos trabalhos deste Acordo entre os **PARTÍCIPIES** não são resguardadas por sigilo.

[Handwritten signatures and initials in blue ink]

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA - DOS CASOS OMISSOS

Os casos omissos ou quaisquer dúvidas relativas a este **Acordo** serão solucionados mediante consultas por escrito e entendimento entre os **PARTÍCIPIES**.

CLÁUSULA DÉCIMA TERCEIRA - DO FORO

Para dirimir divergência na execução deste Acordo, utilizar-se-á a Câmara de Conciliação da Advocacia-Geral da União - CCAF, nos termos do Decreto nº 7.392, de 13 de dezembro de 2010.

Brasília - DF, 6 de março de 2018.



Ana Paula Vitali Janes Vescovi
Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF)
CPF: 862.654.587-87

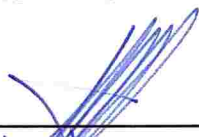


Fábio Túlio Filgueiras Nogueira
Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON)
CPF: 601.955.414-72



Sebastião Helvécio Ramos de Castro
Instituto Rui Barbosa (IRB)
CPF: 009.801.296-72

TESTEMUNHAS:



Nome: Aníteia Machado
CPF: 184.643.601-00



Nome: IVAN BONILHA
CPF: 689.426.729-49

Anexo I

PLANO DE TRABALHO

O presente Anexo, parte integrante do Acordo de Cooperação Técnica nº 1/2018, tem por finalidade apresentar as atividades a serem desenvolvidas pela Comissão de Representantes constituída por servidores da STN/MF e dos representantes da ATRICON, do IRB e dos TRIBUNAIS DE CONTAS signatários, as respectivas fases de execução, bem como os resultados esperados, a fim de que seja cumprido o objeto definido no Acordo.

1. Relação de atividades a serem conduzidas pela Comissão de Representantes:

- a) Propor mecanismos de harmonização de conceitos e procedimentos contábeis e fiscais: identificação de divergências, *workshops* de debates para alinhamento e convergência, troca de experiências, pesquisas, levantamentos, compilação de jurisprudências, bem como dos entendimentos dos Tribunais de Contas por meio da aplicação de questionários etc;
- b) Propor adoção de providências necessárias à convergência do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), editado pela STN/MF às Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBCs TSP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, com o alinhamento de entendimentos e da estratégia de implantação das normas na federação;
- c) Viabilizar, por meio de parceria, a capacitação do corpo técnico dos Tribunais de Contas em Auditoria Financeira, visando fomentar a sua realização pelos órgãos de controle externo, nos moldes definidos nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP);
- d) Propor mecanismos de harmonização de conceitos e procedimentos de gestão fiscal, bem como de interpretação técnica dos dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e legislação e normas correlatas, bem como os contidos no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) editado pela STN/MF;
- e) Propor, em conjunto com os demais órgãos responsáveis, mecanismos de harmonização de conceitos e procedimentos em relação às interações do governo federal com os entes subnacionais, tais como os relativos ao Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), ao Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE), à regulação dos regimes próprios de previdência, dentre outros que forem identificados;

- f) Indicar mecanismos de aprimoramento constante e de atuação efetiva dos Tribunais de Contas nas câmaras técnicas e grupos de estudo da STN/MF com vistas à legitimação das disposições contidas no MCASP e no MDF;
- g) Elaborar diagnóstico e sugerir ações conjuntas com vistas ao cumprimento da legislação de transparência e dos requisitos mínimos dos Sistemas de Administração Financeira e Controle (SIAFICs), conforme estabelecido nos arts. 48 e 48-A da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e legislação correlata;
- h) Indicar procedimentos que possibilitem o compartilhamento de dados entre a STN/MF e os TRIBUNAIS DE CONTAS referentes às informações de entes sob sua jurisdição, resguardado o sigilo, quando aplicável;
- i) Propor soluções para o compartilhamento dos resultados de auditorias financeiras realizadas pelos Tribunais nas contas dos gestores públicos;
- j) Promover eventos de capacitação por meio da utilização das estruturas das escolas dos tribunais de contas e do governo federal;
- k) Rever os mapeamentos e as regras de geração da Declaração das Contas Anuais (DCA), do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), com vistas a aprimoramento da qualidade e da comparabilidade das informações constantes desses demonstrativos.

2. Fases da Cooperação:

(As atividades mencionadas no tópico anterior serão desenvolvidas em conformidade com as fases a seguir)

1ª FASE – Contextualização e articulação para a adesão dos Tribunais de Contas

Nesta fase, será feito um primeiro encontro entre as entidades signatárias para elaborar diagnóstico das ações a serem implementadas com vistas à consecução dos objetivos do Acordo, discussão da divisão de tarefas, levantamento de alternativas para a constituição e instalação de grupos de trabalho, diretrizes gerais para a condução das atividades propostas, bem como a definição de estratégias para ampliar o alcance do Acordo por meio da adesão expressa dos Tribunais de Contas aos termos apresentados, mediante articulação com os representantes dos referidos órgãos.

2ª FASE – Definição e instalação dos grupos de trabalho

Após as discussões originadas da 1ª Fase, serão estruturados grupos de trabalho, compostos pelos membros da Comissão de Representantes, para a consecução dos objetivos do Acordo, devendo ser definido um coordenador para cada grupo, o qual será responsável por reportar periodicamente o andamento dos trabalhos à Comissão de Representantes e ao Comitê Gestor.

3ª FASE – Condução dos grupos de trabalho

Após a instalação dos grupos de trabalho, é necessária a condução de atividades com vistas ao alcance dos objetivos do Acordo, conforme cronograma definido no âmbito de cada subgrupo. Deverá ser apresentado relatório de atividades e diagnóstico para cada um dos assuntos objeto do presente instrumento. O Comitê gestor poderá solicitar relatórios parciais das atividades desenvolvidas.

4ª FASE – Resultados e proposição de ações conjuntas e demais encaminhamentos

A partir dos resultados dos grupos de trabalho e dos diagnósticos da 3ª Fase, far-se-á a proposição conjunta, mediante formalização, de novos acordos, iniciativas, forças-tarefa, projetos e atividades permanentes entre as entidades partícipes com vistas aos objetivos do Acordo. Será elaborado e apresentado relatório final que descreva todas as atividades conduzidas no escopo do Acordo e os respectivos encaminhamentos, com ampla divulgação à sociedade.

3. Resultados esperados:

- a) Harmonização de conceitos e procedimentos contábeis e de estatísticas fiscais, gestão fiscal e outros presentes neste Acordo;
- b) Aprimoramento da Matriz de Saldos Contábeis (MSC), bem como a disseminação do conhecimento da linguagem *Extensible Business Report Language* - XBRL no setor público brasileiro;
- c) Melhoria dos processos de coleta e transformação dos dados, aplicados às necessidades dos Tribunais de Contas, com compatibilização das tecnologias utilizadas, quando possível e desejável;
- d) Criação e implementação de mecanismos de compartilhamento, entre os **PARTÍCIPEs**, dos dados recebidos pelos sistemas de transferência de dados;
- e) Reforço à observância da legislação de transparência e de requisitos mínimos dos Sistemas de Administração Financeira e Controle (SIAFICs) referidos nos arts. 48 e 48-A da Lei Complementar nº 101, de 2000.

CRONOGRAMA DE ATIVIDADES (QUINQUÊNIO 2018-2022)

[illegible]

Anexo III

IDENTIFICAÇÃO DOS SERVIDORES INDICADOS PELA STN/MF, ATRICON E IRB, QUE INTEGRAM COMISSÃO DE REPRESENTANTES

I. Representantes da Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF):

TITULAR	
Nome:	Gildenora Batista Dantas Milhomem
CPF:	368.724.071-15
Identidade:	764.269 SSP/DF
Endereço:	Esplanada dos Ministérios, Ed. Anexo do Ministério da Fazenda, Bloco P, Ala A, 1º Andar, Sala 101 - 70048-900 - Brasília/DF
Telefone:	(61) 3412-3500
E-mail:	gildenora.milhomem@tesouro.gov.br
Formação:	Ciências Contábeis
Matrícula:	1299425
Cargo/Função:	Subsecretária de Contabilidade Pública (SUCON/STN/MF)

SUPLENTE	
Nome:	Leonardo Silveira do Nascimento
CPF:	833.852.401-82
Identidade:	1.629.457 SSP/DF
Endereço:	Esplanada dos Ministérios, Ed. Anexo do Ministério da Fazenda, Bloco P, Ala A, 4º Andar, Sala 421 - 70048-900 - Brasília/DF
Telefone:	(61) 3412-3804
E-mail:	leonardo.nascimento@tesouro.gov.br
Formação:	Ciências Contábeis
Matrícula:	3369140
Cargo/Função:	Coordenador-geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF/SUCON/STN/MF)

II. Representantes da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON):

TITULAR	
Nome:	Celmar Rech
CPF:	401.782.930-91
Identidade:	6.893.159 SSP/GO
Endereço:	Rua Nova Aurora, Quadra AG-2 Lote 8 - Alphaville - 74884-589 - Goiânia/GO
Telefone:	(62) 3228-2279 / (62) 99633-4905
E-mail:	crech@tce.go.gov.br
Formação:	Economia e Direito
Matrícula:	
Cargo/Função:	Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (Conselheiro TCE/GO)

SUPLENTE	
Nome:	Luiz Genédio Mendes Jorge
CPF:	359.277.631-20
Identidade:	767.790 SSP/DF
Endereço:	Praça do Buriti, Palácio Costa e Silva, 7º Andar - Brasília/DF
Telefone:	(61) 3314-2293
E-mail:	genedio@gmail.com
Formação:	Ciências Contábeis
Matrícula:	375
Cargo/Função:	Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Distrito Federal (Auditor TCDF)

III. Representantes do Instituto Rui Barbosa (IRB):

TITULAR	
Nome:	Ivens Zschoerper Linhares
CPF:	709.592.699-91
Identidade:	3.966.594/8-PR
Endereço:	Rua Emilio Cornelsen, nº 344, Ahú - CEP 80540-220 - Curitiba/PR
Telefone:	(41) 3350-1769
E-mail:	ivenszl@tce.pr.gov.br
Formação:	Direito - UFPR
Matrícula:	51.856-5
Cargo/Função:	Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (Conselheiro TCE/PR)

SUPLENTE	
Nome:	Tiago Alvarez Pedroso
CPF:	033.531.529-11
Identidade:	7835261-2
Endereço:	Rua Prof. Ephigênia do Rego Barros, 62, Apto 802 - Curitiba/PR
Telefone:	(41) 99157-3184
E-mail:	tiago.pedroso@tce.pr.gov.br
Formação:	Direito
Matrícula:	520128
Cargo/Função:	Auditor do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (Auditor TCE/PR)

Anexo IV

TERMO DE ADESÃO AO ACORDO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

TERMO DE ADESÃO

O TRIBUNAL DE CONTAS _____ (_____), pessoa jurídica de direito público, inscrito no CNPJ/MF sob o nº _____, com sede em _____, neste ato representado pelo (a) seu (a) Presidente, Conselheiro (a)

CI nº _____ CPF. nº _____, adere ao **ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA Nº 01/2018**, celebrado entre a União, por intermédio da SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL do MINISTÉRIO DA FAZENDA (STN/MF), os TRIBUNAIS DE CONTAS, neste ato representados pela ATRICON - ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL, e o IRB - INSTITUTO RUI BARBOSA, e, declara, para os devidos fins, a concordância com todas as suas cláusulas, em especial quanto ao Plano de Trabalho e o respectivo cronograma de atividades. São indicados os seguintes servidores para compor a Comissão de Representantes mencionada no referido Acordo:

TITULAR	
Nome:	
CPF:	
Identidade:	
Endereço:	
Telefone:	
E-mail:	
Formação:	
Matrícula:	
Cargo/Função:	

SUPLENTE	
Nome:	
CPF:	
Identidade:	
Endereço:	
Telefone:	
E-mail:	
Formação:	
Matrícula:	
Cargo/Função:	

_____ de _____ de _____

TRIBUNAL DE CONTAS _____ (_____-____)

Conselheiro (a) _____

PRESIDENTE



GEFIN
GRUPO DE GESTORES
DAS FINANÇAS ESTADUAIS

Gastos com Organizações Sociais e os impactos na Despesa com Pessoal

Resumo da NT do GEFIN encaminhada à STN

RELATOR: MANUEL ROQUE – BA

CTCONF / BSB / Maio/2018



GASTO PESSOAL – OS

Fica obrigado os Entes da Federação, dentre eles os Estados e o Distrito Federal, de incluir na apuração do limite total dos gastos com pessoal a parcela proveniente da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta, conforme o item 04.01.02.01, 3 da 8ª Edição do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN, versão de 18/09/2017, cuja vigência **a partir de 01/01/2018**.



GASTO PESSOAL – OS



GEFIN
GRUPO DE GESTORES
DAS FINANÇAS ESTADUAIS

ENTENDIMENTO STN

Além da terceirização, que corresponde à transferência de um determinado serviço à outra empresa, existem também as despesas com pessoal decorrentes da contratação, de forma indireta, de serviços públicos relacionados à atividade fim do ente público, ou seja, por meio da contratação de cooperativas, de consórcios públicos, de organizações da sociedade civil, do serviço de empresas individuais ou de outras formas assemelhadas





GASTO PESSOAL – OS

LRF ART 18

- 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.
- § 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal". (Grifo nosso).



ACÓRDÃO Nº 2444/2016-TCU-Plenário

- Tribunal de Contas da União, em resposta à consulta formulada pela Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal, por meio do ACÓRDÃO Nº 2444/2016-TCU-Plenário (TC 023.410/2016-7) entende e cita o entendimento do STF (ADI 1.923), não ser obrigatória essa inclusão dos gastos com as Organizações Sociais nos limites das despesas com pessoal.

GASTO PESSOAL – OS

Do voto condutor da decisão do TCU, proferido pelo relator, Ministro BRUNO DANTAS, destacamos, por pertinência, os seguintes pontos:

“17. Traçar uma analogia entre terceirização de mão de obra e contratação de organização social, com o intuito de ampliar o alcance do art. 18, §1º, da LRF, ou do art. 105 da LDO 2016, **não me parece ser a melhor hermenêutica**, pois os dois institutos possuem natureza completamente distintas. O primeiro visa tão somente suprir a contratante de mão de obra, enquanto que o segundo tem a finalidade de transferir determinadas atividades para o setor privado, visando a parceria no atingimento de metas. **(grifo nosso)**

GASTO PESSOAL – OS

Continuando a análise da Resposta e Consulta ao TCU já citada acima, cabe destacar o seguinte trecho:

6. O eminente Min. Relator Ayres Britto, ao trazer o feito a julgamento na sessão plenária de 07 de abril de 2011, votou pela procedência parcial dos pedidos. Após afirmar que, no campo dos serviços públicos, o Estado é ator por excelência, ressaltou a existência, na Constituição Federal, **de serviços públicos não exclusivos, cujo exercício pode se dar também por particulares**, de modo que “se prestadas pelo setor público, são atividades públicas de regime jurídico igualmente público”, e “se prestadas pela iniciativa privada, óbvio que são atividades privadas, porém sob o timbre da relevância pública”, citando como exemplos as disposições constantes dos arts. 194 – **seguridade social** –, 197, 199, §§ 1º e 2º – **saúde** –, 202, caput e § 3º – **previdência privada** –, 205, 209, caput, 213, caput e §§ 1º e 2º – **educação** –, 216, §1º – **cultura** –, 218, caput e § 4º – **desenvolvimento científico, pesquisa e capacitação tecnológicas** –, dentre outros. (*grifos nosso*)

GASTO PESSOAL – OS

Ainda sobre o tema o Dr. Alexandre Massarana da Costa publicou, em julho de 2017, artigo no site Jus.com que traz inúmeros argumentos e decisões dos tribunais de todo o país que vão ao encontro da tese aqui defendida, os quais aqui reproduzimos bem como os seus argumentos.

... entendimento firmado fundamentadamente pelo Egrégio Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, em resposta à Consulta n.º 716.238:

(...)

Logo, pelo fato de os empregados da OSCIP não integrarem o quadro de servidores municipais e, ainda, tendo em vista que os recursos repassados serão feitos a título de Despesas de Transferências Correntes, não há que se computarem tais despesas como Despesas de Pessoal, tampouco como Outras Despesas de Pessoal, por não ser o caso de terceirização de mão-de-obra. (...)

GASTO PESSOAL – OS

Ainda sobre o tema o Dr. Alexandre Massarana da Costa publicou, em julho de 2017, artigo no site Jus.com que traz inúmeros argumentos e decisões dos tribunais de todo o país que vão ao encontro da tese aqui defendida, os quais aqui reproduzimos bem como os seus argumentos.

Outrossim, o Egrégio Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, na Consulta vertida no processo TC nº 002149/006/02, de Relatoria do eminente Conselheiro Edgard Camargo Rodrigues, entendeu que não se aplica o limite da despesa com pessoal do §1º do Art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal nos casos dos funcionários das entidades que a Administração celebra Termo de Parceria, Contrato de Gestão ou Convênio, pois o vínculo empregatício se verifica apenas com a entidade contratada.

[...] Não serão consideradas como despesa de pessoal as de terceirização que tenha a ver com: contratos em que não se especifique a quantidade e/ou especialização dos funcionários, salvo se necessário à caracterização do objeto, bem como que não esteja caracterizada qualquer subordinação, vinculação ou pessoalidade entre a Administração e os funcionários da contratada. (grifos nosso)

GASTO PESSOAL – OS

Ainda sobre o tema o Dr. Alexandre Massarana da Costa publicou, em julho de 2017, artigo no site Jus.com que traz inúmeros argumentos e decisões dos tribunais de todo o país que vão ao encontro da tese aqui defendida, os quais aqui reproduzimos bem como os seus argumentos.

(...) entendimento do Egrégio **Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro**, que, em sessão de 27.11.2008 de seu Tribunal Pleno, assim respondeu à **Consulta nº 716.238**:

Município — Organização da sociedade civil de interesse público — Assessoria jurídica à população carente — Exigência de lei municipal para qualificação da OSCIP — Necessidade de licitação para celebração do termo de parceria — Limitações ao exercício da advocacia — Apreciação do estatuto social pela OAB — Fiscalização e controle pelo Tribunal de Contas — Empregados celetistas — **Impossibilidade de lançamento em Despesa de Pessoal.**

GASTO PESSOAL – OS



GEFIN
GRUPO DE GESTORES
DAS FINANÇAS ESTADUAIS

Buscando amparo da academia, trazemos à luz os ensinamentos do **Prof. Dr. Fernando Borges Mânica**, Doutor em Direito do Estado pela USP. Mestre em Direito do Estado pela UFPR. Advogado e Procurador do Estado do Paraná, em artigo com o título “SELEÇÃO DE PESSOAL E REGIME DE GESTÃO DAS ENTIDADES PRIVADAS EM PARCERIA COM O SETOR PÚBLICO NA ÁREA DA SAÚDE”, ao referisse ao tema aqui debatido.

(...) Ora, como a hipótese de participação privada na prestação de serviços públicos é lícita nos casos em que configurada terceirização de serviços e não de mera interposição de mão-de-obra, não incide na hipótese a determinação legal de cálculo dos referidos gastos no limite imposto pela lei. De outra banda, se houver servidores ou empregados públicos cedidos pelo ente federativo à entidade privada, tal gasto deverá ser computado para aferição da observância do limite legal. (MÂNICA, 2011) (grifo nosso)

GASTO PESSOAL – OS

Finalizando, ao amparo da Doutrina do Direito Administrativo, temos que:

(...) a ilustre administrativista **Maria Sylvia Zanella Di Pietro** assevera que os “contratos de terceirização de mão-de-obra” de que trata o § 1º do Art. 18 da Lei Complementar nº 101/2000 **referem-se tão somente à terceirização sob a forma de fornecimento de mão de obra e não à terceirização que tem por objeto a prestação de serviço pela empresa contratada.** (DI PIETRO, 2012) (grifo nosso)

GASTO PESSOAL – OS

CONCLUSÃO

Diante de tudo que fora aqui exposto o GEFIN entende que, considerando apenas os argumentos jurídicos-legais, os gastos com as Organizações Sociais, **quando não se refere a substituição direta de pessoal**, não pode ser consideradas como Despesa de Pessoal passível de enquadramento no que estabelece o §1º do Art. 18º da Lei Complementar nº 101/2000 e, conseqüentemente nos limites estabelecidos no Art. 19 daquela mesma norma legal.

GASTO PESSOAL – OS

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.** estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, Seção I, 5 mai. 2000.

COSTA, Alexandre Masarana da. **Termos de parceria e contratos de gestão e as despesas com pessoal no âmbito do regime colaborativo estatal com o terceiro setor.**

<https://jus.com.br/artigos/59188/termos-de-parceria-e-contratos-de-gestao-e-as-despesas-com-pessoal-no-ambito-do-regime-colaborativo-estatal-com-o-terceiro-setor/3> <Acesso em 22/03/2018>

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas.** São Paulo: Atlas, 2012. p. 226.

MÂNICA, Fernando Borges. Seleção de pessoal e regime de gestão das entidades privadas em parceria com o setor público na área da saúde. In: MODESTO, Paulo; CUNHA JUNIOR, Luiz Arnaldo Pereira da (coord.). **Terceiro Setor e parcerias na área da saúde.** Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 151-176. Disponível em: <http://fernandomanica.com.br/artigos/> <acesso em 23/03/2018>

OBRIGADO PELA ATENÇÃO.



Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ

Grupo de Gestores das Finanças Estaduais - GEFIN

Nota Técnica sobre a obrigatoriedade de contabilização dos gastos com as Organizações Sociais no computo do Limite Total das Despesas com Pessoal dos Estados e do Distrito Federal estabelecido pela 8ª Edição do Manual de Demonstrativos Fiscais.

A. Introdução

A presente Nota Técnica tem por propósito apresentar o entendimento do Grupo de Gestores das Finanças Estaduais - GEFIN sobre a obrigatoriedade dos Entes da Federação, dentre eles os Estados e o Distrito Federal, de incluir na apuração do limite total dos gastos com pessoal a parcela proveniente da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta, conforme o item 04.01.02.01, 3 da 8ª Edição do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN, versão de 18/09/2017, cuja vigência se iniciará em 01/01/2018.

O referido item versa sobre o entendimento da STN acerca do assunto em tela, cujo inteiro teor reproduzimos, *in verbis*:

3. Despesas com pessoal decorrentes da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta

Além da terceirização, que corresponde à transferência de um determinado serviço à outra empresa, **existem também as despesas com pessoal decorrentes da contratação, de forma indireta, de serviços públicos relacionados à atividade fim do ente público, ou seja, por meio da contratação de cooperativas, de consórcios públicos, de organizações da sociedade civil, do serviço de empresas individuais ou de outras formas assemelhadas.** A LRF, ao estabelecer um limite para as despesas com pessoal, definiu que uma parcela das receitas do ente público deveria ser direcionada a outras ações e, para evitar que, com a terceirização dos serviços, essa parcela de receitas ficasse comprometida com pessoal, estabeleceu, no § 1º do artigo 18, que os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos devem ser contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal". Da mesma forma, a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade fim do ente público, efetuado em decorrência da contratação de forma indireta, deverá ser incluída no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal. Ressalta-se que, se os entes da federação comprometem os gastos com pessoal relacionados à prestação de serviços públicos num percentual acima do limite estabelecido



pela LRF, seja de forma direta, mediante contratação de terceirizados ou outras formas de contratação indireta, esses entes terão sua capacidade financeira reduzida para alocar mais recursos em outras despesas. Além disso, se as contratações de forma indireta tiverem o objetivo de ampliar a margem de expansão da despesa com pessoal, poderá ocorrer o comprometimento do equilíbrio intertemporal das finanças públicas, o que poderá inviabilizar a prestação de serviço ao cidadão. (MDF, 8ª Edição, STN) **(grifo nosso)**.

A Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, trata da questão em tela no Art. 18 e parágrafos:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

§ 1º Os valores dos **contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos** serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal". **(Grifo nosso)**.

Observe-se que, embora a LRF tivesse sido taxativa quanto a alocação apenas dos **contratos de terceirização de mão-de-obra** que se referissem à substituição de servidores e empregados públicos, a STN amplia, como se legislador complementar o fosse, o conceito para abranger o fenômeno da contratação das entidades a que alude o dispositivo do MDF.

Cabe salientar que o Tribunal de Contas da União, em resposta à consulta por meio do ACÓRDÃO Nº 2444/2016-TCU-Plenário (TC 023.410/2016-7) formulada pela Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal, entende e cita o entendimento do STF (ADI 1.923), não ser obrigatória essa inclusão dos gastos com as Organizações Sociais nos limites das despesas com pessoal conforme trecho abaixo:

GRUPO II – CLASSE II – Plenário

TC 023.410/2016-7

Natureza: Solicitação do Congresso Nacional

Interessada: Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal.

Representação legal: não há

SUMÁRIO: SOLICITAÇÃO DO CONGRESSO NACIONAL. COMISSÃO DE ASSUNTOS SOCIAIS DO SENADO. INFORMAÇÕES A RESPEITO DA POSSIBILIDADE DE CELEBRAÇÃO DE CONTRATOS DE GESTÃO COM ORGANIZAÇÕES SOCIAIS POR ENTES PÚBLICOS NA ÁREA DE SAÚDE E DA FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS A TÍTULO DE



FOMENTO NOS LIMITES DE GASTOS DE PESSOAL PREVISTOS NA LEI COMPLEMENTAR 101/2000 (LRF). ATENDIMENTO PARCIAL POR MEIO DO ACÓRDÃO 2057/2016 - TCU - PLENÁRIO. AUSÊNCIA DE DELIBERAÇÕES DO TCU QUE RECONHEÇAM COMO OBRIGATÓRIA A INCLUSÃO DE DESPESAS COM ORGANIZAÇÕES SOCIAIS PARA FINS DE VERIFICAÇÃO DO ATENDIMENTO AOS LIMITES COM GASTOS DE PESSOAL. ENTENDIMENTO DO STF (ADI 1.923) CONFIRMANDO NÃO CONSISTIREM OS CONTRATOS DE GESTÃO CELEBRADOS COM ORGANIZAÇÕES SOCIAIS EM TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA. LEGISLAÇÃO QUE INCLUI NOS GASTOS COM PESSOAL APENAS DESPESAS COM CONTRATOS DE TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA QUE SE REFIRAM A SUBSTITUIÇÃO DE SERVIDORES E EMPREGADOS PÚBLICOS E A CONTRATAÇÃO DE PESSOAL POR TEMPO DETERMINADO. CONCLUSÃO DE QUE AS DESPESAS COM CONTRATOS DE GESTÃO NÃO DEVEM SER COMPUTADAS PARA FINALIDADE DO ART. 19 DA LRF. CONSIDERAÇÕES SOBRE OS RISCOS DA UTILIZAÇÃO ABUSIVA DO INSTRUMENTO. DISCRICIONARIEDADE DO CONGRESSO NACIONAL PARA LEGISLAR SOBRE A MATÉRIA. SOLICITAÇÃO ATENDIDA TOTALMENTE.

Ainda sobre a matéria e na mesa consulta o TCU esclarece:

1. Não há, na jurisprudência do TCU, deliberações que reconheçam como obrigatória a inclusão de despesas pagas a organizações sociais que celebram contrato de gestão com a União para fins de verificação do atendimento aos limites com gastos de pessoal estabelecidos pela LRF.
2. Os fundamentos adotados pelo STF na ADI 1.923 confirmam que os contratos de gestão celebrados com organizações sociais não consistem em contratação de terceirizados.
3. O art. 18, § 1º, da LRF e o art. 105 da LDO 2016 exigem apenas a contabilização dos gastos com contratos de terceirização de mão de obra que se referem a substituição de servidores e empregados públicos e a contratação de pessoal por tempo determinado; assim, nem todo gasto com terceirização de mão de obra o legislador elegeu para fazer parte do cálculo do limite de despesa com pessoal. Se a norma restringe os casos de contabilização dos gastos com terceirização, com maior razão conclui-se que as despesas com contratação de organizações sociais não devem ser computadas para finalidade do art. 19 da LRF.
4. A utilização abusiva da contratação de organizações sociais pode acarretar riscos ao equilíbrio fiscal do ente federativo, cumprindo ao Congresso Nacional sopesá-los com a realidade da assistência à saúde e a necessidade de prestação desses serviços à sociedade, bem como avaliar a oportunidade e a conveniência de legislar sobre a matéria, de forma a inserir ou não no cômputo de apuração dos limites previstos no art. 19 da Lei Complementar 101/2000, as despesas com pessoal dessas organizações.

A medida, sob o ponto de vista jurídico, é controversa e insustentável porque, ao alcançar a contratação de organizações sociais pelos Estados, extrapola os ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000), praticamente inviabilizando uma alternativa encontrada pelo legislador para possibilitar às unidades federadas a superação de problemas de gestão e de eficiência dos serviços públicos, notadamente na área de saúde,



onde vem sendo mais intensamente utilizada e, em menor escala, na área educacional.

É questionável, portanto, a competência da STN para implantar, motu próprio, essa medida, porquanto, conforme já reconhecido pelo Tribunal de Contas da União – TCU, acarreta graves prejuízos aos estados, que ficam praticamente impossibilitados de cumprir os limites de gastos a que estão legalmente obrigados, e sujeitos, conseqüentemente, às sanções legais, especialmente as previstas nos artigos 22 e 23 da LRF, justamente em um momento de grave crise econômica e de busca de alternativas para a sua superação.

A adoção de medidas dessa natureza, pondere-se, deveria ser precedida de ampla discussão com os entes federados e de criteriosa avaliação de seus impactos, tanto no que respeita à gestão dos recursos humanos, em particular, quanto à administração financeira dos Estados, em geral.

E do voto condutor da decisão do TCU, proferido pelo relator, Ministro BRUNO DANTAS, destacamos, por pertinência, os seguintes pontos:

“17. Traçar uma analogia entre terceirização de mão de obra e contratação de organização social, com o intuito de ampliar o alcance do art. 18, §1º, da LRF, ou do art. 105 da LDO 2016, não me parece ser a melhor hermenêutica, pois os dois institutos possuem natureza completamente distintas. O primeiro visa tão somente suprir a contratante de mão de obra, enquanto que o segundo tem a finalidade de transferir determinadas atividades para o setor privado, visando a parceria no atingimento de metas.

.....

24. Destarte, é preciso ter cautela para que esta Corte não crie entraves que a lei não prevê e dificulte a atuação do gestor.

25. (...) Se a norma restringe os casos de contabilização dos gastos com terceirização, com maior razão conclui-se que as despesas com contratação de organizações sociais não devem ser computadas para finalidade do art. 19 da LRF.

De fato, há de se levar em consideração os riscos inerentes ao abuso da sistemática de utilização das Organizações Sociais para atendimento à assistência à saúde, riscos esse apontado pelo TCU no item 4. Entretanto, em nosso entendimento, o argumento do risco ao equilíbrio fiscal do ente, não dá à STN a competência para inserir no MDF dispositivo contrário ao estabelecido em Lei Complementar.



Ainda na linha em que se embasa essa Nota Técnica, a ADI 1923, já citada no Acórdão do TCU, trata-se de uma arguição de inconstitucionalidade na íntegra, da Lei nº 9.637/98 e outros dispositivos envolvendo as Organizações Sociais do qual trazemos algumas considerações do voto do Relator Min. Ayres Britto, para análise:

(...)

16. Os empregados das Organizações Sociais não são servidores públicos, mas sim empregados privados, por isso que sua remuneração não deve ter base em lei (CF, art. 37, X), mas nos contratos de trabalho firmados consensualmente. Por identidade de razões, também não se aplica às Organizações Sociais a exigência de concurso público (CF, art. 37, II), mas a seleção de pessoal, da mesma forma como a contratação de obras e serviços, deve ser posta em prática através de um procedimento objetivo e impessoal.

(...)

Continuando a análise da Resposta e Consulta ao TCU já citada acima, cabe destacar o seguinte trecho:

6. O eminente Min. Relator Ayres Britto, ao trazer o feito a julgamento na sessão plenária de 07 de abril de 2011, votou pela procedência parcial dos pedidos. Após afirmar que, no campo dos serviços públicos, o Estado é ator por excelência, ressaltou a existência, na Constituição Federal, **de serviços públicos não exclusivos, cujo exercício pode se dar também por particulares**, de modo que “se prestadas pelo setor público, são atividades públicas de regime jurídico igualmente público”, e “se prestadas pela iniciativa privada, óbvio que são atividades privadas, porém sob o timbre da relevância pública”, citando como exemplos as disposições constantes dos arts. 194 – **seguridade social** –, 197, 199, §§ 1º e 2º – **saúde** –, 202, caput e § 3º – **previdência privada** –, 205, 209, caput, 213, caput e §§ 1º e 2º – **educação** –, 216, §1º – **cultura** –, 218, caput e § 4º – **desenvolvimento científico, pesquisa e capacitação tecnológicas** –, dentre outros. **(grifo nosso)**

Do exposto acima, o voto do iminente Ministro reforça a tese de não serem os servidores das OS servidores públicos e que os serviços por elas atendidos não são serviços de exclusividade do Poder Público.

Ainda reforçando a tese aqui aventada, há de ser considerado o entendimento do Egrégio Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, em resposta à Consulta nº 716.238. *in verbis*:

[...] com relação ao questionamento se o pagamento dos empregados da OSCIP seria computado como despesa total com pessoal para fins de que trata o art. 19 da Lei de Responsabilidade Fiscal, responde-se negativamente, seguindo o mesmo entendimento exarado pela Auditoria. Assim, de se ver o que o art. 18 da Lei Complementar 101/2000 preceitua, verbis: Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer



natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. Logo, pelo fato de os empregados da OSCIP não integrarem o quadro de servidores municipais e, ainda, tendo em vista que os recursos repassados serão feitos a título de Transferências Correntes, não há de se computarem tais despesas como Despesas de Pessoal, tampouco como Outras Despesas de Pessoal, por não ser o caso de terceirização de mão-de-obra. Ainda, de se assinalar que é vedado aos Municípios e demais órgãos e entes estatais parceiros proceder ao pagamento direto dos funcionários da OSCIP, sob pena de se ver configurada verdadeira relação empregatícia. As OSCIPs não devem atuar como meras intermediadoras de mão-de-obra, contratando funcionários terceirizados para desempenho de funções de natureza pública.

Ainda sobre o tema o Dr. Alexandre Massarana da Costa publicou, em julho de 2017, artigo no site Jus.com que traz inúmeros argumentos e decisões dos tribunais de todo o país que vão ao encontro da tese aqui defendida, os quais aqui reproduzimos bem como os seus argumentos.

Dessa forma, em ambos os casos, seja nos contratos de gestão ou nos termos de parceria, como os trabalhadores contratados pelas entidades qualificadas não integram o quadro de servidores públicos, os recursos repassados serão consignados a título de Despesas de Transferências Correntes, impedindo que se faça o cômputo dessas despesas como Despesas de Custeio de Pessoal ou como Outras Despesas de Pessoal, não devendo se falar em despesas com pessoal da Administração Pública nos termos do artigo 18 da LRF.

Aliás, esse o entendimento firmado fundamentadamente pelo Egrégio Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, em resposta à Consulta n.º 716.238:

[...] Com relação ao questionamento se o pagamento dos empregados da OSCIP seria computado como despesa total com pessoal para os fins de que trata o art. 19 da Lei de Responsabilidade Fiscal, responde-se negativamente, seguindo o mesmo entendimento exarado pela Auditoria. Assim, de se ver o que o art. 18 da Lei Complementar n. 101/2000 preceitua, verbis: Art. 18. Para os efeitos desta lei complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. Logo, pelo fato de os empregados da OSCIP não integrarem o quadro de servidores municipais e, ainda, tendo em vista que os recursos repassados serão feitos a título de Despesas de Transferências Correntes, não há que se computarem tais despesas como Despesas de Pessoal, tampouco como Outras Despesas de Pessoal, por não ser o caso de terceirização de mão-de-obra. Ainda, de se assinalar que é vedado aos Municípios e demais órgãos e entes estatais parceiros proceder ao pagamento direto dos funcionários da OSCIP, sob pena de se ver configurada verdadeira burla ao princípio constitucional do



concurso público e, mais grave, caracterizar-se de maneira mais evidente verdadeira relação empregatícia. As OSCIPs não devem atuar como meras intermediadoras de mão-de-obra, contratando funcionários terceirizados para desempenho de funções de natureza pública.

Seguindo ainda nessa linha, o artigo aqui referenciado, traz o entendimento do Egrégio tribunal de Contas do Estado de São Paulo, que ora reproduzimos.

Outrossim, o Egrégio Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, na Consulta vertida no processo TC nº 002149/006/02, de Relatoria do eminente Conselheiro Edgard Camargo Rodrigues, entendeu que não se aplica o limite da despesa com pessoal do §1º do Art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal nos casos dos funcionários das entidades que a Administração celebra Termo de Parceria, Contrato de Gestão ou Convênio, pois o vínculo empregatício se verifica apenas com a entidade contratada.

[...] Não serão consideradas como despesa de pessoal as de terceirização que tenha a ver com: contratos em que não se especifique a quantidade e/ou especialização dos funcionários, salvo se necessário à caracterização do objeto, bem como que não esteja caracterizada qualquer subordinação, vinculação ou pessoalidade entre a Administração e os funcionários da contratada.

E prossegue, em respeitável voto:

[...] Conforme o 'Manual de Perguntas e Respostas', elaborado pelo grupo de estudos, supervisionado pelo Secretário Diretor Geral, os gastos com pessoal oriundos dos acordos entre a Administração Pública e as mencionadas organizações para atender o Programa de Saúde da família - PSF e o Programa de Agentes Comunitários de Saúde - PACS não são computados no limite previsto pelo inciso III, do artigo 19 da LRF, mas como despesas com serviços de terceiros, tendo em conta que o vínculo empregatício se verifica apenas com a entidade contratada. Também não há falar que tais gastos se enquadram no § 1º do artigo 18 do mesmo diploma legal, eis que não há substituição de servidores e empregados públicos. 'Diante disso, se a terceirização alcançar todo o serviço, processando-se por intermédio de pessoa jurídica organicamente desvinculada da Administração, a despesa continua sendo classificada no elemento Outros Serviços de Terceiros (3132). A Administração contratando todo o serviço, a mão-de-obra fica vinculada tão somente à empresa contratada, ou seja, não diz respeito à Administração Pública contratante.' [...] Em resposta à outra indagação abordada pelo consulente, pode-se afirmar que os gastos decorrentes dos ajustes não se enquadram nos limites estabelecidos pelo artigo 19 da LRF. É o meu voto.

Reforçando ainda mais os seus argumentos o articulista traz o entendimento do Egrégio Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, que, em sessão de 27.11.2008 de seu Tribunal Pleno, assim respondeu à **Consulta nº 716.238**:

Município — Organização da sociedade civil de interesse público — Assessoria jurídica à população carente — Exigência de lei municipal para qualificação da OSCIP — Necessidade de licitação para celebração do termo de parceria — Limitações ao exercício da advocacia — Apreciação do estatuto



social pela OAB — Fiscalização e controle pelo Tribunal de Contas — Empregados celetistas — **Impossibilidade de lançamento em Despesa de Pessoal.**

Buscando amparo da academia, trazemos à luz os ensinamentos do Prof. Dr. Fernando Borges Mânica, Doutor em Direito do Estado pela USP. Mestre em Direito do Estado pela UFPR. Advogado e Procurador do Estado do Paraná, em artigo com o título “SELEÇÃO DE PESSOAL E REGIME DE GESTÃO DAS ENTIDADES PRIVADAS EM PARCERIA COM O SETOR PÚBLICO NA ÁREA DA SAÚDE”, ao referisse ao tema aqui debatido.

A Constituição Federal, em seu artigo 169, determina que “A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar”. Como cediço, a lei em referência é a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, conhecida com Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece em seu artigo 19:

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

- I - União: 50% (cinquenta por cento);
- II - Estados: 60% (sessenta por cento);
- III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

A discussão que se coloca a propósito de tal determinação legal consiste em saber se o gasto com o pessoal contratado por entidades que firmam parcerias para a prestação de serviços de saúde – seja por meio da atividade administrativa de fomento, seja por meio de delegação de serviços públicos – deve ser levado em conta para aferição do limite legal referido.

O tema possui resposta simples: não. Os gastos com pessoal das entidades privadas parceiras – fomentadas ou delegatárias – não devem ser incluídos no cálculo para definição do limite com gastos com pessoal.

Isso por força do artigo 18 do mesmo diploma legislativo que assim determina:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. § 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”.



Ora, como a hipótese de participação privada na prestação de serviços públicos é lícita nos casos em que configurada terceirização de serviços e não de mera interposição de mão-de-obra, não incide na hipótese a determinação legal de cálculo dos referidos gastos no limite imposto pela lei. De outra banda, se houver servidores ou empregados públicos cedidos pelo ente federativo à entidade privada, tal gasto deverá ser computado para aferição da observância do limite legal. (MÂNICA, 2011)

Além disso, a ilustre administrativista Maria Sylvia Zanella Di Pietro assevera que os “contratos de terceirização de mão-de-obra” de que trata o § 1º do Art. 18 da Lei Complementar nº 101/2000 referem-se tão somente à terceirização sob a forma de fornecimento de mão de obra e não à terceirização que tem por objeto a prestação de serviço pela empresa contratada.

CONCLUSÃO

Diante de tudo que fora aqui exposto, o GEFIN, por meio da presente Nota técnica, elaborada por seu Subgrupo de Contabilidade entende, considerando apenas os argumentos jurídicos-legais, não serem consideradas como Despesas de Pessoal passíveis de enquadramento no que estabelece o §1º do Art. 18º da Lei Complementar nº 101/2000 e, conseqüentemente nos limites estabelecidos no Art. 19 daquela mesma norma legal.

Neste sentido, encaminhamos a presente Nota Técnica à Secretaria do Tesouro Nacional – STN, para solicitar a exclusão da obrigação incluída no item 04.01.02.01, 3 da 8ª Edição do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN, versão de 18/09/2017.

REFERÊNCIAS

MÂNICA, Fernando Borges. Seleção de pessoal e regime de gestão das entidades privadas em parceria com o setor público na área da saúde. In: MODESTO, Paulo; CUNHA JUNIOR, Luiz Arnaldo Pereira da (coord.). **Terceiro Setor e parcerias na área da saúde**. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 151-176. Disponível em: <http://fernandomanica.com.br/artigos/> <acesso em 23/03/2018>

COSTA, Alexandre Masarana da. **Termos de parceria e contratos de gestão e as despesas com pessoal no âmbito do regime colaborativo estatal com o terceiro setor**. <https://jus.com.br/artigos/59188/termos-de-parceria-e-contratos-de-gestao-e-as-despesas-com-pessoal-no-ambito-do-regime-colaborativo-estatal-com-o-terceiro-setor/3> <Acesso em 22/03/2018>



DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 226.

Elaboração:

Bruno Pires - ES

Manuel Roque dos Santos Filho - BA

Rodrigo Soares - MA

Silvio Luz - GO

Coordenador GT-06 - Contabilidade - José Luiz Marques Barreto – DF

De acordo

Presidente do GEFIN – Augusto Monteiro

Coordenadora Executiva – Célia Carvalho

Coordenador Administrativo-Financeiro – Eloi Stertz

Número interno do documento:[AC-2444-36/16-P](#)**Número do Acórdão:**

2444

Ano do Acórdão:

2016

Colegiado:

Plenário

Processo:[023.410/2016-7](#)**Tipo do processo:**

SOLICITAÇÃO DO CONGRESSO NACIONAL (SCN)

Interessado:

3. Interessada: Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal (CAS)

Entidade:

não há.

Relator:

BRUNO DANTAS

Representante do Ministério Público:

não atuou.

Unidade técnica:

Secretaria de Controle Externo da Saúde (SecexSaúde) e Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag).

Representante Legal:

não há.

Assunto:

Solicitação do Congresso Nacional a respeito da possibilidade de celebração de contratos de gestão com organizações sociais por entes públicos na área de saúde, e da forma de contabilização dos pagamentos a título de fomento nos limites de gastos de pessoal previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Sumário:

SOLICITAÇÃO DO CONGRESSO NACIONAL. COMISSÃO DE ASSUNTOS SOCIAIS DO SENADO. INFORMAÇÕES A RESPEITO DA POSSIBILIDADE DE CELEBRAÇÃO DE CONTRATOS DE GESTÃO COM ORGANIZAÇÕES SOCIAIS POR ENTES PÚBLICOS NA ÁREA DE SAÚDE E DA FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS A TÍTULO DE FOMENTO NOS LIMITES DE GASTOS DE PESSOAL PREVISTOS NA LEI COMPLEMENTAR 101/2000 (LRF). ATENDIMENTO PARCIAL POR MEIO DO [ACÓRDÃO 2057/2016 - TCU - PLENÁRIO](#). AUSÊNCIA DE DELIBERAÇÕES DO TCU QUE RECONHEÇAM COMO OBRIGATÓRIA A INCLUSÃO DE DESPESAS COM ORGANIZAÇÕES SOCIAIS PARA FINS DE VERIFICAÇÃO DO ATENDIMENTO AOS LIMITES COM GASTOS DE PESSOAL. ENTENDIMENTO DO STF (ADI 1.923) CONFIRMANDO NÃO CONSISTIREM OS CONTRATOS DE GESTÃO CELEBRADOS COM ORGANIZAÇÕES SOCIAIS EM TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA. LEGISLAÇÃO QUE INCLUI NOS GASTOS COM PESSOAL APENAS DESPESAS COM CONTRATOS DE TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA QUE SE REFIRAM A SUBSTITUIÇÃO DE SERVIDORES E EMPREGADOS PÚBLICOS E A CONTRATAÇÃO DE PESSOAL POR TEMPO DETERMINADO. CONCLUSÃO DE QUE AS DESPESAS COM CONTRATOS DE GESTÃO NÃO DEVEM SER COMPUTADAS PARA FINALIDADE DO ART. 19 DA LRF. CONSIDERAÇÕES SOBRE OS RISCOS DA UTILIZAÇÃO ABUSIVA DO INSTRUMENTO. DISCRICIONARIEDADE DO CONGRESSO NACIONAL PARA LEGISLAR SOBRE A MATÉRIA. SOLICITAÇÃO ATENDIDA TOTALMENTE.

Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de Solicitação do Congresso Nacional encaminhada pelo Presidente do Senado Federal, em razão do Requerimento 26/2016 da Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal (CAS), no qual é solicitado que este Tribunal se manifeste acerca da possibilidade de celebração de contratos de gestão com organizações sociais por entes públicos na área de saúde, especialmente, sobre a forma de contabilização dos pagamentos a título de fomento nos limites de gastos de pessoal previstos na Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal);

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, em:

9.1. informar à Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal, em referência ao segundo questionamento do Requerimento 26/2016, objeto do Ofício 1.016 (SF), de 3/8/2016, que:

9.1.1. não há, no âmbito da jurisprudência do Tribunal de Contas da União, deliberações que reconheçam como obrigatória a inclusão de despesas pagas a organizações sociais que celebram contrato de gestão financiado com fontes federais para fins de verificação do atendimento aos limites com gastos de pessoal estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal;

9.1.2. os fundamentos adotados pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1.923 confirmam que os contratos de gestão celebrados com organizações sociais não consistem em contratação de terceirizados. Embora, na prática, o TCU tenha observado, em várias situações, a contratação de organizações sociais apenas para servirem de intermediárias de mão de obra, tal fato não é motivo legítimo para que o instrumento seja tratado como se terceirização o fosse. Se bem utilizado, o contrato de gestão celebrado com organizações sociais pode e deve trazer benefícios;

9.1.3. o art. 18, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) e o art. 105 da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2016 (Lei 13.242/2015) exigem apenas a contabilização dos gastos com contratos de terceirização de mão de obra que se referem a substituição de servidores e empregados públicos e a contratação de pessoal por tempo determinado; assim, nem todo gasto com terceirização de mão de obra o legislador elegeu para fazer parte do cálculo do limite de despesa com pessoal.;

9.1.4. conforme decidido pelo Plenário do TCU no [Acórdão 2.057/2016 - TCU - Plenário](#), é de todo recomendável, especialmente em cenários de retração econômica e de insuficiência de recursos, que o gestor público analise todas as opções postas à disposição pela Constituição e pela legislação vigente, de forma a buscar modelos que vão ao encontro do princípio constitucional da eficiência, sempre tendo como objetivo o interesse público e o atendimento dos direitos dos cidadãos. Embora seja necessário fundamentar a opção pela adoção do modelo de parcerias com organizações sociais, é preciso ter presente que a autonomia do gestor e o livre exercício da opção política do governo democraticamente eleito, nos limites da lei, devem ser levados em consideração no exame pelo órgão de controle, sendo certo que a experiência de outras unidades federativas, bem como estudos e trabalhos que abordem o tema e promovam comparação entre os diversos modelos podem e devem servir de fundamento à decisão do Estado;

9.1.5. não se pode, todavia, olvidar dos riscos que a utilização abusiva desse instrumento pode acarretar ao equilíbrio fiscal do ente federativo. Assim, diante desses riscos e da omissão da LRF, cumpre ao Congresso Nacional sopesá-los com a realidade da assistência à saúde e a necessidade de prestação desses serviços à sociedade e, com base nisso, avaliar a oportunidade e a conveniência de legislar sobre a matéria, de forma a inserir ou não no cômputo de apuração dos limites previstos no art. 19 da Lei Complementar 101/2000 as despesas com pessoal das organizações sociais;

9.2. dar ciência desta deliberação, acompanhada do relatório e do voto que a fundamentam, ao Presidente do Senado Federal e à Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal, enviando-lhes, adicionalmente, cópia da instrução técnica constante à peça 26;

9.3. declarar totalmente atendida a solicitação, arquivando-se os autos.

Quórum:

13.1. Ministros presentes: Raimundo Carreiro (na Presidência), Benjamin Zymler, José Múcio Monteiro, Ana Arraes, Bruno Dantas (Relator) e Vital do Rêgo.

13.2. Ministro-Substituto convocado: Augusto Sherman Cavalcanti.

13.3. Ministros-Substitutos presentes: Marcos Bemquerer Costa, André Luís de Carvalho e Weder de Oliveira.

Relatório:

Por apresentar adequadamente os principais fatos e fundamentos constantes do processo, adoto como relatório a instrução lançada pela auditora da Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) constante à peça 26, que recebeu a anuência do dirigente da entidade à peça 27:

“INTRODUÇÃO

A presente análise e instrução têm por finalidade dar cumprimento ao disposto no item 9.5 do [Acórdão 2.057/2016-Plenário](#), nos seguintes termos:

9.5. remeter os presentes autos à Secretaria de Macroavaliação Governamental, após a realização das comunicações acima, para o exame da matéria concernente à forma de contabilização dos pagamentos dos contratos de gestão celebrados com organizações sociais por entes públicos na área de saúde, para fins de verificação dos limites de gastos de pessoal previstos na Lei Complementar 101/2000, com a urgência que o caso requer para que sejam cumpridos os prazos da [Resolução-TCU 215/2008](#);

Trata-se de processo aberto em razão do Ofício 1016 (SF), de 3 de agosto de 2016, por meio do qual o Presidente do Senado Federal, Senador Renan Calheiros, encaminhou o Requerimento 26/2016-CAS, da Senadora Lídice da Mata, aprovado pela Comissão de Assuntos Sociais, no qual é solicitado ao Tribunal de Contas da União (TCU) que se pronuncie acerca da **possibilidade de celebração de contratos de gestão com organizações sociais**, por entes públicos na **área de saúde**, e, especialmente, a **forma de contabilização dos pagamentos a título de fomento nos limites de gastos de pessoal** previstos na Lei Complementar 101/2000 -LRF (peça 1).

A CAS justifica o pedido no fato de que, considerando a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 1.923 e a possibilidade de destinação de recursos públicos federais para o financiamento de contratos de gestão com organizações sociais na saúde, torna-se imprescindível que o Congresso Nacional disponha de elementos para conhecer e deliberar sobre a matéria e que esta Corte de Contas o auxilie em tal mister.

Em apertada síntese, os autos foram inicialmente instruídos pela Secretaria de Controle Externo da Saúde (Secex Saúde), que propôs os encaminhamentos acostados no [Acórdão 2057/2016-TCU-Plenário](#). No que tange ao questionamento referente à forma de contabilização dos pagamentos realizados a organizações sociais, a Secex Saúde, após tecer algumas considerações, sugeriu o envio dos autos a esta Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), em face do disposto no art. 46, XII, da [Resolução TCU 266/2014](#).

Da instrução da Secex Saúde de peça eletrônica 5, merecem destaque as seguintes passagens a saber:

A contabilização dos pagamentos em contratos de gestão celebrados com organizações sociais na área de saúde nos limites de gastos de pessoal previstos na LRF

38. Muitos entes governamentais não conseguem manter ou expandir os serviços de saúde sob a justificativa de que se encontram no limite ou até acima do percentual de gastos da receita corrente líquida com pessoal permitido pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Conforme o artigo 19 do referido normativo, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, sendo 50% para União e 60 % para Estados e Municípios.

39. Como exemplo, estudo divulgado pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco mostra que a maioria dos municípios daquele Estado apresentou despesas com pessoal no exercício de 2015 acima do “limite” previsto pela LRF: dos 184 municípios do Estado, 168 estão acima do limite “alerta” estabelecido pela lei, sendo que 126 prefeituras (68% do total) extrapolaram o limite de gastos com a folha, 42 municípios (23%) tiveram despesa com pessoal entre o limite alerta e o limite máximo (faixa entre 48,60% e 54% da Receita Corrente Líquida), e apenas 14 municípios (8% do total) conseguiram cumprir a LRF, comprometendo com o pagamento da folha um percentual da receita abaixo do limite alerta (<http://www.tce.pe.gov.br/internet/index.php/mais-noticias-invisivel/141-2016/abril/2265-levantamento-do-tce-mostra-que-prefeituras-descumprem-lei-de-responsabilidade-fiscal>).

40. Em relação à forma de contabilização dos pagamentos em contratos de gestão celebrados com organizações sociais por entes públicos na área de saúde nos limites de gastos de pessoal previstos na Lei Complementar 101/2000 - LRF, ainda não há jurisprudência desta Corte de Contas sobre a matéria.

41. No âmbito do Distrito Federal, o Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), por meio da Decisão 2753/2015, concluiu que a terceirização de serviços envolvendo o componente mão de obra que caracterize substituição de servidor e empregado público deve ser contabilizada como Outras Despesas de Pessoal e computada no limite de despesas com pessoal do Poder ou órgão contratante, inclusive no tocante aos contratos de gestão. Essa contabilização deve seguir os termos do §1º do art. 18 da LRF.

42. Na mesma linha, o Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso, ao responder consulta formulado pelo Prefeito do Município de Mirassol D'Oeste, entendeu que considera como despesa de pessoal as despesas com mão de obra das empresas terceirizadas nas atividades de saúde como forma complementar aos serviços públicos, sujeitas, portanto às implicações do art. 18 da LRF (Decisão 13/12/2006).

43. Em entendimento divergente, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, ao responder à consulta do Prefeito do Município de Patrocínio Paulista sobre a possibilidade de a Administração Pública firmar vínculo de cooperação com organizações não governamentais, com organizações sociais de sociedade civil de caráter público e com associações para a operacionalização do PSF e do PACS, bem como da contabilização de seus gastos, decidiu no seguinte sentido: a) é possível a contratação das organizações para a operacionalização do programa de agentes comunitários de saúde, desde que precedida de lei municipal dispondo sobre a matéria e que sejam observados os respectivos procedimentos de seleção das entidades interessadas em celebrar contratos de gestão, termos de parceria e convênios ou contratos com a prefeitura local; b) pode-se afirmar que os gastos decorrentes dos mencionados ajustes não se enquadram nos limites estabelecidos pelo artigo 19 da LRF.

...

Cabe, ainda, ressaltar a seguinte avaliação constante da instrução da Secex Saúde:

46. A Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO (Lei 13.242/2015) tenta esclarecer em seu artigo 105 que, para apuração da despesa com pessoal prevista no art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal, deverão ser incluídas as despesas relativas à contratação de pessoal por tempo determinado para atender à necessidade temporária de excepcional interesse público, nos termos da Lei 8.745/1993, bem como as despesas com serviços de terceiros quando caracterizarem substituição de servidores e empregados públicos.

47. Assim, esses serviços que caracterizarem substituição de servidores e empregados públicos devem ser incluídos no cálculo do limite da LRF, independentemente da avaliação jurídica sobre a legalidade ou não da contratação. Segundo as limitações impostas pela LRF e pela LDO, nem sempre será possível o estabelecimento de um vínculo de emprego, seja pelo regime estatutário, seja pelo celetista para suprir carências de pessoal na área da saúde. Adicionalmente, segundo a jurisprudência de algumas Cortes de Contas, os pagamentos em contratos de gestão celebrados com organizações sociais também devem ser contabilizados nos limites de gastos de pessoal previstos.

48. Diante da divergência dos entendimentos das diversas Cortes de Contas no País sobre esse cômputo dos pagamentos em contratos de gestão celebrados com organizações sociais na área de saúde nos limites de gastos de pessoal previstos na LRF, certo é que tudo deve estar regrado de acordo com a atividade financeira estatal, gênero no qual se inserem as ações de arrecadação ou tributação, a elaboração do orçamento e a despesa ou gasto público. Não se pode olvidar que, independente da forma, o que se busca é a manutenção dos serviços a serem prestados à população com a respectiva saúde econômica e financeira do Estado.

49. A despeito da inequívoca necessidade de se proverem ações e serviços de saúde, lançar mão de alternativas contratuais com a intenção de esquivar-se dos limites impostos pela LRF pode se mostrar uma medida de elevado risco fiscal. Os serviços de saúde requerem, de forma inarredável, a contratação de pessoas, e considerando a demanda em geral crescente por esses serviços não há expectativa de redução desses gastos. Logo, manter um gasto fixo de pessoal à margem do limite imposto pela lei, embora possa socorrer o administrador público abrindo-lhe a possibilidade novas contratações, gera potencialmente um elevado risco de desequilíbrio fiscal.

Em seu voto, o relator, Ministro Bruno Dantas, registra que as fiscalizações que envolvem a matéria nunca questionaram a constitucionalidade da contratação de organizações sociais para a prestação de serviços de saúde. Aduz que a atuação do TCU vem sendo no sentido de coibir o uso inadequado ou ilegal do modelo. Ressalta que esta Corte já se manifestou, no Acórdão 3.239/2013, no sentido de reconhecer a possibilidade de realização de contratos de gestão com organizações sociais. Reconhece, todavia, que, com a superveniência da manifestação do STF, na ADI 1923, traz a necessidade de se esclarecerem alguns pontos tratados na manifestação desta Corte de Contas.

O relator também destaca que o STF deixou claro que os contratos de gestão com organizações sociais têm **natureza de convênio**, dada a harmonia de objetivos do Estado e da entidade conveniada. Nesse sentido, não há falar em terceirização de serviços nessas parcerias.

Na sequência, registra que há terceirização quando o Estado contrata serviços diretamente da iniciativa privada, que os presta em nome próprio, mediante remuneração prevista em contrato, realizado mediante licitação, dispensa ou por inexigibilidade do procedimento licitatório, permitido o fim lucrativo, conforme preceitua a legislação e permite a Constituição.

Esclarece que nos contratos de gestão a **unidade continua pública**, com todo seu patrimônio afeto ao serviço público ao qual é destinada, e os **recursos ali aplicados** vêm do orçamento do ente estatal. Somente o gerenciamento é feito em parceria com uma entidade privada sem fins lucrativos, o que, embora permita a aplicação de normas de direito privado em sua atuação, não desloca a natureza da unidade para a iniciativa privada nem retira a competência dos órgãos de controle.

No que diz respeito à controvérsia sobre a contabilização dos gastos com organizações sociais prestadoras de serviços públicos para fim de verificação do cumprimento dos limites de despesas com pessoal fixados pela LRF, o relator entendeu prudente que a matéria fosse examinada pela Semag.

Neste estágio chegaram os autos à Semag após apreciação plenária.

ANÁLISE DE MÉRITO

Considerações Preliminares

O presente exame tem como foco a forma de contabilização das despesas com pessoal de agentes contratados diretamente pelas organizações sociais com as quais os entes da Federação tenham celebrado convênio de prestação de serviços públicos com amparo na Lei 9.637/1998.

Embora a presente Solicitação refira-se à celebração de contrato de gestão com organizações sociais na **área da saúde**, a natureza do tema em discussão - metodologia de apuração de limite de pessoal - impõe que a avaliação considere a abrangência dos órgãos e entidades do ente da Federação definida no art. 1º, § 3º, da LRF.

Dada a relevância da matéria para as finanças públicas nacionais, revela-se oportuna a fixação de prazo para os Ministério da Fazenda e do Planejamento, entendendo conveniente, se manifestarem sobre a análise ora empreendida nestes autos.

O entendimento se justifica na medida em que a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN) exerce a função de **órgão central de contabilidade da União**, incumbido da competência de editar - enquanto não implantado o conselho de gestão fiscal - **normas gerais para consolidação das contas públicas nacionais**, conforme disposto no art. 50, § 2º da LRF e no art. 11 da Lei 10.180/2001.

Já o Ministério do Planejamento exerce a função de **órgão central do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal**, que compreende as atividades não apenas executivas, mas também de **orientação normativa**, algumas delas essenciais para a consolidação das contas nacionais prevista no art. 50, § 2º da LRF, o que é feito em conjunto com a STN.

Registre-se que compete aos Tribunais de Contas dos estados, do Distrito Federal e dos municípios verificarem, no âmbito dos procedimentos de fiscalização específicos, os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão dos respectivos entes da Federação sob sua jurisdição na esfera de controle externo, consoante o disposto nos arts. 71 e 75 da Constituição da República, assim como no art. 59, *caput* e § 2º, da LRF. Por essa razão, alguns aspectos desta análise restringir-se-ão à União, em homenagem à autonomia dos demais Tribunais de Contas, que não estão vinculados à jurisprudência desta Corte de Contas.

Feitas essas considerações introdutórias, passa-se ao mérito da questão suscitada nestes autos.

Controle das Despesas com Pessoal no Plano Constitucional

A necessidade de conter as despesas de pessoal não tem origem no advento da LRF em si. O controle mais de perto desse tipo de despesa faz parte do pacote de mudanças na condução da política fiscal, o que exigiu reformas no campo das finanças públicas como meio de enfrentar a hiperinflação e o desemprego que marcaram as crises econômicas em diversos Países nas décadas de setenta, oitenta e noventa, conforme bem contextualizado na obra do Ministro-Substituto do TCU Weder de Oliveira, *in* Curso de Responsabilidade Fiscal, Volume I, Editora Fórum, 2013 (p. 42-47).

No plano interno, sabe-se que o descontrole fiscal estava na raiz do processo hiperinflacionário que o Brasil viveu nas décadas de oitenta e noventa, o que repercutiu no aumento da dívida pública, conforme destaca Weder de Oliveira em sua obra mencionada (p. 43).

Concebida sob efeito de sucessivas crises econômicas, a Constituição de 1988 prevê, dentre as medidas de contenção de gasto, a edição de lei complementar para estabelecer limites para as despesas com pessoal ativo e inativo dos entes das três esferas (art. 169).

Se a promulgação da Constituição da República, por si só, foi suficiente para expandir as demandas da sociedade sobre o setor público, o mesmo não ocorreu com o controle da política macroeconômica, que dependia de reformas estruturantes.

A estabilização da moeda no início da década de noventa impôs restrições orçamentárias em razão do fim do mecanismo de acomodação que a inflação historicamente proporcionou. Os entes da Federação, todavia, não contiveram os gastos frente às restrições orçamentárias e o resultado foi a elevação do risco de insolvência do setor público, com todos os reflexos negativos desse risco para a condução da política econômica nacional.

Em 1995, o Congresso Nacional aprovou a Lei Camata I (Lei Complementar 82) estabelecendo limites de pessoal para os entes da Federação. Logo em seguida, foi aprovada a Lei Camata II (Lei Complementar 96/1999), resultante do Projeto de Lei Complementar (PLP) 249/1998.

A fixação dos parâmetros de controle de despesa de pessoal previstos nas duas Leis não foi suficiente para conter o excesso nos gastos com pessoal em diversos entes da Federação. Um dos fatores prováveis para a baixa efetividade do controle das despesas de pessoal inaugurado pelas referidas Leis Complementares talvez seja a ausência de regras que repartissem os limites dos entes da Federação entre os respectivos Poderes e órgãos com poder de autogoverno, assim como a falta de regras mais duras para responsabilização dos titulares dos Poderes e órgãos e de previsão de condicionantes institucionais (suspensão de transferências e concessão de garantia). Medidas nesse sentido foram regulamentadas posteriormente e que se demonstraram eficazes como indutores para eliminação do excedente de pessoal.

Foi em 1998, já há alguns anos após a implantação do Plano Real, que se propôs à sociedade um conjunto de medidas mais efetivas com objetivo que conduzir à drástica e veloz redução do *déficit* público e à estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto (PIB).

Esse conjunto de medidas estava incluído no Programa de Estabilidade Fiscal (PEF), que veio surgir conjuntamente com a **Reforma Administrativa aprovada pela Emenda Constitucional 19/1998**. O PEF contemplou medidas de curto prazo, para garantir os resultados anunciados no programa para o período de

1999 a 2001, além de medidas de natureza estrutural, para alcance permanente de resultados fiscais positivos para o País.

Dentre as medidas estruturantes, a Reforma Administrativa pretendeu inserir elemento de racionalidade ao controle de pessoal, impedindo que os referidos gastos possam alcançar patamares excessivos e comprometer as finanças públicas. Questões instrumentais da atividade administrativa de monta entram nessa equação: os gastos com pessoal, inevitáveis e necessários, devem ser controlados de perto, pois são fluidos, suscetíveis a alterações que, muitas vezes, são ocasionadas com variáveis que não são objetivamente apuráveis.

Considerando que os recursos são limitados, em razão dos limites constitucionais ao poder de tributar do Estado, o aumento de gastos com pessoal gera, no outro lado, redução de receita disponível para fazer frente a outras despesas igualmente necessárias para a prestação de serviços públicos e o desenvolvimento econômico sustentável.

Do conjunto de medidas relevantes introduzidas pela Emenda 19/1998, merece citação a alteração do teto remuneratório, com a sua extensão para as empresas públicas e sociedade de economia mista dependentes de recursos dos orçamentos fiscal e/ou da seguridade social, podendo alcançar até mesmo as subsidiárias dessas entidades. Eis as previsões constitucionais:

‘Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

...

XI - a **remuneração** e o **subsídio** dos ocupantes de cargos, funções e empregos públicos da administração direta, autárquica e fundacional, dos membros de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos detentores de mandato eletivo e dos demais agentes políticos e os proventos, pensões ou outra espécie remuneratória, percebidos cumulativamente ou não, incluídas as vantagens pessoais ou de qualquer outra natureza, **não poderão exceder o subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal**; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

...

§ 9º O disposto no inciso XI aplica-se às **empresas públicas e às sociedades de economia mista**, e suas **subsidiárias**, que **receberem recursos** da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios para **pagamento de despesas de pessoal** ou de **custeio em geral**. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)’

Além de limitar de forma mais objetiva a remuneração dos agentes públicos da Administração Direta e Indireta, a regra do art. 37, § 9º, teve o propósito de evitar o escapismo das normas constitucionais e legais limitadoras do gasto público, com a proliferação de empresas estatais dependentes.

Para além do controle remuneratório, a Emenda 19/1998 deu nova redação ao art. 37, inciso XIX, da Constituição. De um lado, a alteração flexibilizou a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, bastando autorização legislativa. De outro, a delegação para o Poder Executivo criar tais entidades foi limitada a determinadas áreas de atuação, que devem ser definidas por lei complementar.

Segundo a regra constitucional vigente, as empresas públicas e sociedades de economia mista devem ser instituídas e operar em bases mais flexíveis do estatuto jurídico previsto no art. 173 da Lei Maior (Lei 13.303/2016) se, de fato, explorarem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, sem depender de recursos dos orçamentos fiscal e/ou da seguridade social.

O aperfeiçoamento do figurino dado às empresas estatais se completa com o art. 26 da Emenda 19/1998, ao fixar o prazo de dois anos para as entidades da Administração Indireta revisarem seus estatutos quanto à natureza jurídica, tendo em conta a finalidade e as competências efetivamente executadas. Embora pouco tenha sido feito para dar concretude ao dispositivo, a necessidade dessa regra é indiscutível, pois o próprio STF reconhece que nas décadas de setenta e oitenta **“havia muita imprecisão técnica no caracterizar a personalidade jurídica das entidades prestadoras de serviços públicos, não sendo raro que empresas de direito fossem autarquias de fato”**. Cite-se o Recurso Extraordinário 599.628.

A regra do art. 167, inciso X, da Constituição da República também contribui para o maior controle das despesas de pessoal, com a vedação de **transferências voluntárias** de recursos e **concessão de empréstimos** pelos Governo Federal e Estaduais e suas instituições financeiras para pagamento de despesa com pessoal ativo, inativo e pensionista dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

A Reforma Administrativa aperfeiçoou o art. 169 da Lei Maior, considerado central para o controle das despesas com pessoal. O parágrafo único foi renumerado em § 1º, o qual exige prévia dotação orçamentária

para concessão de qualquer aumento de pessoal (contratação de servidores e reajustes de qualquer natureza, somada à autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias (LDO)).

Todo esse controle da despesa de pessoal dos entes das três esferas de governo tem como eixo o orçamento público, cuja abrangência tem definição constitucional expressa no art. 165, a saber:

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

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

...

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

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

...

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

Cumpra observar que apenas as empresas públicas e as sociedades de economia mista que não dependam de recursos dos orçamentos fiscal e/ou da seguridade social estão excetuadas dos controles de geração de despesa com pessoal. O conceito e a abrangência da LRF sobre as **empresas estatais dependentes** fixados no art. 2º, inciso III, estão em plena harmonia com o disposto no art. 37, § 9º da Constituição.

Para além desse controle prévio de geração de despesas pela via orçamentária, foram inseridos no art. 169 os parágrafos 2º ao 7º com vistas a criar mecanismos que concretizem a eliminação do excedente da despesa de pessoal em relação aos limites estabelecidos em lei complementar. Esse objetivo tanto pode ser alcançado pelo aumento da eficiência na arrecadação, quanto pela redução efetiva da despesa com pessoal.

Os mecanismos estabelecidos constitucionalmente para recondução da despesa ao limite de pessoal vão desde a suspensão de repasse de verbas federais e estaduais aos entes da Federação cujos Poderes e órgãos não observem os limites, passando pela definição de prioridade de despesas que devem ser reduzidas em caso de excedente, podendo chegar à demissão de servidor estável com extinção do cargo efetivo e vedação para criação de novos cargos com as mesmas atribuições pelo prazo de 4 (quatro) anos.

A fixação de um limite de pessoal, por si só, não garante a racionalidade dos gastos com pessoal, tampouco a melhoria na prestação do serviço público. Para avançar nesse sentido, a Emenda 19/1998, dentre outras medidas, também introduziu alterações no art. 39 da Lei Fundamental, cujo § 1º passou a exigir que a fixação dos padrões de vencimento e demais componentes do sistema remuneratório passasse a observar a natureza, o grau de responsabilidade e a complexidade, os requisitos de investidura e demais peculiaridades dos cargos efetivos.

Essas balizas, somada à transparência na gestão de pessoal e à implantação de mecanismos de avaliação de desempenho, são fundamentais para a racionalidade na alocação dos recursos visando à maximização dos serviços públicos prestados à população. Nota-se, todavia, que a observância desses pressupostos constitucionais ainda carece de maior atenção na Administração Pública federal, constituindo a desarmonia entre esses quesitos fator crítico para a eficiência da gestão, que deve ser orientada por um modelo de meritocracia pautado nos princípios e regras constitucionais.

As organizações do Terceiro Setor, porém, não são contempladas por essas regras constitucionais, que se restringem aos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta. Essa abrangência impede a exigência da aplicação, pelas organizações sociais, dos controles constitucionais voltados para geração e execução da despesa com pessoal.

Ao apreciar a ADI 1.923, o STF interpretou o art. 169, § 1º da Constituição, deixando claro que tal comando apenas condiciona os pagamentos feitos aos servidores públicos por entidades da Administração Pública Direta e Indireta. Reforça que entender de modo contrário consubstanciaria, na realidade, uma verdadeira 'autarquiaização' das organizações sociais, afrontando a própria lógica de eficiência e de flexibilidade que inspiraram a criação do modelo. Eis os trechos que merecem leitura:

E não há qualquer inconstitucionalidade nos §§ 1º e 2º do art. 14 da Lei nº 9.637/98. Da interpretação conjugada de tais dispositivos extrai-se ser possível, em primeiro lugar, que a Organização Social pague, com recursos próprios, vantagens pecuniárias a servidores públicos que lhe forem cedidos; caso se trate, porém, de recursos advindos do contrato de gestão, tal pagamento apenas será válido "*na hipótese de adicional*

relativo ao exercício de função temporária de direção e assessoria” (§ 2º do art. 14). Em qualquer dos casos, porém, como visto, acima, “não será incorporada aos vencimentos ou à remuneração de origem do servidor cedido qualquer vantagem pecuniária que vier a ser paga pela organização social”.

Tais disposições não ofendem a Constituição porquanto os arts. 37, X, e 169, em seu §1º, apenas condicionam ao princípio da legalidade os pagamentos feitos aos servidores públicos por entidades da Administração Pública Direta e Indireta, pois é isso que se extrai do caput do art. 37 (CF, Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)) e do próprio corpo do §1º do art. 169 (CF, Art. 169. § 1º A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas: (...)).

Assim, embora a própria Lei nº 9.637/98 já pudesse ser lida, em teoria, como uma autorização legislativa para o pagamento das referidas verbas, a verdade é que a **natureza jurídica das OS's, componentes do Terceiro Setor**, afasta a necessidade de previsão em lei para o pagamento de verbas ainda que para os servidores cedidos. Entender de modo contrário consubstanciaria, na realidade, uma verdadeira **autarquização das organizações sociais**, afrontando a própria lógica de eficiência e de flexibilidade que inspiraram a criação do modelo. (grifamos)

De fato, não é o caso de transformar as organizações sociais em entidades autárquicas, pois isso subverteria o modelo. Essa constatação, no entanto, não impede tampouco afasta a necessidade de mensurar e monitorar o impacto da destinação de recursos públicos para pagamento de pessoal de organizações sociais conveniadas para, em nome do Estado, prestar serviços públicos, uma vez que o excesso nesse tipo de transferência pode, no mínimo, camuflar a existência de desajustes fiscais de difícil solução, como será contextualizado nos títulos seguintes.

Controle da Despesa com Pessoal no Plano da Lei de Responsabilidade Fiscal

Editada em 2000, a LRF ratifica, em boa medida, os mecanismos constitucionalmente previstos para a transparência e o controle dos gastos públicos, tal como o planejamento orçamentário por meio da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei de Orçamento Anual (LOA). O Plano Plurianual foi tratado timidamente no escopo da referida Lei Complementar, mas a Seção foi integralmente vetada (art. 3º). Na esteira, a LRF introduziu instrumentos inovadores com o objetivo de permitir o acompanhamento e o controle do ciclo orçamentário por parte dos órgãos oficiais e da sociedade.

Em plena harmonia com as regras constitucionais mencionadas no título precedente, a LRF faz parte de uma geração de normas estruturantes concebidas nas duas últimas décadas com o objetivo primordial de alcançar e manter o equilíbrio sustentável das contas públicas nacionais, o que tem se demonstrado um desafio nos últimos anos. Seus objetivos são macroeconômicos, orçamentários e financeiros, com vistas à prevenção de *deficits* “imoderados e recorrentes” e ao controle da dívida pública, o que passa pela manutenção das despesas com pessoal em patamares fiscais e financeiros moderados.

O propugnado equilíbrio intertemporal das finanças públicas encontra expressão normativa do art. 1º, § 1º da LRF, explicitado como pressuposto da responsabilidade fiscal, alicerçada na ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Para garantir esse equilíbrio, exige-se o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições fiscais, em especial para geração de despesa com pessoal e observância de seus limites.

Nessas bases, a LRF representa um instrumento para auxiliar os governantes a gerir com responsabilidade os recursos públicos dentro de regras claras e precisas, aplicadas a todas as esferas de governo, em todos os níveis, relativamente à gestão da receita e despesa públicas, endividamento e gestão do patrimônio, sob ótica transparente dos resultados fiscais alcançados pelo administrador público.

Ao relatar o processo de gestão fiscal que resultou no [Acórdão 352/2008-TCU-Plenário](#), o Ministro Benjamin Zymler aponta em seu Relatório (itens 190-194) que a ausência de um modelo de gestão fiscal responsável, sistematizado de forma panorâmica como a matéria exige, resultou no elevado grau de endividamento, o que levou a União a assumir, na década de noventa, as dívidas dos entes subnacionais por meio do que se denominou Programa de Ajuste Fiscal (PEF), procedimento atualmente vedado pelo art. 35 da LRF. No plano do controle da despesa com pessoal, a União está proibida de fazer empréstimos a estados e municípios por força do art. 167, inciso X, da Constituição da República.

Ressalta que essa é importância de se exercer o controle do cumprimento da LRF, pois é marco regulatório da administração responsável, pois qualquer desequilíbrio ou permissividade aos limites nela estabelecidos - às suas características, preceitos, ditames, essência - tenderá a desvirtuar as contas públicas e enfraquecer os resultados positivos alcançados desde a sua edição.

O comprometimento com pessoal, por representar passivo de prestações sucessivas e continuadas, que se estendem além, inclusive, da fase produtiva dos servidores, alcançando-os na inatividade, é dado do regime financeiro público que demanda cuidado e atenção específicos, razão pela qual é um dos pontos de controle no campo da gestão fiscal (art. 1º, § 1º, da LRF).

Enquanto os orçamentos fiscal e da seguridade social preveem medidas preventivas que contêm a geração da despesa no nascedouro, a LRF, além de regulamentar essas medidas, estabelece um conjunto de **regras de fazer** e de **não-fazer** que não têm como ser aplicadas a organizações sociais, cujas estruturas funcionam à margem da Administração Direta e Indireta dos entes da Federação, ou seja, não são alcançadas pela abrangência dos orçamentos fiscal e da seguridade social.

O art. 16 da LRF, por exemplo, estabelece regras específicas para criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa, o que requer a evidenciação de adequação orçamentária e apresentação da estimativa de impacto orçamentário-financeiro para o exercício de referência e os dois seguintes, controle próprio para os órgãos e entidades que estão sob a órbita dos orçamentos públicos.

Já o art. 17 da Lei Complementar em foco dispõe sobre a criação de despesas correntes obrigatórias de caráter continuado (DOCC), constituindo aquelas que fixem obrigação para o ente da Federação cuja obrigação seja por período superior a dois exercícios, o que inclui à geração de despesa de pessoal. Tal previsão regulamenta o art. 169, § 1º, da Carta Política e não têm como ser exigida das organizações sociais.

A leitura dos dispositivos da LRF que tratam especificamente do controle das despesas com pessoal evidencia no mínimo um enorme desafio de incluir nos instrumentos de controle público as despesas realizadas por organizações do Terceiro Setor. Eis os dispositivos que merecem leitura:

Subseção II

Do Controle da Despesa Total com Pessoal

Art. 21. É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda:

I - as exigências dos arts. 16 e 17 desta Lei Complementar, e o disposto no inciso XIII do art. 37 e no § 1º do art. 169 da Constituição;

...

Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;

II - criação de cargo, emprego ou função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

§ 1º No caso do inciso I do § 3º do art. 169 da Constituição, o objetivo poderá ser alcançado tanto pela extinção de cargos e funções quanto pela redução dos valores a eles atribuídos. (Vide ADIN 2.238-5)

§ 2º É facultada a redução temporária da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária. (Vide ADIN 2.238-5)

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - **obter garantia**, direta ou indireta, de outro ente;

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

§ 4º As restrições do § 3º aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20. (grifamos)

Oportuno também anotar que o limite de pessoal, tal como fixado no art. 19 da LRF (com os desdobramentos fixados pelo art. 20), não constitui um fim em si mesmo. A análise do título precedente mostra que a eficácia do controle das despesas com pessoal perpassa todo o ciclo orçamentário, sem o qual restará ao gestor, em caso de excedente, a adoção de medidas drásticas, tais como as condicionantes institucionais de caráter restritivo e a demissão, o que são medidas de difícil implantação sob o ponto de vista político e até mesmo no plano judicial, no caso da demissão de servidor estável.

Por outro lado, de nada adianta imputar ao titular de Poder ou órgão autônomo responsabilidade pelo descumprimento do limite de despesa com pessoal se as medidas constitucionais e legais para eliminação do excedente da respectiva despesa - proibição de gerar novas despesas com pessoal e redução do excedente com exoneração e demissão dos agentes públicos - não estiver ao alcance do respectivo titular.

Esse arranjo - que transcende a barreira da autonomia - fica bastante evidente com o arcabouço que rege as despesas de segurança pública do Distrito Federal. O art. 21, inciso XIV, da Constituição da República, insere no rol de **competência material exclusiva da União organizar e manter** a polícia civil, a polícia militar e o corpo de bombeiros militar do Distrito Federal por meio de fundo próprio (FCDF).

Em contrapartida, o constituinte reservou à **lei federal** dispor sobre a utilização, pelo Governo do Distrito Federal, das polícias civil e militar e do corpo de bombeiro militar, pois somente assim a União pode exercer o controle pleno da geração das despesas de pessoal que são de sua responsabilidade, a despeito de o art. 18 da Lei Fundamental assegurar autonomia político-administrativa ao ente distrital, o que se dá nos limites estabelecidos pela própria Constituição (art. 32, § 4º).

Para que o controle dessas despesas com pessoal seja efetivo, as **folhas de pagamentos** da polícia civil, da polícia militar e do corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, *“custeadas com recursos do Tesouro Nacional, deverão ser processadas através do sistema de administração de recursos humanos do Governo Federal”* (Siape), consoante o disposto no art. 1º, § 3º, da Lei 10.633/2002.

A Lei em referência também criou uma **unidade orçamentária específica** (UO 73.105) que figura no orçamento fiscal da União sob a supervisão do Ministério da Fazenda (art. 3º), assegurando que todos os registros orçamentário-financeiro e contábeis sejam feitos no sistema integrado de administração financeira e controle federal (Siafi), com registro e ampla divulgação das despesas pormenorizadas, em cumprimento a exigência do art. 48-A da LRF.

Trata-se de questão que o STF já se debruçou, ocasião em que analisou a abrangência da expressão constitucional ‘organizar e manter’. Cite-se a ADI 2.102-DF:

‘EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Lei Distrital nº 1.481/97. Carreira da Polícia Militar do DF. Matéria reservada à União Federal. Art. 21, XIV, CF. 1. A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que **competete à União Federal, com exclusividade, legislar sobre o regime jurídico dos policiais militares do Distrito Federal**. Precedentes: ADI nº 1.136/DF, Relator o Ministro Eros Grau, DJ 13/10/06; RE nº 241.494/DF, Relator o Ministro Octavio Gallotti, DJ de 14/11/02. 2. Inconstitucional, portanto, a Lei Distrital nº 1.481/97, que, ao cuidar dos policiais militares de administração, especialistas e músicos, indevidamente tratou do regime jurídico da Polícia Militar do Distrito Federal. 3. **Ação direta julgada procedente**.

...

EMENTA: Distrito Federal: serviços locais de segurança pública (Polícia Militar, Polícia Civil e Corpo de Bombeiros): competência privativa da União para organizar e manter os organismos de segurança pública do Distrito Federal, que envolve a de **legislar com exclusividade sobre a sua estrutura administrativa e o regime jurídico do seu pessoal**: jurisprudência do STF consolidada no RE 241494: cautelar deferida para suspender a vigência da LD 1481/97.’ (grifamos)

E por apresentar esse figurino *sui generis*, as despesas com pessoal das polícias civil e militar e do corpo de bombeiro militar pagas diretamente pela UO 73.105 com recursos da União, aplicados por meio do fundo federal (FCDF), estão inseridas no limite de despesa com pessoal destacado do **Poder Executivo federal**, conforme prevê o art. 20, inciso I, da LRF:

‘Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

I - **na esfera federal**:

...

c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o **Executivo, destacando-se 3%** (três por cento) para as despesas com pessoal decorrentes do que dispõem os incisos XIII e XIV do **art. 21 da Constituição** e o art. 31 da Emenda Constitucional nº 19, repartidos de forma proporcional à média das despesas relativas a cada um destes dispositivos, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar; (grifamos)

Como se verifica, o controle efetivo do limite de pessoal passa pela definição clara e precisa de competências legislativa e material para organizar e manter determinados serviços. Soma-se a isso um rigoroso controle orçamentário-financeiro, sem o qual não se tem como conter o aumento dos gastos, tampouco adotar as medidas corretivas constitucionais e legais necessárias para eliminar eventual excedente.

Forçoso ressaltar que não há entre os empregados contratados pela organização social e a Administração Pública nenhum vínculo empregatício que permita ao ente da Federação intervir sobre a geração das despesas com pessoal ou adotar alguma das medidas corretivas previstas nos arts. 21 a 23 da LRF. As organizações sociais também não são alcançadas pela abrangência constitucional definida para os orçamentos fiscal e/ou da seguridade social (art. 165, § 5º).

A título ilustrativo, cabe registrar que, de acordo com informações constantes do Relatório de Auditoria da Secretaria de Controle Externo da Fazenda Nacional (Secex Fazenda), objeto do TC [003.880/2015-0](#) (Fiscalização 193/2015) da relatoria do Ministro Raimundo Carreiro, a União pagou, por meio do fundo federal (FCDF), despesas da ordem de **R\$ 40,3 bilhões**, no período de 2011 a 2014, referentes à organização e à manutenção da segurança pública do Distrito Federal, assim como prestação de auxílio para serviços públicos de saúde e educação, nas seguintes naturezas de despesa:

Valores em reais

Despesa da União de 2011 a 2014 Pagas pelo Fundo Federal (FCDF)				
Grupos de Natureza de Despesa	Segurança Pública	Saúde	Educação	Total
Pessoal e Encargos Sociais	17.093.709.439	11.131.460.436	8.900.907.708	37.126.077.583
Outras despesas Correntes	1.817.640.140	0	961.723.173	2.779.363.313
Investimentos	372.480.349	0	0	372.480.349
Total	19.283.829.928	11.131.460.436	9.862.630.881	40.277.921.245

Fonte: Dados do Siafi Gerencial (TC [003.880/2015-0](#))

Não se tem conhecimento do pagamento de organizações sociais na área da saúde com recursos federais aplicados por meio do FCDF. Como se verifica da tabela, a totalidade de recursos do referido fundo federal destinada à saúde no Distrito Federal foi alocada em pessoal e encargos sociais (R\$ 11,1 bilhões), valor computado no limite de pessoal do Poder Executivo federal.

Em 2015, as despesas globais realizadas no âmbito do FCDF foram da ordem de **R\$ 12,4 bilhões**, dos quais R\$ 6,3 bilhões referem-se à segurança pública (50,77%), e R\$ 6,1 bilhões a uma única ação orçamentária denominada 'Serviços Públicos de Saúde e Educação do Distrito Federal' (49,23%), conforme dados do Tesouro Gerencial (consulta em 6/9/2016). Daquele montante, **R\$ 11,2 bilhões** foram destinados a pagamento de despesas com pessoal e encargos sociais por meio do FCDF, sendo **R\$ 7,8 bilhões** (69,22%) a

título de pessoal ativo e R\$ **3,4 bilhões** (30,78%) a título de inativos e pensionistas. As informações constam do Demonstrativo da Despesa com Pessoal do Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo da União referente ao 3º quadrimestre de 2015, publicado no site do Tesouro Nacional.

A diferença entre o valor global do orçamento do FCDF e as despesas com pessoal é de **R\$ 1,2 bilhão**, valor destinado a outras despesas correntes e investimentos da segurança pública, educação e saúde, caso o histórico verificado entre 2011-2014 tenha sido mantido.

Contratação de Organizações Sociais na Esfera Federal

Em 2014, a Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (Secex Desenvolvimento) realizou auditoria operacional no Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI), objeto do [Acórdão 3.304/2014-TCU-Plenário](#), da relatoria do Ministro-Substituto André Luís de Carvalho.

O Relatório que fundamenta o Voto e o referido Acórdão registra que, dos 8 (oito) contratos de gestão celebrados pela União com organizações sociais, 6 (seis) deles foram no âmbito do MCTI com as seguintes organizações sociais:

- i) CGEE - Centro de Gestão e Estudos Estratégicos;
- ii) IMPA - Instituto Nacional de Matemática Pura e Aplicada;
- iii) RNP - Rede Nacional de Ensino e Pesquisa;
- iv) CNPEM - Centro Nacional de Pesquisas em Energia e Materiais (/ABTLuS - Associação Brasileira de Tecnologia de Luz Síncrotron);
- v) IDSM - Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá;
- vi) Embrappi - Associação Brasileira de Pesquisa e Inovação Industrial.

O Voto do relator cita que, à época, a União estava na iminência de qualificar o Instituto Nacional de Pesquisas Oceânicas e Hidroviárias (Inpoh), além de mencionar o credenciamento com a possível celebração de contrato de gestão entre o Ministério da Educação mais duas organizações sociais: o Centro Brasileiro de Pesquisa em Avaliação e Seleção e de Promoção de Eventos (Cebbraspe) e o Instituto de Ensino e Pesquisa Alberto Santos Dumont (itens 39 e 40).

Ressalta, ainda, que, de um modo geral, os contratos de gestão são celebrados para **vigência plurianual** (6 anos), contendo os objetivos estratégicos e, em anexos, as diretrizes estratégicas, o programa de trabalho, a sistemática de avaliação, o cronograma de desembolso e a relação de bens e de servidores cedidos (item 19).

Segundo informações prestadas pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento (SOF), a União não celebrou convênio com organizações sociais regulamentadas pela Lei 9.637/1998 para atuar na área do Ministério da Saúde. Cita, a título ilustrativo, sem esgotar o rol de casos possíveis, cinco das seis organizações sociais mencionadas no Acórdão do TCU em questão. Informa, ainda, que no âmbito da saúde a União mantém a Rede Sarah sob o figurino de serviço social autônomo.

Pesquisas realizadas por esta Unidade Técnica também confirmam que, a partir da década de noventa, foram instituídos alguns serviços sociais autônomos na esfera federal. No plano sócio-econômico foram criadas a Agência de Promoção de Exportações do Brasil - Apex-Brasil (Lei 10.668/2003; Decreto 4.584/2003) e a Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial - ABDI (Lei 11.080/2004; Decreto 5.352/2005). Na área específica da saúde, tem-se que a Fundação Associação das Pioneiras Sociais - APS foi transformada em serviço social autônomo para manter a Rede Sarah (Lei 8.246/1991; Decreto 371/1991).

Dada a relevância da matéria, as contratações de organizações sociais para prestação de serviços públicos na esfera federal foram tratadas no Relatório que fundamenta o parecer prévio das contas presidenciais de 2014 proferido pelo [Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário](#).

O Relatório aponta que, entre 2008 e 2013, a transferência foi da ordem de R\$ 1,7 bilhão para as organizações sociais com as quais o MCTI mantém contrato de gestão. Para o período 2014-2016, o cronograma de desembolso estima a realização de repasses de mais R\$ 1,9 bilhão. O repasse federal anual para organizações sociais, que em 2008 foi de **R\$ 156,2 milhões**, atingiu o patamar de **R\$ 541,28 milhões** em 2014.

O documento que fundamenta o parecer prévio também faz alerta para o grau elevado de dependência financeira das organizações sociais dos recursos federais, chegando a **94%**. Registra, ainda, que a taxa de crescimento dos recursos transferidos a essas organizações sociais, de 2008 a 2013, foi de **247%**, com aumento significativo a partir de 2011.

Preocupação em sentido semelhante se extrai do Voto do Ministro-Substituto André Luís de Carvalho que, ao relatar a auditoria operacional no MCTI que resultou no [Acórdão 3.304/2014-TCU-Plenário](#), assim ressaltou:

'39. Conforme destacado no Relatório precedente, o **quadro acima descrito tende a se agravar**, caso o órgão supervisor não esteja devidamente estruturado, **considerando-se as informações sobre a possível ampliação do conjunto de organizações sociais contratadas**, com a iminente qualificação do Instituto Nacional de Pesquisas Oceânicas e Hidroviárias (Inpoh).

40. Aliás, no que tange à aludida ausência de regulamentação da Lei nº 9.637/1998, **é preocupante o prognóstico em relação ao uso crescente do modelo de contratualização com OS**, antes restrito ao MCTI, à luz das falhas apuradas nesta fiscalização, **ainda mais considerando o recente credenciamento e a consequente celebração de contrato de gestão pelo Ministério da Educação com o Centro Brasileiro de Pesquisa em Avaliação e Seleção e de Promoção de Eventos (Inpoh) e com o Instituto de Ensino e Pesquisa Alberto Santos Dumont.**' (grifamos)

O monitoramento dos itens 9.2 e 9.3 do [Acórdão 710/2011-TCU-2ª Câmara](#), objeto do [Acórdão 2.155/2016-TCU-1ª Câmara](#), da relatoria do Ministro Augusto Sherman Cavalcanti, realizado no MCTI, aponta o seguinte grau de alocação dos recursos em despesa com pessoal pelas organizações sociais conveniadas pela União dos recursos:

Fonte: Gráfico 2 do item 78 do TC [013.276/2015-8](#)

Nota: Aplicações em atividades finalísticas x despesas de custeio. Contrato de Gestão MCTI-Finep/CGEE 2º Ciclo - 2010-2016 (%). CG MCTI-Finep/CGEE 2010-2016 (peça 23 do TC [013.276/2015-8](#)) - valores acumulados do 1º ao 7º TA

Na instrução referente ao monitoramento em questão, a equipe da Secex Desenvolvimento registra que os contratos de gestão autorizam as organizações sociais a gastarem **até 60%** dos recursos repassados com remuneração, encargos e vantagens pagos a dirigentes, empregados e servidores cedidos (item 81).

Embora não haja previsão na legislação vigente que disponha sobre limite de pessoal para as organizações sociais contratarem pessoal diretamente, a inclusão de cláusula nos contratos de gestão fixando limite de 60% do total de repasses evidencia a prevenção da União no sentido de evitar que os recursos transferidos para as organizações sociais possam ser aplicados em pessoal em patamares imoderados.

Esse parâmetro de 60% do volume de recursos transferidos às organizações sociais, porém, decorre da discricionariedade do ente contratante para fixar as condições do acordo. Atualmente, tem-se que o art. 19 da LRF fixa para União o parâmetro de 50% da RCL federais a título de limite global de despesa com pessoal, enquanto para estados e municípios esse parâmetro é de 60% das respectivas receitas.

Pela materialidade dos valores envolvidos, o controle do contrato de gestão com as organizações sociais pode e merece ser aperfeiçoado. Uma das alternativas é condicionar a celebração do contrato não apenas à observância do limite fixado para contratação de pessoal, mas incluir o seu registro no Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (SICONV) instituído pelo Decreto 6.170/2007 e referido no art. 81 da Lei 13.019/2014.

A promulgação da Constituição de 1988, como dito, expandiu as demandas da sociedade sobre o setor público, consolidando importantes conquistas, em especial na área social. Essas conquistas, porém, impõem ao Estado o permanente desafio de resolver a difícil equação que passa pela noção de **limitação constitucional ao poder de tributar e de limitação à capacidade financeira para gastar**.

A capacidade de tributar tem limitações econômicas e jurídico-constitucionais que impõem ao gestor o desafio de ser eficiente no exercício da gestão tributária, adotando as devidas e necessárias cautelas na prática de concessão de renúncia de receita. No campo dos gastos, mais fluidos e de difícil controle, a LRF se ocupou com dois componentes de relevo que afetam sensivelmente o equilíbrio das finanças públicas: as despesas com pessoal e o endividamento público.

Ao relatar o já citado [Acórdão 352/2008-TCU-Plenário](#), o Ministro Benjamin Zymler foi feliz ao destacar que somente a partir do momento em que todo o gestor público compreender que a LRF é uma realidade, de fato, que tem suas regras para serem rigorosamente cumpridas, haverá **indução à profissionalização da gestão pública**, pois o administrador terá que buscar a **eficiência administrativa na gestão das receitas e despesas públicas**, conceito também introduzido pela Reforma Administrativa de 1998, como meio de aumentar a sua capacidade de investimento em obras e serviços à população, sem para isso buscar políticas imediatistas de expansão administrativa à base de endividamento público com a inadimplência de despesas correntes, considerada a pior via do endividamento.

A questão em discussão nestes autos parece resolver-se com a evidência do impacto fiscal das despesas com pessoal das organizações sociais contratadas pelos entes da Federação para prestação de serviços públicos, da mesma forma que os contratos de terceirização de mão de obra em substituição a servidores são computados, tão somente para fins de apuração do limite, sem desnaturar a essência da referida despesa, que permanece contabilizada no GND 3.

Se os estados e municípios comprometem 60% das respectivas RCL com despesa de pessoal para prestação de serviços públicos - não importa se diretamente, mediante contratação de terceirizados ou organizações

do Terceiro Setor -, fato é que o ente tem sua capacidade financeira reduzida para alocar mais recursos em tais despesas.

Nesse ambiente, permitir a expansão de gastos de pessoal do ente da Federação pela via indireta, sem qualquer controle, é conduzir as contas públicas para o **colapso financeiro** (no caixa), pois as contratações acima do limite-percentual fixado pela LRF passarão a concorrer com a parcela restante da RCL (40%), que deve se destinar a honrar compromissos com investimentos, amortização da dívida e, sobretudo, pagamento de despesa de custeio, cuja inadimplência ou a falta de investimentos também compromete a prestação dos serviços públicos.

O debate tem solução, portanto, não exatamente na ‘autarquização’ das organizações sociais para sujeitá-las a todos os filtros constitucionais e da LRF para geração de suas despesas com pessoal, mas na adoção de medidas que tenham o efeito prático de **reduzir da margem de expansão** da despesa com pessoal **do ente da Federação**, evitando, assim, um descompasso entre os indicadores fiscais (limite-percentual) e financeiro (caixa).

Isso deveria ocorrer não apenas nos contratos com terceirização de mão de obra que substitua servidores e empregados públicos - como já está previsto no art. 18, § 1º da LRF -, mas também com os valores de despesas com pessoal decorrentes de convênios ou instrumentos congêneres por meio dos quais o Poder Público transfira para organizações do Terceiro Setor a gestão de seu patrimônio para fins de prestação de serviços de competência do Estado.

O árido ambiente financeiro, especialmente agravado nos últimos exercícios, justifica a adoção de **medidas prudentes e preventivas** que se traduzam em **redutor da margem de expansão** - em limite-percentual fixado para as despesas com pessoal do ente da Federação -, sem que o equilíbrio financeiro possa ficar comprometido com a expansão de tais despesas em patamares superiores à capacidade efetiva do Poder Público para honrar suas obrigações financeiras.

Para além do controle fiscal e financeiro, a aplicação de **redutor da margem de expansão da despesa com pessoal** tem o efeito de criar condições para assegurar o restabelecimento das atividades pelo Poder Público nas hipóteses de descumprimento dos termos do convênio por parte das organizações sociais. Notícias amplamente veiculadas na imprensa demonstram a essencialidade dessa precaução:

‘G1. Com Fundação que vai gerir UPAs do estado do Rio prevê economia de 30% Diretor diz que objetivo principal é melhorar o atendimento. Organizações Sociais vão sair da função gradativamente.

O diretor executivo da Fundação de Saúde, João Paulo Veloso, explicou em entrevista nesta quarta-feira (25) no Bom Dia Rio as mudanças na gestão de Unidades de Pronto Atendimento estaduais no Rio. Ele prevê economia de até 30% com a saída das Organizações Sociais da função.

...

‘Na realidade, **todos os funcionários que são das organizações sociais são funcionários da organização social, não nossos. Vão sair todos. Vamos fazer concurso para a contratação de funcionários para as UPAs.** Estamos dimensionando o número de funcionários para que haja solução de continuidade no atendimento e haja qualidade, que é nosso objetivo. Não podemos parar de atender de jeito nenhum”, afirmou o secretário, ressaltando que as **fundações que estão implantadas em todo o Brasil estão se mostrando mais eficientes e mais econômicas que as OSs.**’ Segundo Veloso, desde janeiro o estado reduziu os gastos com as OSs em cerca de 50% e, neste momento, o objetivo do governo é buscar a melhoria da qualidade com uma diminuição de custo. Ainda de acordo com ele, o gasto com as OSs varia muito sendo ela de hospitais ou de UPAs. (<http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/2016/05/fundacao-que-vai-gerir-upas-do-estado-do-rio-preve-economia-de-30.html>)’

‘JORNAL O GLOBO

Das dez OSs que operam no município, oito estão sob investigação.

A maioria das investigações teve por base 16 auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas do Município (TCM).

RIO - Das dez organizações sociais (OSs) que administram 108 das 248 unidades de saúde da prefeitura do Rio, oito são investigadas em procedimentos no Ministério Público (MP) estadual e em ações no Tribunal de Justiça (TJ) do Rio por suspeitas de irregularidades. Há desde denúncia de não fornecerem condições adequadas aos pacientes até casos de supostos desvios de recursos públicos. A maioria das investigações teve por base 16 auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas do Município (TCM). Em alguns casos, **os auditores constataram sobrepreços de até 508% na compra de medicamentos.** (<http://oglobo.globo.com/rio/das-dez-oss-que-operam-no-municipio-oito-estao-sob-investigacao-18494571#ixzz4JyRhX7g9>)’ (Grifamos)

No primeiro caso noticiado, para a Fundação de Saúde do Estado do Rio de Janeiro rescindir os convênios com as organizações sociais, sem descontinuidade da prestação de serviços à população, é necessário que o

Poder Executivo estadual disponha de margem de expansão da despesa com pessoal para contratação de servidores, em atendimento ao disposto no art. 169, § 1º, da Constituição da República, assim como aos limites e condições estatuídos nos arts. 15 a 22 da LRF.

Mesclando a realidade financeira dos entes da Federação com os fundamentos da LRF, diploma que prestigia a prevenção com os gastos públicos, nada indicaria que, num juízo de ponderação, em que são considerados os comportamentos estatais também sob filtros como os da **razoabilidade**, da **proporcionalidade** e da **prevenção de riscos**, os recursos públicos alocados no pagamento de pessoal vinculado a organizações sociais pudessem não reduzir a margem de expansão do limite-percentual de despesa com pessoal do ente da Federação contratante.

100. A posição que aponte para o custeio de serviços públicos por meio de organizações sociais, sem qualquer impacto na margem de expansão do limite-percentual fixado para o ente gastar com pessoal, apenas examina a questão sob um dos ângulos da alocação dos recursos públicos, sem considerar os riscos de ordem fiscal e financeira que, se materializados, inviabilizam qualquer prestação de serviço ao cidadão.

101. Invocar a configuração das organizações sociais para escapar do controle necessário sobre a margem de expansão da despesa com pessoal de que o ente da Federação realmente dispõe, como dito, além de ser ideia que ostentaria deficiências jurídicas e lógicas, não enfrentaria o problema com fidelidade, pois a questão é, repita-se, de natureza fiscal com potencial de conduzir as finanças para um colapso financeiro.

102. Numa verificação dos efeitos da LRF sobre as políticas públicas, nada evidencia que o limite-percentual calculado sobre a RCL pudesse entravar a máquina estatal. Aliás, os resultados das políticas de desenvolvimento social evidenciam-se meritórios quando conjugados com a prática de uma gestão fiscal responsável pautada na LRF (art. 67, § 1º). A União dispõe de um limite de 50% para custear despesas com pessoal para prestação dos serviços de sua competência; nos estados e municípios podem dispor de 60%.

103. Em desfecho, oportuno ressaltar que a adoção do **redutor da margem de expansão da despesa com pessoal** do ente da Federação em nada compromete o funcionamento das organizações sociais sob regras mais flexíveis próprias do modelo. Tal redutor, que já se aplica no caso de terceirização de mão de obra em substituição a servidores, apenas tem o efeito de evidenciar a real margem de expansão ao mesmo passo que contém o crescimento insustentável das despesas com pessoal dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta cujos serviços permanecem prestados diretamente pelo ente da Federação.

Despesas com Terceirização de Mão de Obra X Despesas com Contratação de Organizações do Terceiro Setor

104. O cerne da questão objeto desta Solicitação do Congresso Nacional é se as despesas com pessoal decorrentes de convênios celebrados entre a União e organizações sociais na área da saúde devem integrar os limites de pessoal fixados pela LRF.

105. De acordo com as informações consignadas na instrução da Secex Saúde que resultou no [Acórdão 2.057/2016-TCU-Plenário](#), o cômputo dessas despesas para fins de apuração de limite de pessoal do ente da Federação contratante é controverso, não havendo jurisprudência desta Corte de Contas sobre tais despesas na esfera federal. Os Tribunais de Contas do Distrito Federal (TCDF) e do Estado de Mato Grosso (TCE-MT) se pronunciaram, inclusive em resposta à consulta, no sentido de que a terceirização de serviços envolvendo o componente mão de obra que caracterize substituição de servidor e empregado público deve ser computada no limite de despesa com pessoal.

106. Entendimento divergente consta de resposta à consulta pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP). Para o Tribunal, é possível a contratação das organizações para a operacionalização dos programas de saúde da família e de agentes comunitários de saúde, mediante parceria e convênios ou contratos com a prefeitura local, não se enquadrando tais gastos nos limites estabelecidos pelo artigo 19 da LRF.

107. Como se nota, o tema é não apenas complexo, mas também controverso, sendo os Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios, estes onde houver, competentes para exercerem o controle sobre a metodologia adotada e verificar o cumprimento dos limites de pessoal no âmbito dos entes da Federação sob sua jurisdição.

108. Dessa forma, não terá a decisão que vier a ser proferida nestes autos o condão de vincular os Tribunais de Contas estaduais e municipais no exercício de suas competências no campo do controle externo sobre a política fiscal e as finanças públicas em geral.

109. Embora os contratos de gestão com organizações sociais tenham natureza de convênio, o que levou o STF a entender não se tratar de terceirização de serviços nesse tipo de parceria, não se pode desconsiderar que esse figurino, se for adotado de forma desordenada para o Poder Público prestar os serviços públicos essenciais, pode comprometer o equilíbrio das finanças públicas, em especial no plano financeiro.

110. Conforme consta do Relatório e Voto que fundamentam o [Acórdão 2.057/2016-TCU-Plenário](#), as organizações sociais operam em unidades públicas e são mantidas com recursos provenientes do orçamento

público do contratante. Isso, por si só, impõe dispensar cautela redobrada com a assunção de obrigações pelo ente da Federação mediante convênios.

111. Se por um lado a flexibilidade do modelo de organizações sociais pode ser muito sedutora, por outro a flexibilização sob a ótica dos limites de pessoal pode conduzir o ente da Federação para uma verdadeira cilada fiscal, de difícil solução.

112. Isso porque a prestação de serviços públicos essenciais, tais como educação e saúde, por meio de organizações sociais, sem que se evidencie o impacto das despesas com pessoal dessas organizações sobre a margem de expansão que estados e municípios dispõem para gastos com pessoal (60% da receita corrente líquida - RCL), acaba comprometendo as disponibilidades para honrar outras despesas correntes e de capital. A figura seguinte mostra como é distribuído, sob a ótica fiscal, o principal parâmetro de avaliação da gestão fiscal dos estados e dos municípios:

113. À primeira vista, a retirada do limite de 60% da RCL das despesas com pessoal de saúde, educação e outros setores que buscam essa medida, pode parecer positivo para o Poder Público e os cidadãos. Porém, quando essa migração de despesas é analisada de forma mais alargada, vê-se o elevado risco para o controle das finanças públicas.

114. A uma, os convênios de contratação de organizações sociais para prestação de serviços públicos passam a concorrer com a parcela de 40% da RCL que deve ser destinada ao pagamento de **despesas de custeio** (medicamentos, merenda, energia elétrica, água, telefone, contratos de terceirização, etc), **dívida pública** (com destaque para o refinanciamento da dívida com a União) e, sobretudo, os **investimentos**, que tendem a ficar comprometidos.

115. A duas, a parcela de 60% da RCL, que constitui o limite máximo de pessoal dos Poderes e órgãos dos estados e municípios, tende a ser integralmente absorvida por aumentos sucessivos da remuneração de servidores ativos, inativos e pensionistas dos órgãos e entidades cujos serviços permaneçam sob a execução direta do Estado.

116. Assim, quanto maior for o grau de prestação de serviços públicos por meio de organizações sociais e outras organizações do Terceiro Setor, à margem de qualquer influência sobre os limites de pessoal fixados pela LRF, maior será o risco de **colapso financeiro** (no caixa), uma vez que a apropriação de parcela substancial da RCL com a manutenção das carreiras mais bem estruturadas, muitas delas consideradas exclusivas de Estado, não se desfaz com ações políticas e judiciais de fácil implementação.

117. A análise histórica das normas constitucionais e legais mais restritivas, que visam limitar o gasto público, revela a preocupação do legislador em conter possíveis movimentos de fuga dos mecanismos de controle público mais ortodoxos.

118. Novamente, recorre-se à Reforma Administrativa de 1998. Para conter os mecanismos de fuga, o constituinte sujeitou ao teto remuneratório os empregados das empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes de recursos dos orçamentos fiscal e/ou da seguridade social, assim como das respectivas subsidiárias. Esse controle foi ampliado com a edição LRF, que insere as estatais dependentes em todos os limites e condições previstos na norma geral.

119. A razão do controle mais rígido sobre o gasto de pessoal é simples: nenhum órgão ou entidade mantido com recursos provenientes de tributos pode praticar política remuneratória superior ao teto, que na União corresponde ao subsídio do Ministro do STF.

120. Preocupação semelhante é verificada com o controle dos precatórios, de difícil resolução na Federação, seja no plano judicial, seja no campo político. Ao dispor sobre o endividamento público, o art. 30, § 7º, da LRF inclui os **precatórios judiciais não-pagos** durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos na dívida consolidada, mas essa inclusão é apenas para fins de aplicação dos limites de dívida, uma vez que o não-pagamento dos precatórios não é hipótese inserida no conceito de dívida fundada ou consolidada definido pelo art. 29 do mesmo Diploma.

121. O objetivo desse conjunto de medidas inaugurado em 1998 e reforçado pela LRF em 2000 não foi outro senão conter a expansão desordenada de despesas e do endividamento a partir de modelagens institucionais como forma de escapismo dos controles orçamentários e fiscais, das regras de licitações e contratos, dentre outros controles previstos para evitar *déficits* imoderados.

122. Seguindo a mesma trilha, a LRF teve o cuidado de incluir no cômputo da despesa com pessoal não apenas as relativas a empresas estatais dependentes, mas também os valores dos contratos de terceirização de mão de obra referentes à substituição de servidores e empregados públicos. Eis os comandos:

‘Art. 1º (...)

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

§ 3º Nas referências:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

...

b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e **empresas estatais dependentes**;

...

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos **gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas**, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou **empregos**, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

§ 1º Os valores dos **contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos** serão contabilizados como 'Outras Despesas de Pessoal.'

123. A constitucionalidade do art. 18, § 1º, da LRF foi questionada no âmbito da ADI 2.238/MC-DF. O Plenário do STF, ao apreciar liminarmente a ação em 2007, assim se pronunciou:

'MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

EMENTA: CONSTITUCIONAL. MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 04 DE MAIO DE 2000 (LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL).

...

Art. 18, § 1º: a norma visa a **evitar que a terceirização de mão-de-obra venha a ser utilizada com o fim de ladear o limite de gasto com pessoal**. Tem, ainda, o mérito de **erguer um dique à contratação indiscriminada de prestadores de serviço**, valorizando o servidor público e o concurso.' (grifamos)

124. Nesse fluxo de argumentação, resulta óbvio que a prestação de serviços públicos por meio de empresas estatais dependentes e a terceirização de mão de obra em substituição de servidores públicos exigem não apenas atenção redobrada, mas uma análise sistemática dos fundamentos explícitos e implícitos que levaram o Congresso Nacional a aprovar a Reforma Administrativa de 1998 e, na sequência, a LRF em 2000.

125. Não se nega a existência de lacuna no texto da LRF sobre o cômputo das despesas com pessoal dos empregados contratados diretamente pelas organizações sociais conveniadas e mantidas com recursos dos orçamentos públicos dos entes da Federação. Tampouco se desconhece a decisão do STF que distingue terceirização de mão de obra de celebração de convênio com organizações sociais.

126. Entretanto, forçoso é reconhecer que o art. 18, § 1º, da LRF, examinado no contexto do art. 99 da LDO-2015, disciplina, na prática, uma espécie de **reductor do limite de pessoal**, ao considerar os valores dos contratos de terceirização de mão de obra apenas para fins de cálculo do limite, **sem desnaturar a despesa**, que permanece classificada orçamentária e contabilmente no GND 3 (Outras Despesas Correntes). A aplicação dessa lógica para as despesas de pessoal decorrentes de convênios celebrados com organizações sociais produz o mesmo efeito prático, razão pela qual não são desprovidas de razoabilidade as decisões do TCDF e do TCE-MT já mencionadas que determinam o cômputo no mesmo sentido e com a mesma finalidade.

127. Aliás, a incapacidade de o Poder Público honrar, no plano financeiro, os compromissos assumidos com as organizações sociais pode inviabilizar a continuidade da prestação do serviço à população, cujos efeitos provavelmente sejam muito mais graves do que a rescisão de contrato de terceirização de mão de obra com empresa particular prestadora de serviço ao Estado.

128. Ao lançar mão dessas modelagens institucionais, com o intuito de ampliar a margem de expansão da despesa com pessoal, o ente da Federação tem potencializado o risco de amargar **deficits** financeiros imoderados que, se confirmados, têm o potencial elevado de comprometer o equilíbrio intertemporal das finanças públicas.

129. Daí a necessidade de rígidos controles, que permitam avaliar, sistematicamente, a real capacidade de o ente da Federação expandir a prestação de serviços públicos (ainda que por meio de organização social), sem correr o risco de colapso financeiro que o impeça de honrar os compromissos assumidos, realidade de triste cena na atualidade.

130. Se as regras de fazer e não-fazer que balizam a LRF não dispõem expressamente sobre o cômputo, **apenas para fins de apuração do limite**, das despesas com pessoal das organizações sociais conveniadas, é plausível que o Poder Legislativo e o Tribunal de Contas competentes procedam nesse sentido com fundamento na **prudência** e na **prevenção** que alicerçam a gestão fiscal.

131. Ações nessa direção não devem objetivar exigir das organizações sociais os controles constitucionais e legais próprios geração e execução dos gastos com pessoal das autarquias, mas tão somente mensurar e acompanhar a real margem de expansão do limite-percentual de despesa total com pessoal do ente da Federação contratante dos serviços públicos, de forma a evitar o grave descompasso nos planos fiscal e financeira.

132. Tanto a LDO do ente da Federação quanto a jurisprudência dos Tribunais de Contas podem estabelecer balizas nessa direção. Consoante o disposto no art. 4º da LRF, a LDO, além de dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, deve estabelecer outras condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas (inciso I, alíneas 'a' e 'f').

133. A adoção de medida de controle mais ortodoxa demonstra-se plenamente aderente aos pressupostos da gestão fiscal responsável, pois o acompanhamento de perto das despesas com pessoal das organizações sociais conveniadas, cotejando com a real capacidade de expansão de gasto de pessoal do setor público, poderá impactar positivamente sobre as medidas que devem ser adotadas para prevenir risco e eventualmente corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que requer, como já mencionado, a observância de limites e condições que contenham a geração de despesa com pessoal e endividamento público imoderados.

134. A interpretação do art. 18 da LRF, em especial seu § 1º, é alvo de controvérsias históricas, que se reproduzem nos Tribunais de Contas, cujo exercício do controle externo sobre as despesas com pessoal se processa de forma autônoma consoante o disposto nos arts. 18, 71 e 75 da Constituição da República e do art. 59 daquela Lei Complementar. Assim, a decisão que vier a ser proferida nestes autos não terá o condão de vincular os Tribunais de Contas estaduais e municipais, tampouco poderá ser invocada pelos gestores para justificar o não cumprimento das determinações proferidas no âmbito da jurisprudência firmada pelo Tribunal de Contas competente para fiscalizar o cumprimento das normas e regras estatuídas pela LRF.

135. No plano federal, o cômputo, para fins de apuração de limite, de despesas com terceirização de mão de obra e contratação de pessoal por tempo determinado vem sendo historicamente regulamentado pela LDO. Em 2015, a LDO (Lei 13.080/2015) assim dispôs:

‘Art. 99. Para apuração da despesa com pessoal, prevista no art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal, deverão ser incluídas as despesas relativas à contratação de pessoal por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, nos termos da Lei nº 8.745, de 1993, bem como as despesas com serviços de terceiros quando caracterizarem substituição de servidores e empregados públicos.

§ 1º As despesas relativas à **contratação de pessoal por tempo determinado** a que se refere o caput, quando caracterizarem substituição de servidores e empregados públicos, deverão ser **classificadas no GND 1**, salvo disposição em contrário constante da legislação vigente.

§ 2º O disposto no § 1º do art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal aplica-se exclusivamente para fins de cálculo do limite da despesa total com pessoal, **não se constituindo em despesas classificáveis no GND 1.**’ (grifamos)

136. No exercício vigente, a mesma regra foi reproduzida no art. 105 da LDO-2016 (Lei 13.242/2015).

137. Com o fim de orientar o registro das despesas com contratação de pessoal temporário e despesas com serviços de terceiros que podem, direta ou indiretamente, servir de parâmetro para avaliação dos gastos com pessoal, a Portaria Interministerial 163/2001 padronizou alguns elementos de despesa, visando à consolidação das contas públicas nacionais e à apuração de limite de pessoal.

138. Para melhor ilustrar, foram destacados os principais elementos de despesa que devem ser considerados na avaliação das despesas com pessoal estão descritos na tabela seguinte, apurados com base na execução orçamentária de 2015 pelo Órgão Superior da Unidade Orçamentária Ministério da Saúde.

Natureza da Despesa	Despesas do Ministério da Saúde em 2015	Valor		
<i>Grupo de Natureza de Despesa (GND)</i>	<i>Elemento de Despesa</i>	<i>Código</i>	<i>Descrição</i>	
1. Pessoal e	04 - Contratação por Tempo	3.1.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado	91.824.490,30

Encargos	Determinado			
3. Outras Despesas Correntes		3.3.90.04.01	Salário Contrato Temporário	22.096.642,28
		3.3.90.04.12	Férias Vencidas/Proporcionais - Contratos Temporários	431.343,10
		3.3.90.04.13	13º Salário - Contrato Temporário	1.923.429,80
		3.3.90.04.14	Férias - Abono Constitucional	828.637,70
		3.3.90.04.16	Férias - Pagamento Antecipado	29.598,84
	34 - Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização	3.3.90.34.01	Outras Despesas de Pessoal - Terceirização	338.975.459,84
	35 - Serviços de Consultoria	3.3.90.35.01	Assessoria e Consultoria Técnica ou Jurídica	20.253.238,74
		3.3.90.35.02	Auditoria Externa	404.272,50
		3.3.90.35.04	Consultoria em Tecnologia da Informação	2.782.702,73
	36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	3.3.90.36.02	Diárias a Colaboradores Eventuais no País	5.331.804,09
		3.3.90.36.06	Serviços Técnicos Profissionais	1.037.597,27
		3.3.90.36.07	Estagiários	14.887.859,44
		3.3.90.36.15	Locação de Imóveis	13.156.620,34
		3.3.90.36.28	Serviço de Seleção e Treinamento	1.876.691,69

		3.3.90.36.35	Serviço de Apoio Administrativo, Técnico e Operacional	15.520.799,77
		3.3.90.36.xx	Demais Serviços de Terceiros - Pessoa Física	754.813,43
	37 - Locação de Mão de Obra	3.3.90.37.01	Apoio Administrativo, Técnico e Operacional	327.725.146,17
		3.3.90.37.02	Limpeza e Conservação	222.808.111,54
		3.3.90.37.03	Vigilância Ostensiva	187.064.843,38
		3.3.90.37.04	Manutenção e Conservação de Bens Imóveis	75.300.264,52
		3.3.90.37.05	Serviços de Copa e Cozinha	64.560.346,23
		3.3.90.37.06	Manutenção e Conservação de Bens Móveis	49.075.995,27
		3.3.90.37.07	Serviços de Brigada de Incêndio	19.740.202,25
		3.3.90.37.27	Suporte de Infraestrutura de TI	18.202.293,32
		3.3.90.37.28	Suporte a Usuários de TI	4.083.274,09
		3.3.90.37.xx	Demais Locação de Mão de Obra	22.571,90
	39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	3.3.90.39.50	Serviço Médico-Hospitalar, Odontológico e Laboratorial	1.193.402.422,39
		3.3.90.39.79	Serviço de Apoio Administrativo, Técnico e Operacional	727.048.257,86
		3.3.90.39.65	Serviços de Apoio ao	263.971.942,96

			Ensino	
		3.3.90.39.74	Fretes e Transportes de Encomendas	185.863.816,83
		3.3.90.39.43	Serviços de Energia Elétrica	180.942.406,11
		3.3.90.39.17	Manutenção e Conservação de Máquinas e Equipamentos	157.811.973,21
		3.3.90.39.93	Serviços de Publicidade de Utilidade Pública	143.781.701,16
		3.3.90.39.16	Manutenção e Conservação de Bens Imóveis	129.632.980,36
		3.3.90.39.41	Fornecimento de Alimentação	126.136.656,09
		3.3.90.39.05	Serviços Técnicos Profissionais	124.067.276,79
		3.3.90.39.57	Serviços Técnicos Profissionais de TI	121.177.329,84
		3.3.90.39.78	Limpeza e Conservação	98.314.069,62
		3.3.90.39.62	Serviços de Produção Industrial	90.343.204,24
		3.3.90.39.56	Serviços de Tecnologia da Informação	74.404.895,98
		3.3.90.39.08	Manutenção de Software	73.983.822,56
		3.3.90.39.xx	Demais Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	722.673.681,05
Total	5.914.255.487,58			

Fonte: Consulta ao Tesouro Gerencial (8/9/2016)

139. Os valores previstos na tabela foram destacados do total de despesas empenhadas, no exercício de 2015, pela Unidade Superior da Unidade Orçamentária Ministério da Saúde, na Modalidade de Aplicação 'Direta' (90) e Grupo de Natureza de Despesa (GND) 3 referente a 'Outras Despesas Correntes', cujo montante global atingiu **R\$ 22,9 bilhões**, valor que corresponde a **21%** de todo orçamento do Ministério da Saúde no período de referência.

140. Como se verifica da tabela precedente, as despesas do Ministério da Saúde com contratação de pessoal por tempo determinado totalizaram R\$ 117,1 milhões, cujos valores foram contabilizados no Elemento de Despesa '04', na Modalidade de Aplicação '90'.

141. Desse montante, R\$ 91,8 milhões referem-se a despesas caracterizadas como substituição de servidores e empregados públicos, razão pela qual os registros foram feitos no GND 1 - 'Pessoal e Encargos Sociais'. Assim sendo, pode-se afirmar que tais despesas foram consideradas para fins de cômputo da despesa com pessoal do Poder Executivo federal, seguindo o que estabelece o art. 105, § 1º da LDO-2016. O montante restante (R\$ 25,3 milhões) foi classificado orçamentária e contabilmente no GND 3 - 'Outras Despesas Correntes', não sendo, provavelmente, computado para aquele fim.

142. Eventuais irregularidades na classificação dessas despesas nos dois distintos GNDs somente podem ser avaliadas em inspeção, auditoria ou outro procedimento de fiscalização que possibilite examinar, caso a caso, as contratações dessa natureza, cotejando as informações com os normativos que regulamentam os cargos e empregos previstos no quadro de pessoal do Ministério da Saúde, sem perder de vista as finalidades precípua do órgão previstas na Constituição da República, nas Leis 8.080/1990 e 8.142/1990, na Lei Complementar 141/2012 e demais legislação concernente.

143. Contudo, em razão da baixa materialidade do valor das contratações temporárias registradas no GND 3 (R\$ 25,3 milhões) - quando comparado ao volume de recursos aplicados diretamente pelo Ministério da Saúde em 2015 em contratação por prazo determinado e serviços de terceiros (R\$ 5,9 bilhões) -, não se vislumbra, a princípio, haver alguma tendência de escapismo dos conceitos e metodologias de cálculo fixados pela LRF e pela LDO para apuração do limite de pessoal na esfera federal.

144. Quanto aos **R\$ 5,8 bilhões** restantes, relativos às despesas com serviços de terceiros classificadas no GND 3 - 'Outras Despesas Correntes' e nos demais elementos de despesa constantes da tabela precedente (34; 35; 36; 37; e 39), não há como aferir, apenas a partir dos registros constantes do SIAFI, quais podem, à luz dos conceitos definidos pela LRF e pela LDO, configurar de fato substituição de servidores e empregados públicos mantidos no âmbito do Ministério da Saúde.

145. Embora a classificação no GND 3 esteja em consonância com a diretriz do art. 99 da LDO-2015, os subelementos adotados para detalhamento da despesa apresentam descrições muito semelhantes entre si, o que dificulta o diagnóstico a partir das informações disponíveis para responder a presente Solicitação do Congresso Nacional. O montante não é desprezível, representando **33%** das despesas com pessoal e encargos sociais realizadas pelo Ministério da Saúde, no total de **R\$ 17,6 bilhões**.

146. Considerada a diversidade constatada na classificação da despesa, seria necessário um exame mais detido em procedimento específico de fiscalização, que analisasse caso a caso, para um pronunciamento mais preciso por parte desta Corte de Contas acerca do possível enquadramento dos referidos registros nos elementos de despesa mencionados quando da apuração do limite de pessoal.

Gastos da União com Terceirização de Mão de Obra e Contratação de Organizações do Terceiro na Área da Saúde

147. Em 2015, o orçamento do Ministério da Saúde atingiu R\$ 110,2 bilhões. Esse montante foi aplicado conforme as seguintes modalidades:

Valores em reais

Modalidade de Aplicação	Valor	
Código	Descrição	
30	Transferência aos Estados e ao Distrito Federal	73.337.342,44
31	Transferência aos Estados e ao Distrito Federal Fundo a Fundo	17.128.892.924,04

32	Execução Orçamentária Delegada aos Estados e ao Distrito Federal	7.220.000,00
40	Transferência a Municípios	542.473.404,41
41	Transferência a Municípios - Fundo a Fundo	46.900.028.328,56
50	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos	1.369.509.522,71
70	Transferência a Instituições Multigovernamentais	4.300.588,00
71	Transferência a Consórcio Público Mediante Contrato de Rateio	290.272,00
80	Transferências ao Exterior	2.136.552.864,47
90	Aplicações Diretas Pelos Órgãos e Entidades da União	39.924.059.855,24
Outras	Transferências Intragovernamentais e Aplicações Diretas ASPs	2.142.148.095,97
Total		110.228.813.197,84

Fonte: Consulta ao Tesouro Gerencial (8/9/2016)

148. As transferências a instituições privadas sem fins lucrativos somaram aproximadamente R\$ 1,4 bilhão. Esse montante representa 3,4% do total de despesas diretamente aplicadas pelo Ministério da Saúde, da ordem de R\$ 39,9 bilhões, sem considerar as despesas intragovernamentais.

149. Também merece atenção o volume de pouco mais de **R\$ 64 bilhões** referente a transferências fundo a fundo a estados e municípios (Modalidades de Aplicação 31 e 41), o que representa **58%** do orçamento global do Ministério da Saúde.

150. Trata-se de recursos de **natureza federal** aplicados, de forma descentralizada, pelos entes subnacionais por força do art. 198, § 3º, inciso II, da Constituição da República, repassados segundo critérios objetivos definidos pelos arts. 17 e 18 da Lei Complementar 141/2012 e fiscalizados de acordo com as regras estatuídas no art. 27, dentre outras passagens da norma geral de finanças da saúde.

151. Embora os recursos transferidos na modalidade fundo a fundo, segundo critérios estabelecidos pela Lei Complementar 141/2012, tenham natureza federal, tais valores, à semelhança das transferências voluntárias federais por convênios e instrumentos congêneres, integram a RCL dos estados e municípios, parâmetro de apuração da despesa de pessoal no âmbito desses entes subnacionais. O pagamento, pelo estado ou município, de despesa de pessoal com tais recursos da União é previsto no art. 22 do referido Diploma, porém os valores das respectivas despesas devem ser considerados no limite de pessoal daqueles entes.

152. Não há, entre a União e os servidores estaduais e municipais, qualquer vínculo empregatício, o que inviabiliza contabilizar essas despesas com pessoal no limite de pessoal da União, pois não há condições de adoção das medidas previstas no art. 169 da Constituição da República e nos arts. 15 e 23 da LRF, conforme já foi contextualizado nos títulos precedentes.

153. Isso não significa que não haja necessidade de implementar medidas que permitam a União e toda sociedade conhecer como os recursos federais, da ordem de **R\$ 64 bilhões**, são aplicados por estados e municípios, em especial nos casos de sub-repasse para organizações do Terceiro Setor.

154. Ao analisar a presente Solicitação do Congresso Nacional, o Tribunal decidiu informar à Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal que “deve ser promovido, no âmbito das unidades federativas, o **fortalecimento dos órgãos de controle e de gestão de modo a se permitir o acompanhamento efetivo dos contratos de gestão**” (item 9.2.3.13. do [Acórdão 2.057/2016-TCU-Plenário](#) - grifamos).

155. Tal decisão é consentânea com o item 1.8 do [Acórdão 1.376/2015-TCU-Plenário](#), que determinou ao Ministério da Saúde a elaboração, em conjunto com os Ministérios da Fazenda e do Planejamento, cronograma específico para regulamentação exigida pelo art. 13, § 2º, da Lei Complementar 141/2012, de forma a garantir que os **recursos federais transferidos aos demais entes da Federação sejam movimentados, até a sua destinação final, em contas específicas mantidas em instituição financeira oficial federal**, observados os critérios e procedimentos definidos em ato próprio do Presidente da República, com a finalidade de assegurar o controle previsto no § 4º do mesmo artigo, notadamente no que diz respeito à **identificação da destinação dos recursos federais e, no caso de pagamento, o credor final**, cujas informações acerca da execução das despesas devem ser amplamente divulgadas no sistema eletrônico de acesso público de que trata o art. 39 da Lei Complementar em questão (SIOPS).

156. Dada a relevância da matéria, a Procuradoria da República do Distrito Federal (PRDF) instaurou Procedimento Preliminar 1.16.000.001783/2015-18, por meio do qual formalizou Solicitação de Informações a esta Corte de Contas, que atendeu prontamente nos seguintes termos do [Acórdão 1.198/2016-TCU-Plenário](#):

‘1.6.1. encaminhar cópias das peças eletrônicas 2 a 14 dos presentes autos à Procuradoria da República no Distrito Federal, referentes aos documentos apresentados pelos órgãos vinculados ao Ministério da Saúde, à íntegra da instrução e dos despachos que subsidiaram o [Acórdão 1.376/2015-TCU-Plenário](#), assim como aos estudos realizados no âmbito da Procuradoria-Geral da República sobre a **natureza jurídica das transferências fundo a fundo** previstas na Lei Complementar 141/2012;

1.6.2. recomendar à Secretaria-Geral de Controle Externo que avalie a conveniência e a oportunidade de realizar, por meio da Secretaria de Macroavaliação Governamental, isolada ou conjuntamente com outras unidades técnicas que entender necessárias, acompanhamento **sobre as rotinas dos sistemas eletrônicos federais necessários à plena exequibilidade da Lei Complementar 141/2012**, com fulcro no inciso II do art. 241 do Regimento Interno do TCU;

1.6.3. dar ciência à Procuradoria da República no Distrito Federal de que a **compatibilidade das rotinas dos sistemas eletrônicos federais necessários à plena exequibilidade da Lei Complementar 141/2012, notadamente no que tange aos §§ 2º e 4º do art. 13 e arts. 32, 36 e 39, deverá ser objeto de acompanhamento futuro por parte deste Tribunal**, oportunidade em que também será avaliada a necessária regulamentação da matéria;’ (grifamos)

157. Como se nota, tanto o TCU quanto o Ministério Público Federal (MPF) empreendem ações voltadas para promover não apenas a regulamentação do art. 13, §§ 2º e 4º da Lei Complementar 141/2012, mas, sobretudo, garantir a operacionalização dos controles dos recursos federais aplicados por organizações não obrigadas a declarar as despesas pormenorizadas no SIOPS.

158. O Ministério da Saúde, todavia, resiste em adotar as medidas legais necessárias para viabilizar a regulamentação do art. 13, §§ 2º e 4º, da Lei Complementar 141/2012, o que seria de grande valia para conferir maior efetividade ao planejamento da política nacional de saúde, assim como as ações de controle público e social sobre a aplicação dos recursos federais por organizações do Terceiro Setor mediante contratações efetivadas pelos estados e municípios.

159. Quanto aos recursos federais transferidos pelo Ministério da Saúde a instituições privadas sem fins lucrativos, verificam-se em 2015 as seguintes destinações:

Valores em reais

Modalidade de Aplicação 50: Transferência a Instituições Privadas			
Classificação da Despesa	Descrição	Valor	
<i>Grupo de Natureza de Despesa</i>	<i>Código</i>		
1. Pessoal e Encargos	-	-	-

3. Outras Despesas Correntes	3.3.50.39.01	Inst. de Caráter Assist. Cult. e Educacional	13.942.714,40
	3.3.50.39.04	Instituições de Pesquisa e Des. Institucional	72.823.363,98
	3.3.50.39.08	Entidades Representativas de Classe	286.075,83
	3.3.50.41.01	Inst. de Caráter Assist. Cult. e Educacional	4.964.475,67
	3.3.50.41.08	Entidades Representativas de Classe	290,46
	3.3.50.43.05	Instituição de Caráter Assistencial em Saúde	875.002.738,42
	3.3.50.92.39	Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica	4.127.725,61
4. Investimentos	4.4.50.42.01	Instituições de Caráter Assist. ou Cultural	398.362.138,34
Total	1.369.509.522,71		

Fonte: Consulta ao Tesouro Gerencial (8/9/2016)

160. Se considerarmos que do montante de R\$ 1,4 bilhão, pouco mais de R\$ 398,3 milhões foram destinados a investimentos, tem-se que o valor máximo que pode ter sido aplicado pelas instituições privadas em despesa com pessoal foi de R\$ 971,1 milhões, montante considerada materialmente baixo frente ao total de despesa com pessoal realizada por todos os Poderes e órgãos autônomos na esfera federal em 2015, da ordem de **R\$ 256,9 bilhões**, nos termos do Relatório de Gestão Fiscal Consolidado da União, disponível no site do Tesouro Nacional.

161. Já as despesas realizadas mediante aplicações diretas pelo Ministério da Saúde, orçamentárias e intraorçamentárias, podem ser assim resumidas:

Valores em reais

Modalidades de Aplicação Direta e Intragovernamental do Ministério da Saúde	Valor		
<i>Descrição do Grupo de Natureza de Despesa</i>	<i>Modalidade de Aplicação</i>	<i>Código</i>	

1. Pessoal e Encargos	90 - Aplicação Direta	3.1.90.00.00	16.151.902.221,49
	91 - Intragovernamental	3.1.91.00.00	1.452.126.390,35
2. Juros e Encargos da Dívida	90 - Aplicação Direta	3.2.90.21.01	6.040.113,13
3. Outras Despesas Correntes		3.3.90.00.00	22.878.011.140,87
4. Investimentos		4.4.90.00.00	559.712.237,82
5. Inversões Financeiras		4.5.90.00.00	318.544.130,00
6. Amortização / Refinanciamento da Dívida		4.6.90.77.01	9.850.011,93
Total	41.376.186.245,59		

Fonte: Consulta ao Tesouro Gerencial (8/9/2016)

162. As despesas com pessoal realizadas diretamente pelo Ministério da Saúde somam R\$ 17,6 bilhões, o que representa 43% das aplicações diretas pelo referido Ministério. Quando comparado ao total das despesas com pessoal consideradas para fins de apuração do limite do Poder Executivo federal, da ordem de **R\$ 208,2 bilhões** em 2015, as despesas com pessoal do Ministério da Saúde representam 8% das despesas do respectivo Poder.

163. Outro tipo de despesa que merece atenção é a referente ao GND 3 ('Outras Despesas Correntes'), que somou R\$ 22,8 bilhões no exercício de 2015, cabendo destacar os seguintes elementos de despesa:

Valores em reais

Outras Despesas Correntes - Aplicação Direta pelo Ministério da Saúde	Valor	%
Material Farmacológico	9.289.947.909,21	41%
Programa de Farmácia Popular do Brasil	2.582.800.007,95	11%
Serviço Médico-Hospitalar Odontológico e Laboratoriais	1.193.402.422,39	5%
Material P/ Produção Industrial	797.490.355,15	3%
Serviço de Apoio Administrativo, Técnico e Operacional	727.048.257,86	3%
Material Hospitalar	482.255.044,97	2%
Auxílio a Pessoas Físicas	409.401.149,19	2%

Bolsas de Estudo no País	379.042.951,17	2%
Subvenções Econômicas	374.825.050,73	2%
Auxílio-Alimentação Cívica	359.376.910,31	2%
Outras Despesas de Pessoal - Terceirização	338.975.459,84	1%
Apoio Administrativo, Técnico e Operacional	327.725.146,17	1%
Residência Médica	286.614.763,65	1%
Demais Despesas Correntes (Modalidade de Aplicação Direta)	5.329.105.712,28	23%
Total	22.878.011.140,87	100%

Fonte: Consulta ao Tesouro Gerencial (8/9/2016)

164. Como ficou evidenciado na tabela do item 132 e seguintes desta instrução, não é possível precisar quais despesas classificadas no GND 3, da ordem de **R\$ 5,8 bilhões**, podem ou não configurar serviços de terceiros em substituição de mão de obra.

165. A tabela precedente mostra que 52% das despesas classificadas a título de 'Outras Despesas Correntes' realizadas pelo Ministério da Saúde referem-se a **medicamentos** e **material farmacológico** (R\$ 11,9 bilhões), proporção que tende a se reproduzir nos entes subnacionais.

Possíveis Riscos do Descontrole da Despesa com Pessoal para Condução da Política Econômica Nacional

166. A complexidade e os riscos decorrentes dos excessos com despesas com pessoal, gerando não raramente passivos com comprometem o equilíbrio das contas públicas, equiparam-se ao drama dos precatórios judiciais, questões própria das finanças que fazem parte dos desafios da Administração Pública, não raras vezes de difícil solução.

167. A Emenda Constitucional 62/2009, que instituiu o regime de pagamento de precatórios judiciais, e as ADIs 4.357 e 4.425 ilustram o desafio enfrentado pelo Congresso Nacional e pelo STF para encontrar uma solução visando à redução do estoque de precatórios não-pagos. Levantamento do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) apontou um acúmulo, até o primeiro semestre de 2012, de **R\$ 94,3 bilhões** em precatórios judiciais devidos por estados e municípios (<http://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/contas-publicas/realidadebrasileira/pagamento-de-precatorios-e-restos-a-pagar-sao-outros-problemas-para-estados-e-municipios.aspx>)

168. A utilização dos depósitos judiciais para pagamento de precatórios, tal como aprovado pela Lei Complementar 151/2015, é uma medida que, longe de solucionar, apenas transfere a titularidade dos credores dos entes da federação, permanecendo o mesmo quadro de endividamento. Enfim, não é fácil cortar o excesso de despesa num cenário de recursos escassos e demandas crescentes. No plano das despesas com pessoal não é diferente, podendo-se dizer que o desafio é até mais tortuoso quando a solução constitucional pode atingir até mesmo o servidor público estável, o que não é tarefa trivial para nenhum gestor.

169. Ocorre que, quanto maior for o comprometimento da parcela de 40% da RCL de estados e municípios - ou de 50% na União - com pagamento de pessoal, seja de servidores do próprio ente, seja de organizações do Terceiro Setor conveniadas, maior será o risco de inadimplência junto aos fornecedores, o que conduz ao inevitável incremento da lista de precatórios judiciais, criando um verdadeiro **círculo vicioso** de difícil solução.

170. Nesse cenário, o risco não se restringe aos entes subnacionais, afetando também a esfera federal. O Levantamento de Auditoria, que resultou no **Acórdão 2.186/2013-TCU-Plenário**, evidencia o quanto a União pode ser atingida pelo desajuste fiscal dos demais entes da Federação, afetando não apenas a condução da política fiscal, mas também a monetária.

171. A fiscalização foi realizada na STN com o objetivo de avaliar o histórico de pagamentos pelos estados e municípios, assim como os saldos devedores, a fim de estimar eventuais valores residuais a pagar e analisar o risco sistêmico quanto à possível incapacidade de quitação das dívidas. Nesse bojo, foram analisados os impactos do Projeto de Lei Complementar 248/2013, convertido na Lei Complementar 148/2014 apesar de todos os alertas feitos por esta Corte de Contas.

172. A materialidade do total da dívida dos entes subnacionais com a União é incontestável, cujo saldo atingiu **R\$ 512 bilhões abril de 2016**. Conforme consta do [Acórdão 806/2014-TCU-Plenário](#), da relatoria do Ministro Benjamin Zymler, o impacto fiscal da proposta legislativa que resultou na ‘refederalização’ da dívida de estados e municípios será de **R\$ 187,4 bilhões** (valor de 2013). Soma-se a isso o custo de **R\$ 230 bilhões** de subsídio calculado à época do refinanciamento das dívidas pela União ([Acórdão 2.186/2013-TCU-Plenário](#)).

173. O quadro impõe anotar que cerca de **93%** do impacto dessa última rodada de ‘refederalização’ das dívidas dos entes subnacionais estão concentrados nos Estados de **São Paulo** (R\$ 57,1 bilhões), **Minas Gerais** (R\$ 30,3 bilhões), **Rio Grande do Sul** (R\$ 16,3 bilhões), **Rio de Janeiro** (R\$ 13,1 bilhões) e **Alagoas** (R\$ 1,9 bilhão), e a **Capital Paulista** (R\$ 56,5 bilhões), cuja soma perfaz R\$ 175,2 bilhões ([Acórdão 806/2014-TCU-Plenário](#)).

174. De acordo com o item 9.5.1 [Acórdão 2.186/2013-TCU-Plenário](#), os principais impactos da proposta legislativa - convertida na Lei Complementar 148/2014 - são os seguintes: o potencial aumento do ônus fiscal suportado pela União; a provável elevação do endividamento federal; a consequente penalização dos entes Federados que se esforçaram no ajuste fiscal de suas contas; a possível transferência de renda dos estados e municípios mais pobres para os mais ricos, em afronta ao inciso III do art. 3º da Constituição; o incentivo ao endividamento excessivo no presente com base na crença de um socorro financeiro futuro, caracterizando um problema de **risco moral**; e a fragilização do pacto de corresponsabilidade fiscal e salvaguarda do equilíbrio macroeconômico.

175. Não custa lembrar que, a cada rodada de refinanciamento ou ‘refederalização’ de dívidas subnacionais já refinanciadas, desloca-se a obrigação de fazer resultados primários para a União, que precisa adotar, cada vez mais, uma política fiscal mais austera para garantir o cumprimento das metas fiscais de forma compatível com os objetivos da política econômica nacional.

176. O efeito dessa equação não é outro senão a redução da capacidade da União de implementar políticas nacionais relevantes, comprometendo, por vezes, uma das principais funções dos orçamentos fiscal e de investimento, que é a de **reduzir as desigualdades inter-regionais**, segundo critério populacional, consoante o disposto no art. 165, § 7º, da Carta Política.

177. A ausência de previsão expressa na LRF sobre qual tratamento dispensar às despesas com pessoal de organizações sociais contratadas pelo Poder Público, somada as divergências jurisprudenciais dos Tribunais de Contas que começam a se consolidar e ao inegável incentivo à realização de políticas públicas relevante por meio de organizações sociais que fiquem à margem do limite de pessoal fixado pela LRF, caracterizando um problema de **risco moral**, demonstram a relevância desse tema, que merece ter a discussão aprofundada no âmbito do Congresso Nacional, das Cortes de Contas, bem assim com os órgãos formuladores da política fiscal.

PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

178. Em face de todo exposto, propõe-se submeter os presentes autos ao relator, Ministro Bruno Dantas, para:

a) informar à Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal, em referência ao Requerimento 26/2016, objeto do Ofício 1.016 (SF), de 3/8/2016, que:

a.1) quanto às diferentes interpretações entre as jurisprudências que vêm se firmando no âmbito dos Tribunais de Contas dos estados, do Distrito Federal e dos municípios sobre o impacto das despesas com pessoal de organizações sociais contratadas pelo Poder Público, quando da verificação do cálculo da despesa de pessoal dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 da Lei Complementar 101/2000, compete ao Congresso Nacional avaliar a oportunidade de dispor sobre a matéria de forma expressa em lei complementar, de modo a uniformizar a aplicação da norma geral de finanças públicas em toda Federação, considerando o risco de **colapso financeiro** (no caixa dos entes da Federação) decorrente de contratações indiscriminadas de organizações do Terceiro Setor para prestar serviços públicos;

a.2) não há, no âmbito da jurisprudência do Tribunal de Contas da União, entendimento firmado no sentido de determinar a inclusão ou não das despesas com pagamento de pessoal pagos pelas organizações sociais que celebram contrato de gestão com a União, entendimento que, para ser firmado com a cautela que a matéria requer, merece ser precedido de uma discussão prévia com os Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, órgãos centrais de planejamento e de administração financeira da União, com competência para regulamentar aspectos fundamentais da gestão fiscal, a exemplo da consolidação das contas nacionais;

a.3) no plano federal, ao dispor sobre as condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas com fundamento no art. 4º, inciso I, alínea ‘f’, da Lei Complementar 101/2000, a Lei de Diretrizes Orçamentárias da União pode regulamentar, de forma expressa, o cômputo das despesas com pessoal das organizações sociais, apenas para fins de apuração do limite, sem alterar a natureza da despesa, cujo efeito prático seria tão somente evidenciar, em harmonia com os princípios da prudência e da prevenção de riscos que balizam a gestão fiscal responsável, a **redução da margem de expansão da despesa** com pessoal da União, à exemplo da sistemática regulamentada pelo art. 18, § 1º, da referida Lei Complementar, consideradas as diretrizes fixadas pelo art. 99 da Lei 13.080/2015 (LDO-2015), cujo texto se reproduz no art. 105 da Lei 13.242/2015 (LDO-2016);

b) fixar, nos termos do art. 187 do Regimento Interno, o prazo de 15 (quinze) dias para os Ministros da Fazenda e do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão se manifestarem, se assim desejarem, sobre a análise empreendida nestes autos, registrando que a não-apresentação, no prazo estabelecido, das manifestações pelos referidos Ministérios não será considerada motivo de sanção;

c) dar ciência da decisão que vier a ser proferida nestes autos aos Presidentes das Comissões de Assuntos Sociais do Senado Federal (CAS/SF), de Seguridade Social e Família da Câmara dos Deputados (CSSF/CD), Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), assim como aos Ministros da Fazenda e do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, com cópias da presente instrução, do Relatório, Voto e Acórdão que vierem a ser proferidos nestes autos.

d) retornar os presentes autos à Secretaria de Macroavaliação Governamental para arquivamento e eventual adoção das medidas necessárias em processo apartado.”

É o relatório.

Voto:

Cuida-se de Solicitação do Congresso Nacional (SCN), decorrente do Requerimento 26/2016 da Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal (CAS), no qual se busca “a manifestação do egrégio Tribunal de Contas da União acerca da possibilidade de celebração de contratos de gestão com organizações sociais por entes públicos na área de saúde, especialmente, a forma de contabilização dos pagamentos a título de fomento nos limites de gastos de pessoal previstos na Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (LRF)” (peça 1, p. 2).

2. A primeira parte da solicitação foi atendida por meio do [Acórdão 2.057/2016 - TCU - Plenário](#), que consignou *in verbis*:

“9.1. conhecer da presente solicitação, por preencher os requisitos de admissibilidade previstos no art. 38, inciso II, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 232, incisos I e III, do Regimento Interno/TCU;

9.2. informar à Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal, em referência ao Requerimento 26/2016, objeto do Ofício 1.016 (SF), de 3/8/2016, que:

9.2.1. o Supremo Tribunal Federal, por meio da ADI 1.923, ratificou a constitucionalidade da contratação pelo Poder Público, por meio de contrato de gestão, de organizações sociais para a prestação de serviços públicos de saúde;

9.2.2. as fiscalizações realizadas por este Tribunal sobre o assunto nunca questionaram a constitucionalidade de tais contratações e partem do pressuposto de que elas se apresentam validamente instituídas pela Lei 9.637/1998 e são uma realidade corriqueiramente posta;

9.2.3. a jurisprudência consolidada do Tribunal de Contas da União (e.g. Acórdãos 3.239/2013 e 352/2016, ambos do Plenário deste Tribunal) é no sentido de reconhecer a possibilidade de realização de contratos de gestão com organizações sociais, com as seguintes orientações sobre a matéria:

9.2.3.1. apesar de abrir mão da execução direta dos serviços de saúde objeto de contratos de gestão, o Poder Público mantém responsabilidade de garantir que sejam prestados na quantidade e qualidade apropriados;

9.2.3.2. do processo de transferência do gerenciamento dos serviços de saúde para organizações sociais deve constar estudo detalhado que contemple a fundamentação da conclusão de que a transferência do gerenciamento para organizações sociais mostra-se a melhor opção, avaliação precisa dos custos do serviço e dos ganhos de eficiência esperados, bem assim planilha detalhada com a estimativa de custos a serem incorridos na execução dos contratos de gestão;

9.2.3.3. a escolha da organização social para celebração de contrato de gestão deve, sempre que possível, ser realizada a partir de chamamento público, devendo constar dos autos do processo administrativo correspondente as razões para sua não realização, se for esse o caso, e os critérios objetivos previamente estabelecidos utilizados na escolha de determinada entidade, a teor do disposto no art. 7º da Lei 9.637/1998 e no art. 3º combinado com o art. 116 da Lei 8.666/1993;

9.2.3.4. as organizações sociais submetem-se a regulamento próprio sobre compras e contratação de obras e serviços com emprego de recursos provenientes do Poder Público, observados os princípios da impessoalidade, moralidade e economicidade, sendo necessário, no mínimo, cotação prévia de preços no mercado;

9.2.3.5. não é necessário concurso público para organizações sociais selecionarem empregados que irão atuar nos serviços objeto de contrato de gestão, entretanto, durante o tempo em que mantiverem contrato de gestão com o Poder Público Federal, devem realizar processos seletivos com observância aos princípios constitucionais da impessoalidade, publicidade e moralidade;

9.2.3.6. os Conselhos de Saúde devem participar das decisões relativas à terceirização dos serviços de saúde e da fiscalização da prestação de contas das organizações sociais, a teor do disposto no art. 1º, §2º, da Lei Federal 8.142/1990;

9.2.3.7. os contratos de gestão devem prever metas, com seus respectivos prazos de execução, bem assim indicadores de qualidade e produtividade, em consonância com o art. 7º, I, da Lei 9.637/1998;

9.2.3.8. os indicadores previstos nos contratos de gestão devem possuir os atributos necessários para garantir a efetividade da avaliação dos resultados alcançados, abrangendo as dimensões necessárias à visão ampla acerca do desempenho da organização social;

9.2.3.9. a comissão a quem cabe avaliar os resultados atingidos no contrato de gestão, referida no art. 8º, §2º, da Lei 9.637/1998, deve ser formada por especialistas da área correspondente;

9.2.3.10. devem ser realizados estudos que indiquem qual sistema de remuneração dos serviços prestados é mais adequado para o caso específico do objeto do ajuste a ser celebrado, levando em consideração que a escolha da forma de pagamento por tempo, por procedimentos, por caso, por capitação ou a combinação de diferentes métodos de remuneração possui impacto direto no volume e na qualidade dos serviços prestados à população;

9.2.3.11. os processos de pagamento das entidades contratadas devem estar suportados por documentos que comprovem que os serviços foram efetivamente prestados - demonstrando o controle da frequência dos profissionais, os procedimentos realizados, os pacientes atendidos - e que garantam que os impostos, taxas e encargos trabalhistas aplicáveis ao caso foram devidamente recolhidos;

9.2.3.12. não há amparo legal na contratação de mão de obra por entidade interposta mediante a celebração de termos de compromisso com organizações da sociedade civil de interesse público ou de instrumentos congêneres, tais como convênios, termos de cooperação ou termos de fomento, firmados com entidades sem fins lucrativos;

9.2.3.13. deve ser promovido, no âmbito das unidades federativas, o fortalecimento dos órgãos de controle e de gestão de modo a se permitir o acompanhamento efetivo dos contratos de gestão;

9.3. dar ciência desta deliberação, acompanhada do relatório e do voto que a fundamentam, ao Presidente do Senado Federal e à Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal, enviando-lhes, adicionalmente, cópia dos Acórdãos 3.239/2013 e 352/2016, ambos do Plenário deste Tribunal, acompanhados dos respectivos relatório e voto;

9.4. encaminhar cópia deste Acórdão, acompanhado do Relatório e do Voto que o fundamentam, ao Ministério da saúde, À Secretaria de Saúde do Governo do Distrito Federal, ao Tribunal de Contas do Distrito Federal e à Procuradoria da República no Distrito Federal;

9.5. remeter os presentes autos à Secretaria de Macroavaliação Governamental, após a realização das comunicações acima, para o exame da matéria concernente à forma de contabilização dos pagamentos dos contratos de gestão celebrados com organizações sociais por entes públicos na área de saúde, para fins de verificação dos limites de gastos de pessoal previstos na Lei Complementar 101/2000, com a urgência que o caso requer para que sejam cumpridos os prazos da [Resolução-TCU 215/2008](#);

9.6. declarar parcialmente atendida a solicitação.”

3. Desta feita, examina-se o segundo ponto do pedido, que recai sobre a forma de contabilização dos pagamentos realizados a organizações sociais contratadas pelo poder público na área de saúde para fins de verificação dos limites com gastos de pessoal previstos na Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF).

4. No requerimento, ressalta-se que a matéria é controversa, uma vez que o Tribunal de Contas do Distrito Federal acenou no sentido de ser necessária a inclusão dos gastos com força de trabalho dessas entidades privadas entre as despesas de pessoal para fins de cálculo dos limites previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, ao passo que Tribunais de Contas de outros Estados, a exemplo de São Paulo, vêm interpretando a matéria de forma divergente.

5. A CAS pede, então, o auxílio desta Corte a fim de que o Congresso Nacional disponha de elementos para conhecer e deliberar sobre a matéria.

II

6. Tratando-se de assunto afeto a responsabilidade fiscal, o [Acórdão 2.057/2016 - TCU - Plenário](#), por meio do subitem 9.5., determinou a remessa dos autos à Secretaria de Macroavaliação Governamental deste Tribunal (Semag) para instrução.

7. Em linhas gerais, a Semag informou que não havia jurisprudência desta Corte firmada sobre a matéria e discorreu sobre os riscos da não contabilização de despesas com organizações sociais para fins de apuração dos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. A unidade trouxe, ainda, dados a respeito do montante de gastos da União e, especificamente, do Ministério da Saúde, em 2015, com pessoal e com entidades privadas sem fins lucrativos, demonstrando que esses últimos são de baixa materialidade.

8. Ao final, propôs, em essência, informar à requerente que:

a) não há, na jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU), entendimento firmado sobre a matéria;

b) para que se firme tal entendimento, faz-se necessária uma discussão prévia com os Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão;

c) compete ao Congresso Nacional avaliar a oportunidade de dispor sobre a matéria de forma expressa em lei complementar, de modo a uniformizar a aplicação da norma geral de finanças públicas em toda a Federação, considerando o risco de colapso financeiro (no caixa dos entes subnacionais) decorrente de contratações indiscriminadas de organizações do Terceiro Setor para prestar serviços públicos;

d) a Lei de Diretrizes Orçamentárias da União pode regulamentar, de forma expressa, o cômputo das despesas com pessoal das organizações sociais, apenas para fins de apuração do limite, sem alterar a natureza da despesa, à exemplo da sistemática regulamentada pelo art. 18, § 1º, da LRF, consideradas as diretrizes fixadas pelo art. 99 da Lei 13.080/2015 (LDO- 2015), cujo texto se reproduz no art. 105 da Lei 13.242/2015 (LDO-2016).

9. A Semag propôs, ainda, fixar prazo de quinze dias para que os Ministros da Fazenda e do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão se manifestem sobre a análise empreendida nestes autos.

III

10. Conforme bem anotado pela Semag, de fato, este Tribunal ainda não firmou entendimento explícito sobre a necessidade de contabilização dos pagamentos realizados pela União a organizações sociais contratadas por meio de contrato de gestão, para fins de apuração dos limites com gastos de pessoal estabelecidos pela Lei Complementar 101/2000 (LRF).

11. Verifico, todavia, que, nos processos em que esta Casa se pronunciou sobre a observância ao art. 20 da LRF, foram consideradas para verificação do atendimento ao limite, além dos gastos corriqueiros com pessoal (art. 18, *caput*, da LRF), apenas as despesas com contratação de pessoal por tempo determinado e de mão de obra terceirizada quando caracterizassem substituição de servidores e empregados públicos (Ex.: Acórdãos 2118/2016, 2.884/2015 e 3.239/2013, todos do Plenário).

12. No relatório que embasou o [Acórdão 3.239/2013 - TCU - Plenário](#), acima citado, restou consignado que a contratação de organizações sociais não se sujeita aos limites com gastos de pessoal impostos pela LRF, conforme o seguinte trecho:

“Os próprios dirigentes da fundação extinta seriam os dirigentes da OS, razão pela qual a publicização dificilmente apresenta o caráter de fomento a entidades privadas sem fins lucrativos na prestação de serviços de relevância pública, mas sim a busca do poder público por maior flexibilização no gerenciamento de seus próprios serviços, deixando de se sujeitar às regras de concurso público, de licitação, **dos limites com gastos de pessoal da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) etc.**” (destaco)

13. Não existem, portanto, deliberações desta Corte que reconheçam como obrigatória a inclusão de despesas pagas a organizações sociais que celebram contrato de gestão com a União para fins de verificação do atendimento aos limites com gastos de pessoal estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

14. Tal cenário se coaduna com a legislação em vigor. Observem-se os dispositivos legais que tratam do assunto:

Lei Complementar 101/2000 (LRF)

“Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da

aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

§ 1o Os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como ‘Outras Despesas de Pessoal’.

§ 2o A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.” (destaco)

Lei 13.242/2015 (LDO 2016)

“Art. 105. Para apuração da despesa com pessoal, prevista no art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal, deverão ser incluídas as despesas relativas à contratação de pessoal por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, nos termos da Lei no 8.745, de 1993, bem como as despesas com serviços de terceiros quando caracterizarem substituição de servidores e empregados públicos.

§ 1o As despesas relativas à contratação de pessoal por tempo determinado a que se refere o *caput*, quando caracterizarem substituição de servidores e empregados públicos, deverão ser classificadas no GND 1, salvo disposição em contrário constante da legislação vigente.

§ 2o O disposto no § 1o do art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal aplica-se exclusivamente para fins de cálculo do limite da despesa total com pessoal, não se constituindo em despesas classificáveis no GND 1.”

15. Releva notar que, quando o legislador quis acrescentar situações controversas ao cálculo dos limites com pessoal, ele o fez explicitamente nos normativos legais.

16. Embora seja natural o ímpeto de querer dar soluções para o que se vê ser um problema, o julgador não deve esquecer-se dos limites de sua competência.

17. Traçar uma analogia entre terceirização de mão de obra e contratação de organização social, com o intuito de ampliar o alcance do art. 18, §1º, da LRF, ou do art. 105 da LDO 2016, não me parece ser a melhor hermenêutica, pois os dois institutos possuem natureza completamente distintas. O primeiro visa tão somente suprir a contratante de mão de obra, enquanto que o segundo tem a finalidade de transferir determinadas atividades para o setor privado, visando a parceria no atingimento de metas.

18. O conceito de contrato de gestão firmado com organizações sociais está positivado no art. 5º da Lei 9.637/1998, a saber:

“Art. 5o Para os efeitos desta Lei, entende-se por contrato de gestão o instrumento firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, **com vistas à formação de parceria entre as partes para fomento e execução de atividades relativas às áreas relacionadas no art. 1o.**” (destaco)

19. Frise-se que dois pontos característicos do contrato de gestão celebrado com as organizações sociais são a “parceria” e o “fomento”, o que o distingue de mera contratação de mão de obra.

20. Os dados levantados por meio do TC [013.276/2015-8](#), constantes no quadro do subitem 83 do relatório precedente, corroboram tal diferença, na medida em que demonstram que a alocação de recursos com “pessoal e encargos” das sete organizações sociais contratadas pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI) é, em média, 37% do total de gastos, não superando, em nenhum caso, 46%. Em outras palavras, se o objetivo maior fosse a contratação de mão de obra, esses gastos certamente superariam 50%.

21. Por fim, os fundamentos adotados pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1.923 confirmam que os contratos de gestão celebrados com organizações sociais não consistem em contratação de terceirizados.

22. Embora, na prática, o Tribunal tenha observado, em várias situações, a contratação de organizações sociais apenas para servirem de intermediárias de mão de obra, tal fato não é motivo legítimo para que o instrumento seja tratado como se terceirização o fosse.

23. Mais uma vez, venho a salientar que o mal uso do instrumento não deve confundir o intérprete do Direito. Se bem utilizado, o contrato de gestão celebrado com organizações sociais pode e deve trazer benefícios. Foi com esse espírito que o Supremo Tribunal Federal assim se pronunciou na ADI 1.923:

“1. A atuação da Corte Constitucional não pode traduzir forma de engessamento e de cristalização de um determinado modelo pré-concebido de Estado, impedindo que, nos limites constitucionalmente assegurados, as maiorias políticas prevaletentes no jogo democrático pluralista possam pôr em prática seus projetos de governo, moldando o perfil e o instrumental do poder público conforme a vontade coletiva.”

24. Destarte, é preciso ter cautela para que esta Corte não crie entraves que a lei não prevê e dificulte a atuação do gestor.

25. O art. 18, §1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal e o art. 105 da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2016 (Lei 13.242/2015) exigem apenas a contabilização dos gastos com contratos de terceirização de mão de obra que se referem a substituição de servidores e empregados públicos e a contratação de pessoal por tempo determinado. Assim, nem todo gasto com terceirização de mão de obra o legislador elegeu para fazer parte do cálculo do limite de despesa com pessoal. Se a norma restringe os casos de contabilização dos gastos com terceirização, com maior razão conclui-se que as despesas com contratação de organizações sociais não devem ser computadas para finalidade do art. 19 da LRF.

26. Conforme decidido pelo Plenário do TCU no [Acórdão 2.057/2016 - TCU - Plenário](#), é de todo recomendável, especialmente em cenários de retração econômica e de insuficiência de recursos, que o gestor público analise todas as opções postas à disposição pela Constituição e pela legislação vigente, de forma a buscar modelos que vão ao encontro do princípio constitucional da eficiência, sempre tendo como objetivo o interesse público e o atendimento dos direitos dos cidadãos.

27. Embora seja necessário fundamentar a opção pela adoção do modelo de parcerias com organizações sociais, é preciso ter presente que a autonomia do gestor e o livre exercício da opção política do governo democraticamente eleito, nos limites da lei, devem ser levados em consideração no exame pelo órgão de controle, sendo certo que a experiência de outras unidades federativas, bem como estudos e trabalhos que abordem o tema e promovam comparação entre os diversos modelos podem e devem servir de fundamento à decisão do Estado.

28. Não se pode, todavia, olvidar dos riscos que a utilização abusiva desse instrumento pode acarretar ao equilíbrio fiscal do ente federativo, conforme esmiuçado pela unidade instrutora. Ao não fazer parte dos limites impostos pela lei, as contratações excessivas de organizações sociais para prestação de serviços públicos, seja na área da saúde, ou em qualquer outra seara, podem levar a um colapso financeiro do ente público. Isso porque, ao prestar os serviços por outros meios, os gastos com pessoal do ente público tendem a diminuir, aumentando a margem para atingimento do limite de 60% da receita corrente líquida (RCL). Tal margem pode ser preenchida com aumentos sucessivos da remuneração de servidores e/ou empregados, o que se mostra de difícil reversão. Ao mesmo tempo, as despesas com organizações sociais passam a disputar a parcela de 40% da receita corrente líquida destinada a despesas de custeio, dívida pública e investimentos.

29. Portanto, diante desses riscos e da omissão da LRF, cumpre ao Congresso Nacional sopesá-los com a realidade da assistência à saúde e a necessidade de prestação desses serviços à sociedade e, com base nisso, avaliar a oportunidade e a conveniência de legislar sobre a matéria, de forma a inserir ou não no cômputo de apuração dos limites previstos no art. 19 da Lei Complementar 101/2000 as despesas com pessoal das organizações sociais.

30. Por fim, deixo de acolher a proposta da unidade instrutora no sentido de fixar prazo para que os Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão se pronunciem sobre a matéria, tendo em vista que a presente solicitação demanda apenas a manifestação desta Corte, não se mostrando necessária, a meu ver, consulta aos referidos ministérios.

Ante o exposto, voto no sentido de que seja aprovado o acórdão que ora submeto à deliberação deste Colegiado.

TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 21 de setembro de 2016.

Ministro BRUNO DANTAS

Relator

Data da sessão:

21/09/2016

Ata:

36/2016



Resumo dos Encaminhamentos da 25ª CTCCONF (maio/2018) e Pré-pauta da 26ª reunião (outubro/2018)

ITEM 1 – ABERTURA E INFORMES

1.1 ACT IRB/ATRICON/STN/Tribunais – 1ª reunião do Comitê Gestor em 14/05; definição dos GTs até o final de junho.

1.2 MDF 9ª edição – Contribuições de última hora até o final da próxima semana; publicação pretendida até o final de maio.

EXTRAPAUTA – NT Registros contábeis referentes a transações sem efetivo fluxo de caixa.

E1. Os membros poderão enviar contribuições para as questões a serem abordadas na NT **até o final de maio**;

E2. A Coordenação da CTCONF irá consolidar as sugestões e submeter à votação eletrônica dos membros para a decisão de ordem de prioridade;

E3. Nova versão da NT deverá ser elaborada até o **final de junho** e submetida aos membros para contribuições finais e publicação.

ITEM 2 – REQUISITOS MÍNIMOS (Portaria)

2.1 Tentativa de **publicação das alterações do Decreto nº 7.185/2010** até o final de maio (a depender das gestões junto à Presidência da República);

2.2 Contribuições sobre a **minuta de nova Portaria serão recebidas até 30/06** (cconf@tesouro.gov.br) ; nova versão será submetida para consulta pública até 31/08; publicação da nova Portaria pretendida até 30/09.

2.3 Apresentação da **nova legislação** e do **andamento do ACT** com os Tribunais na 26ª CTCONF (out/2018).

ITEM 3 – PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS DOS RPPS

3.1 1ª versão da IPC será debatida na 26ª CTCNF (out/2018);
definição do escopo das alterações a serem incorporadas ao MCASP, a serem validadas e votadas na 26ª CTCNF (out/2018).

ITEM 4 – MSC E INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

4.1 Serão recebidas contribuições dos membros acerca do **rol das informações complementares** para 2019 até o dia **21/05**;

4.2 O rol das informações complementares será **publicado até o final do mês de maio** e a **Portaria do Siconfi para 2019** e seus respectivos Anexos deve ser **publicada até 31/07** (data pretendida);

ITEM 5 – EMENTÁRIO DE NATUREZA DA RECEITA

5.1 ENR 2019 – Para 2019, o ementário será publicado com alterações no “tipo”; serão recebidas contribuições **até 21/05; publicação juntamente com o PCASP 2019 (final de maio);**

5.2 Estratégia para PLDO/PLOA/Execução de 2020 – Serão efetuadas alterações na lógica do dígito 8 com a abertura do 5º e 6º dígitos nos classificadores 50 a 98, de modo a contemplar as necessidades dos entes da Federação.

ITEM 6 – DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS COM ASPS

6.1 Votação das alterações em relação ao demonstrativo:

24 (a favor)

0 (contra)

2 (abstenções)

5 (ausências)

Resultado: **APROVADO** PARA INSERÇÃO NO MDF 9ª edição (vigência a partir do exercício de 2019).

Alteração: acompanhamento da execução dos restos a pagar não processados inscritos com disponibilidade de caixa, de forma que passe a controlar também a execução dos restos a pagar processados. ₈

ITEM 7 – EXPERIÊNCIAS – MSC E PIPCP DA UNIÃO

Contato: ccont@tesouro.gov.br

ITEM 8 – DESPESA TOTAL COM PESSOAL

8.1 Votação das alterações em relação ao demonstrativo (com base no pedido de reconsideração de 1/3 dos membros – art. 4º do RI, relatado pelo GEFIN):

11 (a favor)

13 (contra)

2 (abstenções)

5 (ausências) – CGU, CNJ, ABRACOM, CONACI, municípios

Resultado: Pedido de Reconsideração NÃO APROVADO para o MDF 9ª ed.

(vigência a partir do exercício de 2019).

Pedido de reconsideração interposto não acatado pela CTCNF: Exclusão das despesas das Organizações Sociais (OS) na despesa total com pessoal para fins dos limites estabelecidos na LRF (pedido de reconsideração interposto por 1/3 dos membros na 24ª CTCNF e relatado pelo GEFIN).

Quadro adicional proposto pela Coordenação da CTCNF para evidenciar os gastos das OS: retirado de pauta (não será levado para o MDF 9ª edição)

ITEM 9 – VERIFICAÇÕES E VALIDAÇÕES DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E FISCAIS

9.1 Será apresentada uma nova proposta de validações e indicadores qualitativos das informações contábeis e fiscais na 26ª CTCINF (out/2018) para entrarem em vigor em 2019.

9.2 Estamos à disposição para sugestões: cconf@tesouro.gov.br

Premissas: transparência, alinhamento com a estratégia da MSC, gradualismo, disponibilização em meio de amplo acesso

ITEM 10 – PROCESSO DE CONVERGÊNCIA (*RELEASE 4*) E PLANO DE TRABALHO DO CFC

10.1 Contato: tecnica@cfc.org.br

10.2 Participe da audiência pública da *release 4* (previsão: junho a agosto/2018). Link: <http://cfc.org.br/tecnica/audiencia-publica/>

10.3 Contato para a audiência pública: ap.nbc@cfc.org.br

10.4 Aumento do espaço para a discussão das novas normas nas próximas CTCONF (vide encaminhamentos gerais)

ITEM 11 – PCASP 2019 e MCASP 8ª edição

11.1 As alterações propostas para o PCASP 2019 e PCASP estendido serão aprovadas por **votação eletrônica em 23/05**, sendo que as últimas sugestões deverão ser apresentadas até o dia 21/05 (Vide síntese de alterações disponibilizada como material). **Portaria publicada até o final de maio.**

11.2 As alterações resultantes do Subgrupo do PCASP serão incorporadas no PCASP 2020 e PCASP Estendido 2020.

11.3 Alterações para o **MCASP 8ª edição a ser aprovado na 26ª CTCONF**; análise de uma **possível edição extra do MCASP (9ª edição em 2019 para vigência a partir de 2020)** com a nova estrutura proposta, sem alteração de conteúdo (somente estrutura) – a aprovação da nova estrutura será submetida à CTCONF.

ITEM 12 – NOVAS INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

12.1 Cessão de Direitos Creditórios: A IPC **será publicada até o final de maio** (não foi submetida à votação conforme informado na ata da 24ª reunião da CTCONF).

12.2 Cessão de Bens: A IPC **será publicada até o final de maio** (não foi submetida à votação conforme informado na ata da 24ª reunião da CTCONF).

12.3 Depósitos Judiciais: Será apresentada uma **nova proposta de IPC na 26ª CTCONF (out/2018)**. Tendo em vista as mudanças na legislação, será levada à votação na próxima reunião.

ENCAMINHAMENTOS GERAIS

- a) **Diagnóstico e análise de uma possível e necessária padronização do PCASP Estendido e conversão no PCASP Federação, NRs, NDs, Fontes, no âmbito da Federação, de modo a reduzir a necessidade dos “de-para”** – apresentação de uma proposta de projeto na 26ª reunião (outubro) após discussão com o Governo Federal e no âmbito do ACT dos Tribunais;
- b) **Aumentar a reunião da CTCONF** em um dia para dedica-lo à discussão das novas NBC TSP que serão incorporadas no MCASP. Fazer apresentação acerca da aplicação prática das novas normas, bem como um acompanhamento do Plano de Trabalho de convergência do CFC.

26ª CTCCONF:

**22 a 25 de outubro/2018
(segunda a quinta-feira)**

ESAF-DF

ALGUNS PONTOS PRÉ-PAUTADOS DA 26ª CTCONF (OUTUBRO)

1. Nota Técnica de **registros contábeis referentes a transações sem efetivo fluxo de caixa (para conhecimento);**
2. Aprovação das alterações do **MCASP 8ª edição** e aprovação de **nova estrutura para a 9ª edição** (sem alteração de conteúdo);
3. Apresentação da legislação de **requisitos mínimos** e informes dos GTs do ACT com os Tribunais acerca desse assunto;
4. Apresentação do escopo dos **procedimentos contábeis dos RPPS** no MCASP 8ª edição e apresentação de minuta de IPC;

ALGUNS PONTOS PRÉ-PAUTADOS DA 26ª CTCONF (OUTUBRO)

5. Compartilhamento do planejamento e informes de cada Grupo de Trabalho constituído no âmbito do **ACT IRB/ATRICON/STN/Tribunais**;
6. Avaliação de proposta de **reformulação do MDF**;
7. Reformulação do **Anexo de Riscos Fiscais – ARF** para a 10ª edição do MDF;
8. **Matriz de Saldos Contábeis – MSC**: diagnóstico, alinhamento para 2019, validações para 2019 etc

ALGUNS PONTOS PRÉ-PAUTADOS DA 26ª CTCONF (OUTUBRO)

9. Ranqueamento dos entes da Federação em relação aos **indicadores qualitativos** da gestão contábil e informações contábeis e fiscais;
10. **Experiências e boas práticas locais;**
11. **Processo de convergência das NBC TSP.** Andamento do Plano de Trabalho e apresentação das normas convergidas e incorporadas no MCASP 8ª edição;
12. **Propostas de novas IPC a serem desenvolvidas:** serão colhidas sugestões dos membros até a reunião (ex.: FR, etc)

ALGUNS PONTOS PRÉ-PAUTADOS DA 26ª CTCONF (OUTUBRO)

13. Nova versão da **IPC de depósitos judiciais** para discussão e deliberação;

**MUITO OBRIGADO POR TER
PARTICIPADO DA 25ª CTCONF!**

BOM RETORNO.

cconf@tesouro.gov.br

Nota Técnica nº XX/2018/GENOC/CCONF/SUCON/STN/MF-DF

Brasília, XX de Abril de 2018.

Assunto: Registros contábeis referentes a transações sem efetivo fluxo de caixa.

1. Trata-se de orientações acerca da contabilização de transações sem efetivo fluxo de caixa, bem como da análise de suas implicações contábeis e fiscais.
2. Transações desta natureza são comuns no setor público, e não raro são registradas na forma de “encontro de contas” (cancelamento de ativos e passivos), realizado, por exemplo, em compensações entre dívida ativa e precatórios ou em compensações de créditos previdenciários com obrigações previdenciárias. Tais transações também são observadas em situações como a “dação em pagamento de dívida ativa” (pagamento de dívida ativa por meio de ativo imobilizado, por exemplo), no arrendamento mercantil financeiro ou no registro de financiamentos diversos, dentre outras.
3. Nos casos acima relatados, é comum que os entes da federação executem apenas registros patrimoniais referentes às operações, tendo como principal justificativa o fato de inexistir fluxo financeiro, mais especificamente de caixa. Nestes casos, não é realizado qualquer registro orçamentário ou mesmo de contas de controle, mais especificamente as de Disponibilidade por Destinação de Recursos – DDR.
4. Destaca-se que, na dinâmica do setor público, grande parte dos controles e relatórios contábeis e fiscais são elaborados não apenas a partir dos registros patrimoniais, mas também dos registros orçamentários e de controle. Deste modo, a inexistência dos registros em contas orçamentárias e de controle acaba por ter implicações diversas, dentre as quais destacam-se distorções nos seguintes aspectos:
 - Resultado fiscal (primário e nominal) pela metodologia “acima da linha”;
 - Despesa de pessoal;
 - Regra de ouro;
 - Repartição tributária;
 - Observância de vinculações diversas, como saúde e educação.
5. Nos casos apresentados, o não registro de despesas orçamentárias, por exemplo, pode distorcer os indicadores e resultados que, conforme a metodologia atual de apuração, são apurados por meio, dentre outros, dos registros orçamentários. Como exemplo, a compensação de créditos previdenciários com obrigações patronais registrada na forma de encontro de contas sem registros orçamentários distorce o resultado primário e a despesa de pessoal, na medida em que não houve efetivamente o registro da despesa corrente de

pessoal. Outro exemplo corresponde à compensação de dívida ativa com precatórios, em que a não execução dos registros orçamentários e de controle deixa de evidenciar aspectos relevantes, como a obrigação da repartição tributária ou as vinculações legais, como educação e saúde.

6. Como fundamentação para o não registro orçamentário e em contas de controle, é comumente argumentado “não ter existido fluxo financeiro efetivo”. Destaca-se, contudo, que o conceito de financeiro, nos moldes da Lei nº 4.320/1964 não se limita a caixa, mas também a créditos, conforme apresentado a seguir:

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

I - O Ativo Financeiro;

II - O Ativo Permanente;

III - O Passivo Financeiro;

IV - O Passivo Permanente;

V - O Saldo Patrimonial;

VI - As Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras pagamento independa de autorização orçamentária.

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

(Lei nº 4.320/1964, grifos nossos)

7. Deste modo, e com vistas a dar transparência as implicações das transações no setor público bem como de instrumentalizar a gestão pública, as áreas de controle e a sociedade em geral, **orienta-se que o registro em contas orçamentárias e de controle seja realizado como regra geral nas transações em que sua não realização prejudique a qualidade da informação disponibilizada pela contabilidade.** A título de exemplo, o registro de uma operação em conformidade com estas orientações é apresentado como Anexo da presente nota técnica.

Brasília, XX de XX de 2018.

ANEXO – Registro contábil de operação de compensação de créditos com obrigações

Com o propósito de ilustrar a contabilização conforme orientações da presente Nota, segue roteiro contábil resumido de uma operação de compensação de créditos previdenciários com obrigações patronais previdenciárias, em uma instituição do setor público:

Saldos Iniciais:

Ativo

1. Créditos junto ao INSS (P) R\$ 100,00

Passivo

2. Obrigações patronais junto ao INSS (P) R\$ 100,00

Execução da operação de compensação de créditos com recebíveis:

Registro da receita

D. 6. Receita a realizar

C. 6. Receita realizada R\$ 100,00

Natureza de Receita: avaliar caso concreto (ex. restituição)

D. 1. Créditos junto ao INSS (F)

C. 1. Créditos junto ao INSS (P) R\$ 100,00

D. 7. Disponibilidade de Recursos

C. 8. Disponibilidade por Destinação de Recursos R\$ 100,00

Fonte XYZ

Registro da Despesa

D. 6. Crédito disponível

C. 6. Crédito empenhado a liquidar R\$ 100,00

Natureza de despesa: 3.1.90.xx

D. 2. Obrigações patronais junto ao INSS (P)

C. 2. Obrigações patronais junto ao INSS (F) R\$ 100,00

D. 8. DDR

C. 8. DDR comprometida por empenho R\$ 100,00

Fonte XYZ

D. 6. Crédito empenhado a liquidar

C. 6. Crédito empenhado liquidado a pagar R\$ 100,00

D. 8. DDR comprometida por empenho

C. 8. DDR comprometida por liquidação R\$ 100,00

Fonte XYZ

D. 6. Crédito empenhado liquidado a pagar

C. 6. Crédito empenhado liquidado pago R\$ 100,00

D. 2. Obrigações patronais junto ao INSS (F)

C. 1. Créditos junto ao INSS (F) R\$ 100,00

D. 8. DDR comprometida por liquidação
C. 8. DDR paga
Fonte XYZ

R\$ 100,00

MINUTA



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

PLANO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

Anexo à Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015.

(Publicada no DOU de 29/09/2015)

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA

Joaquim Vieira Ferreira Levy

SECRETÁRIO-EXECUTIVO

Tarcísio José Massote de Godoy

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL

Marcelo Barbosa Saintive

SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Gildenora Batista Dantas Milhomem

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Leonardo Silveira do Nascimento

COORDENADORA DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Raquel da Ressurreição Costa Amorim

COORDENADOR-GERAL DE CONTABILIDADE E CUSTOS DA UNIÃO

Renato Pontes Dias

COORDENADORA DE SUPORTE À CONTABILIDADE DA UNIÃO

Bárbara Verônica Dias Mágero Viana

Sumário

APRESENTAÇÃO	5
1. INTRODUÇÃO	6
2. RESULTADO DA CONSULTA PÚBLICA DO PLANO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS	10
3. DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS E RESPECTIVOS PRAZOS	11
3.1 Variações Patrimoniais Aumentativas Decorrentes de Créditos a Receber	11
3.1.1 Referências Normativas (NBC TSP, IPSAS e MCASP)	11
3.1.2 Resumo das ações necessárias para a implantação	12
3.1.3 Estratégia de Implantação e Prazos	13
3.2 Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes	15
3.2.1 Referências Normativas (NBC TSP, IPSAS e MCASP)	15
3.2.2 Resumo das ações necessárias para a implantação	15
3.2.3 Prazos	16
3.3 Bens Móveis e Imóveis e Respectiva Depreciação, Amortização ou Exaustão	17
3.3.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)	17
3.3.2 Resumo das ações necessárias para a implantação	17
3.3.3 Prazos	18
3.4 Obrigações por Competência	19
3.4.1 Referências Normativas (NBC TSP, IPSAS e MCASP)	19
3.4.2 Resumo das ações necessárias para a implantação	20
3.4.3 Prazos	20
3.5 Ativo Intangível e sua Respectiva Amortização	22
3.5.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)	22
3.5.2 Resumo das ações necessárias para a implantação	22
3.5.3 Prazos	23
3.6 Investimentos Permanentes	24
3.6.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)	24
3.6.2 Resumo das ações necessárias para a implantação	24
3.6.3 Prazos	25
3.7 Estoques	26
3.7.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)	26

3.7.2 Resumo das ações necessárias para a implantação.....	26
3.7.3 Prazos.....	26
3.8 Demais Aspectos Referentes aos Procedimentos Patrimoniais Estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP	28
3.8.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)	28
3.8.2 Prazos.....	28
3.9 Resumo dos Prazos Definidos Neste Tópico	29
4. Plano de Ação Normativa e Operacional da STN	35
5. Conclusões e Recomendações.....	39

APRESENTAÇÃO

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

1. INTRODUÇÃO

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

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

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

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

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

a) convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;

- b) implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público;
- c) implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;
- d) melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- e) possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

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

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

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

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

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

Outro importante marco na evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, foi a edição, pelo CFC, das dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor

¹ Um exemplo dessas parcerias é o Acordo de Cooperação Técnica firmado pelo CFC e pela STN/MF, o qual prevê, em seu programa de trabalho, ações conjuntas de capacitação e disseminação das normas, por meio do Seminário Brasileiro de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (SBCASP), Semana Contábil e Fiscal para Estados e Municípios (SECOFEM), Encontro de Gestores Públicos em CASP, dentre outros.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;

VI - demais aspectos patrimoniais previstos no MCASP.

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

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

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

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

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

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

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

2. RESULTADO DA CONSULTA PÚBLICA DO PLANO DE IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

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

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

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

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

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

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

3. DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS E RESPECTIVOS PRAZOS

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

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

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

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

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

3.1 Variações Patrimoniais Aumentativas Decorrentes de Créditos a Receber

3.1.1 Referências Normativas (NBC TSP, IPSAS e MCASP)

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

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

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

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

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

3.1.2 Resumo das ações necessárias para a implantação

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

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

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

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

Mais detalhes acerca do registro da receita tributária por competência são apresentados na Instrução de Procedimentos Contábeis nº 2, ou **IPC 02 - Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência**. As IPC são documentos orientadores de

observância facultativa pelos entes da Federação e são resultado da experiência dos próprios entes acerca de vários procedimentos contábeis.

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

3.1.3 Estratégia de Implantação e Prazos

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

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

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

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

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

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
1. Reconhecimento, mensuração e evidência dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	União ⁽¹⁾	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
	DF e Estados	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
2. Reconhecimento, mensuração e evidência dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	União	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
	DF e Estados	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
3. Reconhecimento, mensuração e evidência dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	União	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
	DF e Estados	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
4. Reconhecimento, mensuração e evidência da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas ⁽²⁾	União	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
	DF e Estados	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)

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

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

3.2 Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes

3.2.1 Referências Normativas (NBC TSP, IPSAS e MCASP)

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

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

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

PCP	NBC TSP (em 2015)	MCASP 6ª edição	IPSAS (em 2015)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões, ativos contingentes e passivos contingentes.	NBC T ¹ 16.10, 16.2 e 16.6	Capítulo 9 da Parte II (PCP)	IPSAS 19

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

2.2.2 Resumo das ações necessárias para a implantação

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

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

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

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

3.2.3 Prazos

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

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

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

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

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

3.3.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)

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

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

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

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

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

3.3.2 Resumo das ações necessárias para a implantação

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

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

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

3.3.3 Prazos

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

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>bens móveis e imóveis</u>; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	União ⁽¹⁾	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016) ⁽²⁾
	DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>bens de infraestrutura</u>; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	União	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
	DF e Estados	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
	Municípios <u>acima</u> de 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2023	01/01/2024	2025 (Dados de 2024)
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>bens do patrimônio cultural</u>; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	União	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
	DF e Estados	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
	Municípios <u>acima</u> de 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2023	01/01/2024	2025 (Dados de 2024)

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

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

3.4 Obrigações por Competência

3.4.1 Referências Normativas (NBC TSP, IPSAS e MCASP)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.4.2 Resumo das ações necessárias para a implantação

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

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

3.4.3 Prazos

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.5 Ativo Intangível e sua Respectiva Amortização

3.5.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)

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

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

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

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

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

3.5.2 Resumo das ações necessárias para a implantação

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

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

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

3.5.3 Prazos

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

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

3.6 Investimentos Permanentes

3.6.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)

As regras relativas aos registros decorrentes de reconhecimento, mensuração e evidenciação de investimentos permanentes encontram-se disciplinadas nas IPSAS 34 – Demonstrações Financeiras em Separado (*Separate Financial Statements*), IPSAS 35 – Demonstrações Financeiras Consolidadas (*Consolidated Financial Statements*), IPSAS 36 – Investimentos em Coligadas e Negócios de Riscos Conjuntos (*Investments in Associates and Joint Ventures*), IPSAS 37 – Operações Conjuntas (*Joint Arrangements*) e IPSAS 38 – Evidenciação de Participações em Outras Entidades (*Disclosure of Interests in Other Entities*).

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

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

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

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

3.6.2 Resumo das ações necessárias para a implantação

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

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

3.6.3 Prazos

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

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

3.7 Estoques

3.7.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)

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

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

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

Deste modo, as normas que disciplinam o assunto são:

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

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

3.7.2 Resumo das ações necessárias para a implantação

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

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

3.7.3 Prazos

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

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
18. Reconhecimento, mensuração e evidência dos <u>estoques</u>.	União	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
	DF e Estados	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)

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

3.8.1 Referência Normativa (NBC TSP, IPSAS e MCASP)

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

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

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

3.8.2 Prazos

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

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

3.9 Resumo dos Prazos Definidos Neste Tópico

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

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	União	DF e Estados	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	01/01/2017	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	01/01/2018	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2019	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024

10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	Imediato	01/01/2016	01/01/2016	01/01/2016
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.			
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.			
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	01/01/2019	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.			

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

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

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

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
4. Reconhecimento, mensuração e evidência da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
12. Reconhecimento, mensuração e evidência da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e evidência das obrigações com fornecedores por competência.	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
3. Reconhecimento, mensuração e evidência dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
11. Reconhecimento, mensuração e evidência das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
5. Reconhecimento, mensuração e evidência das provisões por competência.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
6. Evidência de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
7. Reconhecimento, mensuração e evidência dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
10. Reconhecimento, mensuração e evidência das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
17. Reconhecimento, mensuração e evidência dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
1. Reconhecimento, mensuração e evidência dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
2. Reconhecimento, mensuração e evidência dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
15. Reconhecimento, mensuração e evidência de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
18. Reconhecimento, mensuração e evidência dos estoques.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2011)
8. Reconhecimento, mensuração e evidência dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
9. Reconhecimento, mensuração e evidência dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
14. Reconhecimento, mensuração e evidência das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.		
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.		
19. Reconhecimento, mensuração e evidência dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.		

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

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
4. Reconhecimento, mensuração e evidênciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
12. Reconhecimento, mensuração e evidênciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e evidênciação das obrigações com fornecedores por competência.	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
3. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
11. Reconhecimento, mensuração e evidênciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
5. Reconhecimento, mensuração e evidênciação das provisões por competência.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
6. Evidênciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
7. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
10. Reconhecimento, mensuração e evidênciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
17. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
1. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
2. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
15. Reconhecimento, mensuração e evidênciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
18. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos estoques.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
8. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
9. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
14. Reconhecimento, mensuração e evidênciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.		
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.		
19. Reconhecimento, mensuração e evidênciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.		

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

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	31/12/2023	01/01/2024	2025 (Dados de 2024)
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	31/12/2023	01/01/2024	2025 (Dados de 2024)
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.		
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.		
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.		

4. Plano de Ação Normativa e Operacional da STN

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

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

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

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

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

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

Procedimento Contábil Patrimonial (PCP) segundo o texto vigente das NBC TSP e do MCASP	2015				2016				2017				2018				2019				2020				2021				2022				2023				2024				2025																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																						
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
Edição do MCASP vigente:	MCASP 6ª ed.								MCASP 7ª ed.								MCASP 8ª ed.								MCASP 9ª ed.																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																						
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																															</

5. Conclusões e Recomendações

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

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

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

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



MANUAL DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS

SÍNTESE DAS ALTERAÇÕES

PARTE II – ANEXO DE METAS FISCAIS

DEMONSTRATIVO 5 – ORIGEM E APLICAÇÃO DOS RECURSOS OBTIDOS COM A ALIENAÇÃO DE ATIVOS

Inclusão das linhas relativas aos itens “Alienação de Bens Intangíveis” e “Rendimentos de Aplicações Financeiras” decorrentes de alienação de ativos, para demonstrar esses valores de forma mais transparente, uma vez que estavam somados aos valores de outros itens do quadro.

DEMONSTRATIVO 6 – AVALIAÇÃO DA SITUAÇÃO FINANCEIRA E ATUARIAL DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES

Exclusão da linha “Em Regime de Parcelamento de Débitos”, para tornar o demonstrativo compatível com o Anexo 4 do RREO.

PARTE III – RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

ANEXO 1 – BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

- Exclusão da linha “Reabertura de Créditos Adicionais”, pois estava causando duplicidade no valor do somatório “SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES”, devido à forma de contabilização da dotação orçamentária definida no PCASP.

ANEXO 3 – DEMONSTRATIVO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA

- Atualização do texto das instruções de preenchimento do demonstrativo para adequar a descrição dos itens das Receita Correntes ao novo ementário das receitas válido para o exercício de 2018, publicado pela Portaria Interministerial SOF/STN nº 5/2015.

ANEXO 4 – DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS

- No demonstrativo para estados, DF e municípios, houve a exclusão da linha “Em regime de Parcelamento de Débitos”. As informações antes registradas nessa linha deverão compor as linhas a que se refere a receita.
- Alteração no demonstrativo do RPPS da União, com a inclusão de um quadro com as informações referentes às receitas e despesas previdenciárias do Fundo Constitucional do Distrito Federal – FCDF. Houve também a exclusão



da segregação dos itens das Receitas de Contribuições entre Receitas vinculadas e Receitas Desvinculadas (DRU).

ANEXO 6 – DEMONSTRATIVO DOS RESULTADOS PRIMÁRIO E NOMINAL

- Alteração da nomenclatura dos itens “Juros e Encargos Ativos” e “Juros e Encargos Passivos” para “Juros, Encargos e Variações Monetárias Ativos” e “Juros, Encargos e Variações Monetárias Passivos”, devido ao entendimento de que as variações monetárias devem compor os valores dos juros nominais.
- Abertura das linhas “Variação Cambial” e “Pagamento de Precatórios Integrantes da DC” no quadro de Ajuste Metodológico, após a identificação de que esses itens são fonte de discrepância entre os resultados primário e nominal apurados pelas metodologias “acima da linha” e “abaixo da linha”.

ANEXO 8 – DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS COM MDE

- Alteração no quadro de Controle da Disponibilidade Financeira, para permitir o acompanhamento completo da disponibilidade financeira dos recursos do FUNDEB e do Salário Educação.
- No demonstrativo da União, exclusão do quadro referente às Receitas de Ensino, tendo em vista que a forma de apuração do limite mínimo de aplicação em MDE observa o disposto no Art. 110 da ADCT da CF/88.

ANEXO 9 – DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO E DESPESAS DE CAPITAL

- Exclusão das colunas de “Despesas Liquidadas” e “Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não Processados”, para evidenciar melhor que o resultado deve ser apurado considerando as Despesas Empenhadas.
- Detalhamento das Despesas de Capital por grupo de natureza de despesas.
- Alteração do sinal da fórmula do resultado para apuração da Regra de Ouro, de forma que o cumprimento da regra constitucional corresponderá a um resultado positivo, demonstrando que as Despesas de Capital são maiores que as Receitas de Operações de Crédito.

ANEXO 11 – DEMONSTRATIVO DA RECEITA DE ALIENAÇÃO DE ATIVOS E APLICAÇÃO DOS RECURSOS

- Inclusão das linhas “Receita de Alienação de Bens Intangíveis” e “Receita de Rendimentos de Aplicações Financeiras” no quadro das Receitas. A necessidade de inclusão dessas linhas foi identificada após verificação de



que esses valores deveriam ser segregados das demais aberturas de receitas de alienação de ativos já constantes do quadro, para fins de melhorar a transparência deste demonstrativo.

ANEXO 12 – DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE

Reformulação completa do demonstrativo para que sejam apresentadas as informações mais relevantes, com a evidenciação das despesas com ASPS por subfunção e por categoria econômica.

PARTE IV – RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

ANEXO 2 - DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA

- Exclusão da Tabela 2.2 – Trajetória de Ajuste da Dívida Consolidada Líquida em cada exercício financeiro, destinada a demonstrar a trajetória de retorno conforme a regra transitória, tendo em vista que se destinava à verificação do cumprimento até o exercício de 2016.
- No demonstrativo da União, inclusão das aberturas “Passivos reconhecidos com insuficiência de créditos / recursos” e Demais Dívidas” no item “Outras Dívidas” e da abertura “Ajustes para Perdas” no item “Demais Ativos Financeiros”.

ANEXO 4 - DEMONSTRATIVO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO

- Alteração do título das linhas “Operações de crédito previstas no art. 7º § 3º da RSF nº 43/2001” para “Operações de crédito não sujeitas ao limite para fins de contratação” tanto nas operações contratuais internas quanto nas externas.
- No demonstrativo da União, inclusão das aberturas “Trocas e Demais Operações Internas” e “Assunção, Reconhecimento e Confissão de Dívidas (LRF, art. 29, § 1º)”.

ANEXO 5 - DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA E DOS RESTOS A PAGAR

- Alteração do layout do demonstrativo para trazer as informações dos Recursos Não Vinculados antes dos Recursos Vinculados.



- Inclusão da coluna “DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (APÓS A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)”, devido à relevância dessa informação.
- Criação de demonstrativo para evidenciar os restos a pagar e as disponibilidades de caixa dos Poderes Legislativo, Judiciário, Ministério Público e Defensoria Pública.

ANEXO 6 - DEMONSTRATIVO SIMPLIFICADO DO RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

- Nos demonstrativos dos Estados, DF e Municípios, no campo “RESTOS A PAGAR” houve alteração do título dos valores informados para “RESTOS A PAGAR EMPENHADOS E NÃO LIQUIDADOS DO EXERCÍCIO” e alteração da coluna do Anexo 5 do RGF que deve ser apresentada para evidenciar a “DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (APÓS A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)”.
- No demonstrativo da União, no campo “DESPESA COM PESSOAL”, detalhamento dos itens relativos às informações do Poder Executivo da União, das Despesas da União com os Estados do Amapá, de Roraima e com o DF.
- Criação do demonstrativo simplificado para os Poderes Legislativo, Judiciário, Ministério Público e Defensoria Pública, que devem apresentar apenas as informações constantes nos Anexos 1 e 5 do RGF.

REGRA		FUNDAMENTO	APLICÁVEL PARA
1	VPA de Fundeb maior que zero	PCE-Fundeb	EST/DF/MUN
2	VPD de Fundeb maior que zero	PCE-Fundeb	EST/DF/MUN
3	Dedução de receita orçamentária para formação do Fundeb maior que zero	PCE-Fundeb	EST/DF/MUN
4	Receita orçamentária do Fundeb maior que zero	PCE-Fundeb	EST/DF/MUN
5	Parcela do passivo de OPC registrada com atributo igual a "P" caso maior que a parcela orçada para pagamento no exercício	PCE-Operações de Crédito	União/EST/DF/MUN
6	Registro de Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos maior que zero, se a conta Empréstimos e Financiamentos tiver saldo.	PCE-Operações de Crédito	União/EST/DF/MUN
7	Estoque de RPNP maior que zero	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
8	Estoque de RPP maior que zero	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
9	Despesa orçamentária de Encargos Patronais maior que zero	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
10	Não execução em modalidade de reserva de contingência e RPPS (9.9.99.99)	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
11	Previsão (Fixação) da despesa total maior que zero	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
12	Execução (empenho) da despesa total maior que zero	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
13	Previsão (Fixação) da despesa de pessoal maior que zero (olhar pelo GND 1)	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
14	Execução (empenho) da despesa de pessoal maior que zero (olhar pelo GND 1)	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
15	Previsão (Fixação) da despesa de custeio maior que zero (olhar pelo GND 3)	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
16	Execução (empenho) da despesa de custeio maior que zero (olhar pelo GND 3)	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
17	Previsão (fixação) da despesa por função maior que zero	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
18	Execução (empenho) da despesa por função maior que zero	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
19	Total da despesa prevista (fixada) por função igual ao total da despesa prevista (fixada) por natureza	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
20	Total da despesa executada (empenhada) por função igual ao total da despesa executada (fixada) por natureza	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
21	Total da despesa executada (empenhada) de DEA superior a 10% do total das despesas	PCO-Despesa	União/EST/DF/MUN
22	Total da transferência por repartição de receita maior que zero	PCO-Despesa	União/EST
23	Receita orçamentária prevista (fixada) de transferências intergovernamentais (FPE, FPM, etc.) maior que zero	PCO-Receita	EST/DF/MUN
24	Receita orçamentária executada (arrecadada) de transferências intergovernamentais (FPE, FPM, etc.) maior que zero	PCO-Receita	EST/DF/MUN
25	Receita orçamentária prevista (fixada) de tributos maior que zero	PCO-Receita	União/EST/DF/MUN
26	Receita orçamentária executada (arrecadada) de tributos maior que zero	PCO-Receita	União/EST/DF/MUN
27	Total da receita orçamentária prevista (fixada) maior que zero	PCO-Receita	União/EST/DF/MUN
28	Total da receita orçamentária executada (arrecadada) maior que zero	PCO-Receita	União/EST/DF/MUN
29	Total da dedução da receita menor ou igual à receita realizada	PCO-Receita	União/EST/DF/MUN
30	Dedução da receita orçamentária menor ou igual à natureza da receita arrecadada	PCO-Receita	União/EST/DF/MUN
31	Total da receita prevista (fixada) de FPM maior que zero	PCO-Receita	MUN
32	Total da receita executada (arrecadada) de FPM maior que zero	PCO-Receita	MUN
33	Créditos a Receber a curto e longo prazo maior que zero relativos a créditos tributários e contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	PCP (PIPCP-item 01)	União
34	Saldo dos "demais créditos a receber" (créditos/recebíveis não tributários ou previdenciários), líquidos do ajuste para perdas deve ser maior ou igual a zero.	PCP (PIPCP-item 03)	União/EST/DF/MUN > 50 MIL HAB
35	Saldo das contas de ajustes para perdas da dívida ativa - considerada a soma da circulante e não circulante - maior que zero	PCP (PIPCP-Item 04)	União/EST/DF/MUN
36	Atualização patrimonial (juros ou multa a receber) da dívida ativa maior que zero	PCP (PIPCP-Item 04)	União/EST/DF/MUN
37	Ajuste para perda de dívida ativa tributária não pode ser maior do que o valor registrado em dívida ativa tributária	PCP (PIPCP-Item 04)	União/EST/DF/MUN
38	Ajuste para perda de dívida ativa não tributária não pode ser maior do que o valor registrado em dívida ativa não tributária	PCP (PIPCP-Item 04)	União/EST/DF/MUN
39	Total da Dívida Ativa (Circulante + Não Circulante) maior que zero	PCP (PIPCP-Item 04)	União/EST/DF/MUN
40	Total de bens móveis maior que zero	PCP (PIPCP-Item 07)	União
41	Depreciação acumulada de bens móveis maior que zero	PCP (PIPCP-Item 07)	União
42	VPD de depreciação de bens móveis maior que zero	PCP (PIPCP-Item 07)	União
43	Depreciação acumulada dos bens móveis inferior ao total de bens móveis	PCP (PIPCP-Item 07)	União
44	Total de bens imóveis maior que zero	PCP (PIPCP-Item 07)	União
45	Depreciação acumulada de bens imóveis maior que zero	PCP (PIPCP-Item 07)	União
46	VPD de depreciação de bens imóveis maior que zero	PCP (PIPCP-Item 07)	União
47	Depreciação acumulada dos bens imóveis inferior ao total de bens imóveis	PCP (PIPCP-Item 07)	União
48	Depreciação acumulada total maior que zero	PCP (PIPCP-Item 07)	União
49	Depreciação acumulada total menor que o total do ativo imobilizado	PCP (PIPCP-Item 07)	União
50	13º Salário a Pagar a curto prazo maior que zero	PCP (PIPCP-item 11)	União/EST/DF/MUN > 50 MIL HAB
51	Férias a Pagar a curto prazo maior que zero	PCP (PIPCP-item 11)	União/EST/DF/MUN > 50 MIL HAB
52	Encargos Sociais a Pagar a curto prazo maior que zero	PCP (PIPCP-item 11)	União/EST/DF
53	Provisão atuarial do RPPS com saldo diferente de zero ou com nota explicativa que informe existência de equilíbrio atuarial (apenas para os entes que têm RPPS)	PCP (PIPCP-Item 12)	União/Estados/DF/Municípios
54	Obrigações com fornecedores no passivo circulante maiores que zero	PCP (PIPCP-Item 13)	União/Estados/DF/Municípios
55	Registro de VPD caso tenha prejuízo apurado na equivalência patrimonial (MEP) nos investimentos permanentes	PCP (PIPCP-Item 17)	União
56	Registro de VPA caso tenha lucro apurado na equivalência patrimonial (MEP) nos investimentos permanentes	PCP (PIPCP-Item 17)	União



Verificações e validações de informações contábeis e fiscais

CTCONF – Maio/2018

Histórico

Necessidade de avaliação da qualidade da informação recebida pela STN

- Incertezas acerca da observância do MCASP e MDF - dados, quando enviados tempestivamente, são muitas vezes questionáveis:
 - Receita tributária = 0
 - Receita de transferências = 0
- Não há certeza da observância aos requisitos mínimos e ao marco legal;
- Consistência entre informações/demonstrativos não necessariamente ocorre.

CTCONFs passadas

- Apresentadas as avaliações apenas com o enfoque contábil
- Gradualismo e transparência na aplicação das regras

Novos elementos

- Órgãos de controle têm cobrado análise por parte da STN acerca da observância por parte dos entes subnacionais das exigências do marco legal
 - Demanda por parte do MPDG

Dimensões – Estratégia Proposta

Dimensão #1. Gestão: adequação ao marco legal

- Envio da MSC (frequência, observância de prazos, etc.)
- Homologações de declarações
- Observância aos requisitos mínimos dos sistemas (não reabertura de sistemas, prazos, sist. único)
- Retificações, reenvios ou não envios das informações

Dimensão #2. Qualidade da Informação Contábil

- Adequação às regras do MCASP
- Observância ao PIPCP
- Consistência Demonstrativos Contábeis: e.g. Resultado DFC = Caixa BP

Dimensão #3. Qualidade da Informação Fiscal

- Adequação às regras do MDF
- Consistência dos demonstrativos fiscais: e.g. BO x Resultado Primário

Dimensão #4. Integração de Informações Contábeis e Fiscais

- *Cross-check* dos dados contábeis e fiscais (passivos DCL = passivos contabilizados – BP)
- Alinhamento das notas explicativas às informações apresentadas

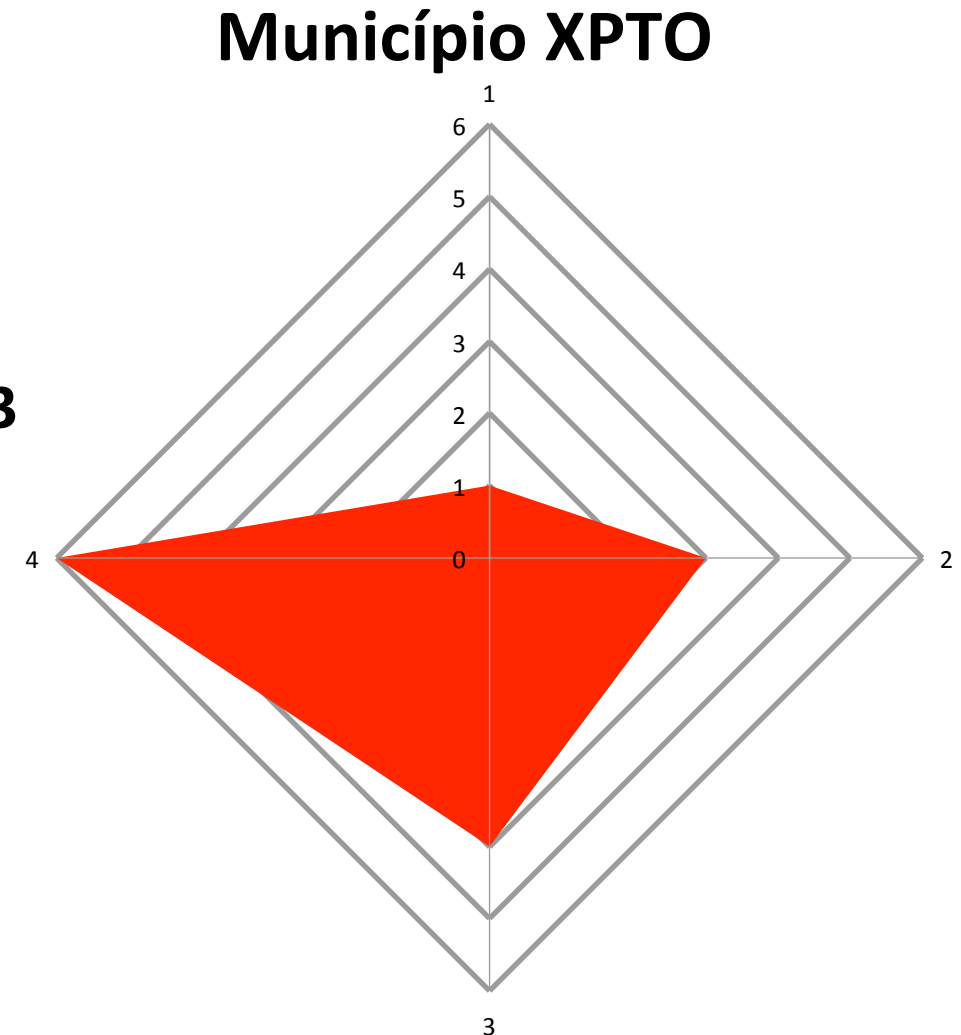
Visualização de Resultados

D1. Gestão – Avaliação 1

D2. Qualidade da Informação Contábil – Avaliação 3

D3. Qualidade da Informação Fiscal – Avaliação 4

D4. Integração de Informações – Avaliação 6



Encaminhamentos

- Amadurecimento das verificações em cada dimensão
- Transparência junto aos entes da Federação – CTCONF, EGP/Secofem, etc.
- Alinhamento à estratégia de implantação da MSC
- Pilotos e avaliações antes das aplicações

Obrigado!

Subsecretaria de Contabilidade Pública – SUCON
Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação – CCONF
Gerência de Normas e Procedimentos Contábeis – GENOC

tesouro.fazenda.gov.br

cconf@tesouro.gov.br

Acesse o Fórum da Contabilidade:

www.tesouro.gov.br/forum

Acesse o Siconfi:

www.siconfi.tesouro.gov.br

Eventos:

casp.cfc.org.br



Proposta de NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas

Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao
Setor Público
(GA/NBC TSP)

Contexto

IPSAS 34 – SEPARATE FINANCIAL STATEMENTS

NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas

- Utilizado o *Handbook* 2016;
- No *Handbook* 2017 teve mínimas alterações;
- Atualizada até 31/Jan/2016 conforme o *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (v. 2016)*;
- Revoga a IPSAS 6 - *Consolidated and Separate Financial Statements*
Obs: Juntamente com a IPSAS 35 - Consolidated Financial Statements
- Referência: IAS 27 (revisada em 2011);
- Correspondência com o **PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 35 – Demonstrações Separadas.**

Estrutura da IPSAS 34



Segue a estrutura padrão das IPSAS:

- Objetivo → Alcance → Definições → Elaboração das Demonstrações Contábeis Separadas → Divulgação → Disposições Transitórias → Data Efetiva → Revogação da IPSAS 6;
- Apresenta uma **Base para Conclusões**;
- Apresenta a **Comparação com a IAS 27**.

Objetivo



Estabelecer os critérios de contabilização e divulgação para investimentos em controladas, empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) e coligadas, quando da elaboração de demonstrações contábeis separadas.

Alcance

Devem observar a NBC TSP 16:

- Entidade que elabore e apresente Demonstrações Contábeis de acordo com o regime de competência;
- Que tenha investimentos em entidades controladas, empreendimentos controlados em conjunto e coligadas;
- Quando for exigido (leis, regulamentos, ...) a apresentação de demonstrações contábeis separadas.

***A norma não determina quais entidades devem elaborar demonstrações separadas.**

Definições

Demonstrações contábeis consolidadas: são as demonstrações contábeis de uma entidade econômica em que ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da entidade controladora e de suas controladas são apresentadas como se fossem uma única entidade econômica.

Demonstrações contábeis separadas: são aquelas apresentadas por uma entidade, na qual a entidade pode escolher, sujeitos aos requerimentos desta norma, contabilizar seus investimentos em controladas, empreendimentos controlados em conjunto e coligadas ao custo ou utilizando o método da equivalência patrimonial, conforme descrito na NBC TSP 18 – Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.

Apresentação das DC

- Adicional as Demonstrações Contábeis consolidadas;
- As Demonstrações Contábeis de entidade que não possui investimentos em controlada, em empreendimento controlado em conjunto ou coligada não são consideradas demonstrações contábeis separadas;
- Se estiver dispensada de apresentar Demonstrações Contábeis Consolidadas (pela IPSAS 35 – NBC TSP 17), pode apresentar as Demonstrações Contábeis Separadas como suas únicas demonstrações contábeis.

Elaboração das DC Separadas

- De acordo com as NBC TSP aplicáveis;
- Contabilização dos investimentos:
 - a) Ao custo;
 - b) Ao valor justo por meio do resultado (instrumentos financeiros – IPSAS 29, entidade de investimento);
 - c) Pelo método de equivalência patrimonial (IPSAS 36 – NBC TSP 18 - *Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.*)

Reconhecimento de dividendos e distribuições similares

- Os dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis separadas quando o direito ao seu recebimento for estabelecido.
- Devem ser reconhecidos no resultado do período, exceto se for utilizado o método de equivalência patrimonial, caso em que devem ser reconhecidos como redução do valor contábil do investimento.

Divulgação



Deve ser divulgado:

- O fato de tratar-se de demonstrações contábeis separadas;
- Uma lista de investimentos significativos em controladas, em empreendimentos controlados em conjunto e em coligadas, contendo:
 - a) O nome;
 - b) A localização;
 - c) Proporção da participação;
 - d) Descrição do método de mensuração.

NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas

Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de **1º de janeiro de 2019**, salvo na existência de algun normativo em âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Obrigado!

Grupo Assessor (GA)

Conselho Federal de Contabilidade





NBC TSP 17

Demonstrações Contábeis Consolidadas

Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao
Setor Público
(GA/NBC TSP)

Contexto

IPSAS 35 – “*Consolidated Financial Statements*”

- Publicada em Jan./2015 concorrentemente com a IPSAS 34, em substituição à IPSAS 6 (*“Consolidated and Separate Financial Statements”*);
- Atualizada até Jan./2016 conforme o *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (v. 2016);
- Referência: IFRS 10 (publicada em 2011, incluindo alterações até Dez./2014).

Estrutura da IPSAS 35 – *Consolidated Financial Statements*



Segue a estrutura padrão das IPSAS, em geral:

- Objetivo → Alcance → Definições → Controle → Entidades de investimento: requisito do valor justo → Transição → Data de vigência.
- Guia de Implementação;
- Alterações de outras IPSAS; e
- Bases para Conclusões (com exemplos ilustrativos).

IPSAS 35 – Objetivo

- **Estabelecer princípios para a apresentação e elaboração de demonstrações contábeis consolidadas quando a entidade controla uma ou mais entidades. Para isso:**
 - (a) Exige que a entidade que controle uma ou mais entidades apresente demonstrações contábeis consolidadas;
 - (b) Estabelece o controle como a base para a consolidação;
 - (c) Define como aplicar o princípio do controle para identificar se uma entidade controla a outra e, portanto, deve consolidá-la;
 - (d) Define os requisitos contábeis para a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas; e
 - (e) Define “entidade de investimento” e estabelece uma exceção para a consolidação de controladas específicas de uma entidade de investimento.

IPSAS 35 – Alcance



- A entidade que seja controladora deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas, salvo em relação ao que dispõe o item 5 da norma.

IPSAS 35 – Principais definições

- **Demonstrações contábeis consolidadas** são as demonstrações contábeis de uma entidade econômica em que ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da entidade controladora e de suas controladas são apresentadas como se fossem uma única entidade econômica.
- **Entidade econômica:** é a controladora e todas as suas controladas.

IPSAS 35 – Controle

- **Controle:** ocorre quando a entidade se **expõe, ou tem direitos, a benefícios** variáveis como resultado de seu envolvimento com a outra entidade e tem a **capacidade de afetar a natureza ou o valor desses benefícios** por meio de seu **poder** sobre a outra entidade.

IPSAS 35 – Poder

- A existência de direitos sobre a outra entidade não necessariamente faz surgir o poder para os propósitos da IPSAS 35. O investidor não tem poder sobre a outra entidade apenas devido à existência de:

- (a) Controle regulatório; ou
- (b) Dependência econômica.

IPSAS 35 – Requisitos Contábeis

Demonstrações contábeis consolidadas:

- (a) Combinam itens similares de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da entidade com os de uma outra entidade.
- (b) Compensam (eliminam) o valor contábil do investimento da entidade controladora em cada entidade controlada e a parcela do patrimônio líquido de cada entidade controlada.
- (c) Eliminam na totalidade dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa relacionados a transações entre entidades do mesmo grupo.

IPSAS 35 – Requisitos Contábeis

- Participação de não controladores:

Uma controladora deve apresentar as participações de não controladores no balanço patrimonial consolidado, dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos proprietários da controladora.

IPSAS 35 – Impacto nas NBC T 16



Descrição	Escopo	Impactos
NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis	• Conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.	Definição de novos princípios e requisitos para a caracterização de controle e para a consolidação das demonstrações contábeis.

IPSAS 35 – Pontos de atenção

- Consolidação de empresas não dependentes

8. A controlled entity is not excluded from consolidation because its activities are dissimilar to those of the other entities within the economic entity, for example, the consolidation of Government Business Enterprises (GBEs) with entities in the budget sector. Relevant information is provided by consolidating such controlled entities and disclosing additional information in the consolidated financial statements about the different activities of controlled entities.

IPSAS 35 – Pontos de atenção

- Consolidação de empresas não dependentes

41. Se um membro do grupo utiliza políticas contábeis diferentes das adotadas nas demonstrações contábeis consolidadas para transações e eventos semelhantes em circunstâncias semelhantes, ajustes apropriados devem ser realizados às demonstrações contábeis desse membro na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas para garantir a conformidade com a políticas contábeis da entidade econômica.

IPSAS 35



OBRIGADO!



Proposta de NBC TSP – Investimentos em Coligadas, em Controladas e em Empreendimentos Controlados em Conjunto

Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao
Setor Público
(GA/NBC TSP)

NBC TSP 18 – Investimentos em Coligadas, em Controladas e em Empreendimentos Controlados em Conjunto



Contexto

- Norma Internacional Convergida – IPSAS 36 – *Investments in Associates and Joint Ventures*;
- Emitida em 2015 e atualizada até Jan/2016 conforme o *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (v. 2016);
- Referência: IAS 28 - *Investments in Associates and Joint Ventures*
- CPC 28: Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto

NBC TSP 18 – Investimentos em Coligadas, em Controladas e em Empreendimentos Controlados em Conjunto



Estrutura

Objetivo → Alcance → Definições → Influência Significativa →
Método da Equivalência Patrimonial → Aplicação do Método da
Equivalência Patrimonial → Demonstrações Contábeis Separadas
→ Disposições Transitórias → Vigência

NBC TSP 18 – Investimentos em Coligadas, em Controladas e em Empreendimentos Controlados em Conjunto



Objetivo

O objetivo desta norma é estabelecer a contabilização de investimentos em coligadas, **em controladas** e em empreendimentos controlados em conjunto e definir as exigências para a aplicação do método da equivalência patrimonial quando da contabilização de tais investimentos.

NBC TSP 18 – Investimentos em Coligadas, em Controladas e em Empreendimentos Controlados em Conjunto



Alcance

- Entidades do setor público, conforme alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.
- Entidades que elaboram e apresentam demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência.
- Entidades que são investidoras com controle individual, controle em conjunto ou que tenham influência significativa sobre uma investida, cujo investimento leva à manutenção de um direito de propriedade quantificável.

NBC TSP 18 – Investimentos em Coligadas, em Controladas e em Empreendimentos Controlados em Conjunto



Definições

- **Coligada**: é uma entidade sobre a qual o investidor tem influência significativa.
- **Influência significativa**: é o poder de participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de outra entidade, mas sem controlar, individualmente ou conjuntamente, essas políticas.
- **Acordo vinculante**: é aquele que confere direitos e obrigações executáveis às partes como se fosse na forma de um contrato. Isso inclui diretos contratuais ou outros direitos legais.

NBC TSP 18 – Investimentos em Coligadas, em Controladas e em Empreendimentos Controlados em Conjunto



Definições

- **Acordo em conjunto**: é um acordo pelo qual duas ou mais partes têm controle em conjunto.
- **Controle em conjunto**: é o compartilhamento de controle, estabelecido por meio de um acordo vinculante, que existe somente quando decisões sobre as atividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que compartilham o controle.
- **Empreendimento controlado em conjunto**: é um acordo por meio do qual as partes controlam em conjunto o empreendimento e possuem direitos sobre seus ativos líquidos.

NBC TSP 18 – Investimentos em Coligadas, em Controladas e em Empreendimentos Controlados em Conjunto



Definições

- **Método da equivalência patrimonial**: é o método contábil por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo seu custo e ajustado, posteriormente, pela participação do investidor na mudança do patrimônio líquido/ativo líquido da coligada, controlada ou empreendimento controlado em conjunto. O resultado do período do investidor inclui sua participação no resultado do período da investida e o patrimônio líquido/ativo líquido do investidor inclui sua participação nas mudanças do patrimônio líquido/ativo líquido da investida que não foram reconhecidas no resultado do período da investida.

NBC TSP 18 – Investimentos em Coligadas, em Controladas e em Empreendimentos Controlados em Conjunto



Influência Significativa

- Direitos de propriedade que podem ser mensurados confiavelmente.
- 20% ou mais do poder de voto da investida ou evidências de influência, tais como:
 - representação no conselho de administração ou órgão administrativo equivalente;
 - participação nos processos de elaboração de políticas, inclusive em decisões sobre dividendos ou distribuições similares;
 - transações materiais entre investida e investidora.
 - intercâmbio de diretores ou gerentes; ou
 - fornecimento de informação técnica essencial.

NBC TSP 18 – Investimentos em Coligadas, em Controladas e em Empreendimentos Controlados em Conjunto



Método da Equivalência Patrimonial

- Aplicação obrigatória para investimentos em coligadas, em controladas e empreendimentos controlados em conjunto.
- Reconhecimento inicial pelo custo de aquisição.
- Participação nos resultados transita pelo resultado.
- Participação em outras alterações do PL direto no PL.
- Distribuições como reduções do investimento.
- Investimentos são classificados como ativo não-circulante.

NBC TSP 18 – Investimentos em Coligadas, em Controladas e em Empreendimentos Controlados em Conjunto



Método da Equivalência Patrimonial

- Na descontinuidade: MEP, valor justo ou valor contábil.
- Reclassificação: continua MEP
- Procedimentos: similares aos de consolidação.
- Base: demonstrações mais recentes, efeitos relevantes se em datas diferentes, e políticas contábeis uniformes.
- Perdas por redução ao valor recuperável.

NBC TSP 18 – Investimentos em Coligadas, em Controladas e em Empreendimentos Controlados em Conjunto



Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de **1º de janeiro de 2019**, salvo na existência de algun normativo em âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Obrigada!

Patrícia Siqueira Varela (relatora)
Membro do Grupo Assessor (GA)
Conselho Federal de Contabilidade
FEA/USP



Proposta de NBC TSP 20 – **Divulgação** de Participações em Outras Entidades

Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao
Setor Público
(GA/NBC TSP)

NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades



Contexto

- Norma Internacional Convergida – *IPSAS 38 – Disclosure of Interests in Other Entities*
- Emitida em 2015 e atualizada até Jan/2016 conforme o *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (v. 2016)*;
- Referência: *IFRS 12 – Disclosure of Interests in Other Entities*;
- Normas Brasileiras Equivalentes do Setor Privado: *CPC 45 – Divulgação de Participações em Outras Entidades*.

NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades



Estrutura

Objetivo → Alcance → Definições → Informações Divulgadas sobre Participações em Outras Entidades → Julgamentos e Premissas Significativos → Condição de Entidade de Investimento → Participações em Controladas → Participações em Controladas Não Consolidadas → Participações em Acordos em Conjuntos e em Coligadas → Participações em Entidades Estruturadas Não Consolidadas → Direito de Propriedade Não Quantificáveis → Participações em Controladas Adquiridas com Intenção de Alienação → Disposições Transitórias → Vigência

NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades



Objetivo

Exigir que a entidade divulgue informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliar:

- (a) a natureza e os riscos associados com as participações em controladas, controladas não consolidadas, acordos em conjunto e coligadas e entidades estruturadas não consolidadas; e,
- (b) os efeitos dessas participações sobre a sua posição financeira, seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa.

NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades



Alcance

Entidades que tenham participação em quaisquer das seguintes situações: controladas; acordos em conjunto; coligadas; ou, entidades estruturadas não consolidadas. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades



Definições (1/2)

I - Acordo vinculado (*binding arrangement*): contrato ou outros acordos que conferem às partes direitos e obrigações tal como se estivessem na forma de contrato. Isso inclui direitos contratuais ou outros direitos legais.

II - Participação em outra entidade (*interest in another entity*): envolvimento contratual e não contratual que exponha a entidade à variabilidade dos retornos oriundos do desempenho da outra entidade. Participação em outra entidade pode ser comprovada pela, mas não está limitada à detenção de instrumentos de patrimônio ou de dívida

NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades



Definições (1/2)

III - Resultado de entidade estruturada (revenue from a structured entity): inclui, entre outros, taxas recorrentes e não recorrentes, juros, dividendos ou distribuições similares, ganhos ou perdas sobre a remensuração ou desreconhecimento de participações em entidades estruturadas e ganhos ou perdas decorrentes da transferência de ativos e passivos à entidade estruturada.

NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades



Definições (2/2)

Uma entidade estruturada (structured entity) :

- (a) entidade que foi projetada de modo que os acordos administrativos ou a legislação não sejam os fatores dominantes para decidir quem tem o controle, mas os acordos vinculantes sejam significativos para determinar o controle da entidade e as atividades relevantes são direcionadas por meio desses acordos; ou
- (b) entidade que foi projetada para que a votação ou direitos similares não sejam os fatores dominantes para decidir quem controla a entidade, como quando qualquer direito de voto se relaciona apenas com tarefas administrativas e as atividades relevantes são direcionadas por meio de acordos vinculantes.

NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades



Definições (2/2)

- (a) os julgamentos usados e as premissas significativas consideradas para determinar:
 - (i) a natureza de sua participação em outra entidade ou acordo;
 - (ii) o tipo de acordo em conjunto no qual ela possui participação; e
 - (iii) que ela atende a definição de entidade de investimento, se aplicável.
- (b) as informações sobre suas participações em:
 - (i) controladas;
 - (ii) acordos em conjunto e coligadas; e
 - (iii) entidades estruturadas que não são consolidada;
 - (iv) direito de propriedade não quantificáveis; e
 - (v) participação em controlada adquirida com intenção de alienação.

NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades



Tipicidades do Setor Público

- Direito de Propriedade Não Quantificável
- Aquisição de Participações em Controladas com Intenção de Alienar

NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades



Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Obrigada!

Rosilene Souza (relatora)
Membro do Grupo Assessor (GA)
Conselho Federal de Contabilidade
STN/MF



Proposta de NBC TSP 21

Combinações no Setor Público

Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao
Setor Público
(GA/NBC TSP)

Contexto

NBC TSP 21 – Combinações no Operações e Entidades Setor Público:

- Norma Internacional Convergente – IPSAS 40 – *Public Sector Combinations*;
- Publicada em Jan/2017 conforme o *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (v. 2017)*;
- Referência: IASB: IFRS 3
- Normas Brasileiras Equivalentes do Setor Privado: CPC 15 (NBC TG 15) – Combinações de Negócios

Objetivo

O objetivo desta Norma é aprimorar a relevância, confiabilidade e comparabilidade das informações que a entidade que reporta apresenta em suas demonstrações contábeis sobre combinação de operações e entidades no setor público e seus efeitos.

Alcance

A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta Norma na contabilização de combinações de operações e entidades no setor público. Esta Norma aplica-se a uma operação ou outro evento que atenda à definição de combinações de operações e entidades no setor público.

Definições



Combinação de Operações e Atividades no Setor Público (Public Sector Combinations) é a operação ou outro evento por meio do qual um adquirente obtém o controle de uma ou mais entidades, independentemente da forma jurídica da operação.

Entidade que reporta (reporting entity) *é aquela para a qual existem usuários que se apoiam em suas demonstrações contábeis como fonte principal de informações patrimoniais e financeiras sobre a entidade. Usuários e suas necessidades de informação.*

Data da aquisição (acquisition date) é a data em que o adquirente obtém efetivamente o controle da adquirida;

Definições



Contraprestação contingente (**contingent consideration**) são obrigações contratuais, assumidas pelo adquirente na operação de combinação no setor público, de transferir ativos adicionais ou participações societárias adicionais aos ex-proprietários da adquirida, caso certos eventos futuros ocorram ou determinadas condições sejam satisfeitas.

Compra vantajosa (**bargain purchase**) é uma aquisição de oportunidade onde o valor global de aquisição suplanta a soma algébrica dos valores justos dos ativos líquidos adquiridos, por ser uma transação em condições de venda forçada ou outra razão, mesmo que a transação se dê entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Entidade de mútuo (**mutual entities**) é uma entidade, exceto aquela cuja propriedade integral é de um investidor, que gera distribuição de resultados, custos baixos ou outros benefícios econômicos diretamente para seus proprietários, membros ou participantes.

Definições



Entidade Resultante (Resulting Entity) é o resultado de duas ou mais combinações no setor público.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é um ativo que representa benefícios econômicos futuros resultantes de outros ativos adquiridos em uma combinação de operações no setor público.

A combinação de operações no setor público em que uma das partes tem o controle de uma ou mais operações, e em que há provas de que a combinação tem a fundamentação econômica de uma **fusão**.

A aquisição é a combinação de operações no setor público em que uma parte da combinação ganha controle de uma ou mais operações, e há evidências de que a combinação não é uma fusão.

Vigência



Esta Norma deve ser aplicada prospectivamente às combinações de operações no setor público para as quais a data de fusão ou data de aquisição ocorre ou após o início do primeiro período de relatório anual iniciando ou após 1º de janeiro de 2019. É encorajada a aplicação antecipada. Se uma entidade aplica este padrão antes de 1º de janeiro de 2019, deve divulgar esse fato.

Obrigado

Éder Sousa Vogado



Subgrupo PCASP

CTCONF – Maio/2018



Sumário

1. Formação do Subgrupo
2. Participantes
3. Reunião 31/08/2017
4. Principais temas
5. Cronograma

Formação do Subgrupo

Edital nº 1/2017 – Revisão do PCASP

- Publicação: maio de 2017
- Duração: exercícios de 2017 e 2018
- PCASP Federação e Estendido
- Inscrições: 01/06 a 15/06/2017 – todos os inscritos foram aceitos
- Produto esperado: relatório com recomendações para alteração do PCASP 2019 (publicação em 2018)

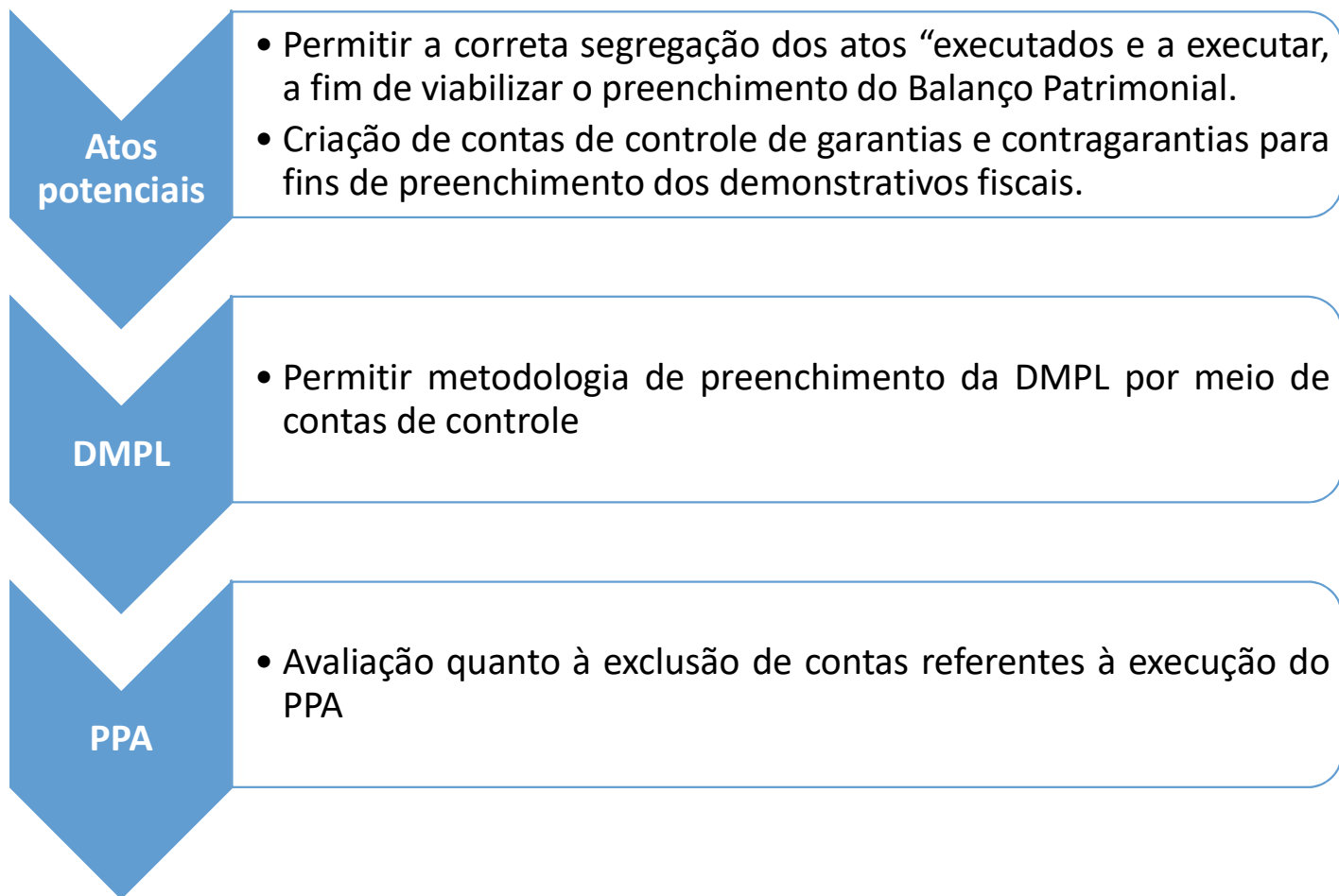
Participantes

- Total de inscritos: 46 participantes
- Órgãos/Empresas:
 - ✓ Municípios: 12
 - ✓ Empresas de informática: 9
 - ✓ Estados: 8
 - ✓ STN: 8
 - ✓ Tribunais de Contas: 4
 - ✓ Outros (CRC, CNM, ABRACON etc): 5

Reunião 31/08/2017

- Presentes: 21 participantes
- Definição de escopo
 - ✓ 76 sugestões de alteração
 - ✓ **33 análises** a serem realizadas internamente pela STN - **Concluído**
 - ✓ 4 sugestões não incluídas (fora do escopo)
 - ✓ 39 temas divididos entre 22 subgrupos – **Em andamento**
- Principais temas
 - Reestruturação das contas de controle de atos potenciais
 - Contas de controle para viabilizar preenchimento da DMPL
 - Avaliar pertinência de manter contas de controle do PPA
 - Melhorar controle da programação financeira
 - Revisão das contas de ativo imobilizado
 - Avaliar inclusão de contas para controle de estoque
 - Reestruturação de contas de execução orçamentária
 - ex.: dotação adicional por fonte, outros controles

Principais temas



Principais temas

Programação financeira

- Sugerir contas para realizar controle da programação financeira pelo PCASP.

Ativo Imobilizado

- Revisar as contas do Ativo Imobilizado para incluir detalhamento dos Ativos de Infraestrutura, previstos pelo PIPCP, e dos Ativos de Concessão, previstos pela NBC TSP 5.

Estoque

- Avaliar inclusão de contas para controle de estoque, como nos casos de descontos obtidos, ajustes de estoques, materiais adquiridos para doação e controle de adiantamentos para aquisições de pequeno vulto.

Principais temas

Execução orçamentária

- Avaliar necessidade de manter a conta 6.2.2.1.3.99.00 – (-) Outros Créditos Utilizados
- Avaliar a necessidade de detalhamento adicional para a conta 5.2.2.1.3.00.00 – Dotação Adicional por Fonte
- Avaliar a possibilidade de realocar a conta 5.2.2.1.9.04.00 – (-) Cancelamento de Dotações para dentro do Grupo Dotação Adicional por Tipo de Crédito
- Avaliar utilização das contas 5.3.1.3.0.00.00 – RP Não Processados Restabelecidos e 5.2.2.1.9.00.00 – Cancelamento/Remanejamento de Dotação

PCASP Federação – Alterações

13 inclusões de contas;

9 alterações de contas para obter espelhamento mais eficiente entre as contas do curto e longo prazo;

PCASP Federação

2.1.2.8.2.00.00

(-)ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR – INTRA. Inclusão da conta “intra”, pois existe a conta 2.1.2.1.2.00.00 – Empréstimos a curto prazo interno em nível intra.

3.4.1.1.2.00.00

JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA CONTRATUAL INTERNA – INTRA. Inclusão da conta “intra”, pois existem as contas no passivo 2.1.2.1.2.00.00 – Empréstimos a curto prazo interno e 2.2.2.1.2.00.00- Empréstimos a longo prazo, em nível intra.

4.4.2.1.2.00.00

JUROS E ENCARGOS DE MORA SOBRE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS INTERNOS. Inclusão da conta “intra”, pois já existem as contas no passivo 2.1.2.1.2.00.00 e 2.2.2.1.2.00.00, em nível intra.

1.2.1.2.1.06.00

CRÉDITOS PO DANOS AO PATRIMÔNIO APURADOS EM PROCESSOS JUDICIAIS. A inclusão tem por objetivo obter um espelhamento mais eficiente entre as contas de curto e longo prazo.

1.2.1.2.1.07.00

DEPÓSITOS RESTITUÍVEIS E VALORES VINCULADOS. E Subitens – 01; 02; 03; 04; 05; 06; 07 e 99, alteração com o objetivo de obter um espelhamento mais eficiente entre as contas de curto e longo prazo.

2.2.2.8.2.00.00

(-) ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR – INTERNO –INTRA – OFSS. Inclusão da conta em nível “intra” uma vez que existe a conta 2.2.2.1.2.00.00 – Empréstimos a longo prazo interno, intra

2.1.2.5.2.00.00

JUROS E ENCARGOS A PAGAR DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO – INTRA – OFSS. Inclusão da conta “intra”, pois existe a conta 2.1.2.1.2.00.00 – Empréstimos a curto prazo interno, intra|

4.4.1.1.2.00.00

JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS INTERNOS CONCEDIDOS – INTRA – OFSS. Inclusão da conta de variação patrimonial aumentativa “intra”, uma vez que no passivo existem a conta 2.1.2.1.2.00.00 e 2.2.2.1.2.00.00

PCASP Federação

1.2.3.7.0.00.00
1.2.3.7.1.00.00
1.2.3.7.2.00.00
1.2.3.7.4.00.00
1.2.3.7.5.00.00

(-) SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAIS PARA INVESTIMENTOS. Inclusão das contas em nível “consolidação”, “intra OFSS”, “inter OFSS-Estado” e “inter OFSS – Município”, pois a subvenção pode ser objeto de registro no ativo como conta redutora, conforme previsto no item 24 do CPC 07 e no Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI, ao estabelecer o tratamento contábil da subvenção condicional.

4.9.5.0.0.00.00

(-) SUBVENÇÕES ECONÔMICAS. Inclusão da conta, pois o item 26 do CPC 07 admite que a subvenção deva ser reconhecida como receita durante a vida útil do ativo.

PCASP Estendido – Inclusões e Alterações

41 inclusões de contas: a maior parte para obter um espelhamento mais eficiente entre as contas de curto e longo prazo;

12 alterações de contas: alteração no título da conta ou no nível de detalhamento, para obtenção de espelhamento entre o curto e longo prazo;

6 exclusões de contas: após análises, quando consideradas desnecessárias;

Alteração do indicador de Superávit Financeiro para as contas do Passivo Circulante (2.1.0.0.0.00.00), com padronização com atributo “X” (misto), com a exceção do subgrupo 2.1.7.0.0.00.00 (Provisões), o qual permaneceu com o atributo “P” (Permanente).

Elaboração da proposta inicial de alterações	até 30/09/2017	✓
Discussões e troca de materiais entre os participantes do subgrupo	01/10 a 31/12/2017	✓
Elaboração da minuta do relatório com principais achados	até 31/01/2018	✓
Validação do relatório e apuração parcial dos trabalhos	até 28/02/2018	✓
Consulta pública	16/03 a 02/04/2018	✓
Análise das contribuições da consulta pública	até 15/05/2018	
Chancela eletrônica pelos membros da CTCNF	A definir	
Publicação do PCASP Federação e PCASP Estendido 2019	até 31/05/2018	
Continuação do trabalho do Subgrupo PCASP	até 31/12/2018	
Publicação do PCASP Federação e PCASP Estendido 2020	até 30/04/2019	

Obrigada!

Subsecretaria de Contabilidade Pública – SUCON
Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação – CCONF
Gerência de Normas e Procedimentos Contábeis – GENOC

tesouro.fazenda.gov.br

cconf@tesouro.gov.br

Acesse o Fórum da Contabilidade:

www.tesouro.gov.br/forum

Acesse o Siconfi:

www.siconfi.tesouro.gov.br

Eventos:

casp.cfc.org.br





TESOURO NACIONAL

MCASP 8ª Edição

Maio/2018

Instrumento que consolida as regras de contabilização conforme diretrizes da CTCONF.

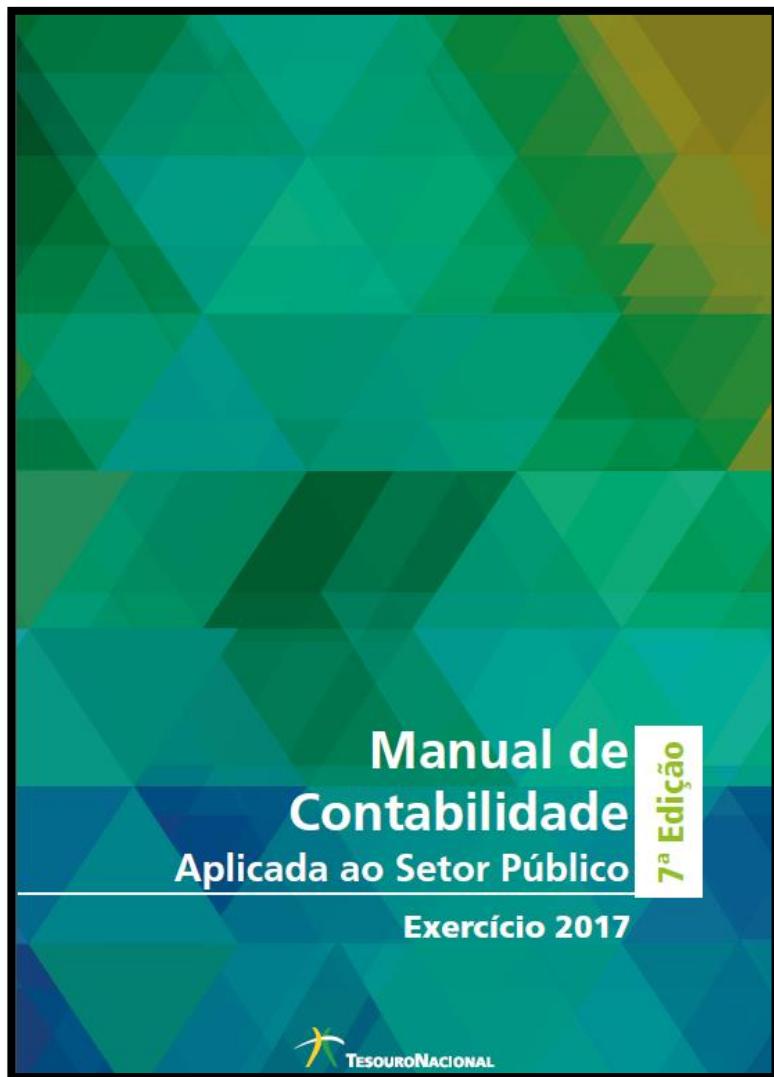
Contempla:

- A convergência aos padrões contábeis internacionais (filtro normativo);
 - NBC TSP conforme PIPCP.
- O marco legal nacional:
 - Lei nº 4.320/1964;
 - Lei Complementar nº 101/2000 (LRF);
 - Legislações específicas (Portaria Interministerial 163/2000, LCP 151/15, L.11.079/04, EC 94/16, L.11.107/05, L.11.494/07, EC 99/17, etc.).
- Padrões necessários à consolidação das contas públicas:
 - Ementário da Receita;
 - Classificação funcional;
 - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

MCASP – HISTÓRICO DE EDIÇÕES

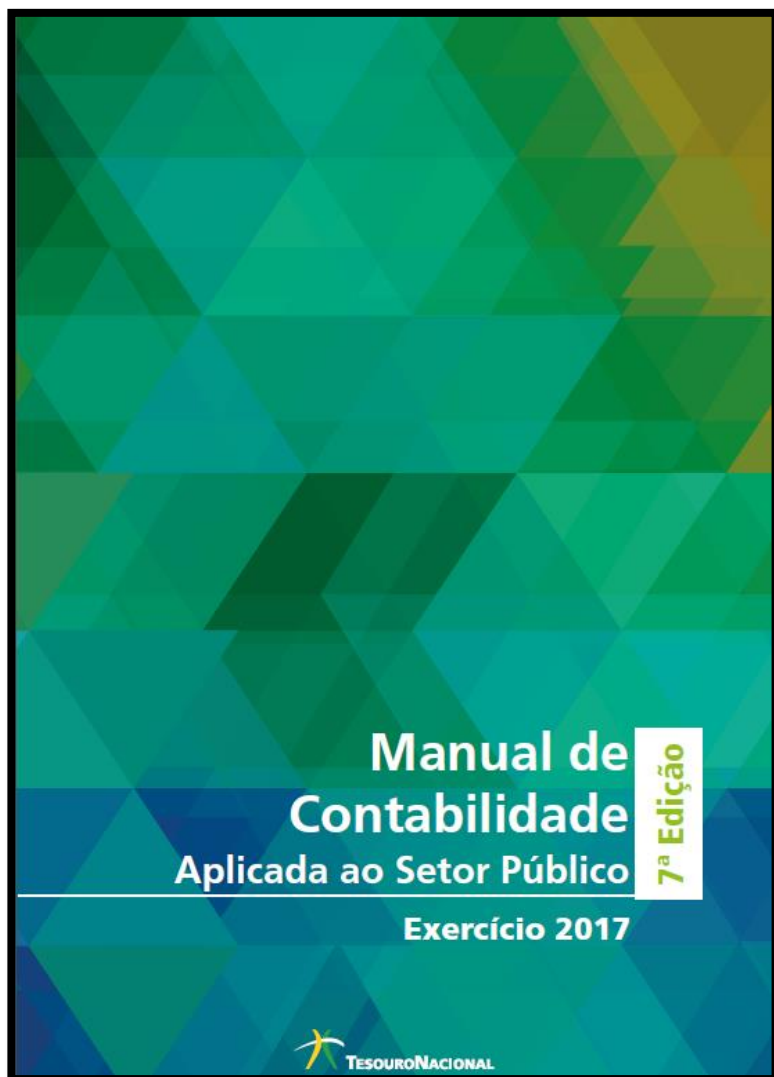
1ª EDIÇÃO MCASP Elaborada 2008 Válida 2009  VOLUMES: I – Manual da Receita II – Manual da Despesa	2ª EDIÇÃO MCASP Elaborada 2009 Válida 2010  VOLUMES: I – PCO II – PCP III – PCE IV – PCASP V – DCASP	3ª EDIÇÃO MCASP Elaborada 2010 Válida 2011  VOLUMES: I – Volume Principal Parte 1 – PCO Parte 2 – PCP Parte 3 – PCE Parte 4 – PCASP Parte 5 – DCASP Parte 6 – P&R Parte 7 – Ex. Prático Parte 8 – DEFPASP II – Volume Anexos	4ª EDIÇÃO MCASP Elaborada 2011 Válida 2012  VOLUMES: I – Volume Principal Parte 1 – PCO Parte 2 – PCP Parte 3 – PCE Parte 4 – PCASP Parte 5 – DCASP Parte 6 – P&R Parte 7 – Ex. Prát. Parte 8 – DEFPASP II – Volume Anexos	5ª EDIÇÃO MCASP Elaborada 2012 Válida 2013  VOLUMES: I – Volume Principal Parte I – PCO Parte II – PCP Parte III – PCE Parte IV – PCASP Parte V – DCASP Parte VI – P&R Parte VII – Exercício Parte VIII – DEFPASP II – Volume Anexos	6ª EDIÇÃO MCASP Elaborada 2014 Válida 2015  VOLUMES: I – Volume Principal Parte I – PCO Parte II – PCP Parte III – PCE Parte IV – PCASP Parte V – DCASP II – Volume Anexos
---	---	--	---	---	---

MCASP – EDIÇÃO ATUAL E PLANEJAMENTO DAS PRÓXIMAS



PLANEJAMENTO DAS EDIÇÕES DO MCASP

EDIÇÕES DO MCASP	Válido para os exercícios:	NBC TSP convergidas
7ª edição (dez/2016)	2017 e 2018	EC e mais 5 NBC TSP
8ª edição (dez/2018)	2019, 2020 e 2021	16 NBC TSP
9ª edição (jul/2021)	2022 (...)	13 NBC TSP



Proced. Contábeis Orçamentários

Proced. Contábeis Patrimoniais

Proced. Contábeis Específicos

- Fundeb
- Dívida Ativa
- PPP
- RPPS
- Operações de crédito
- Precatórios
- Consórcios Públicos

Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

MCASP – PRÓS E CONTRAS DA ESTRUTURA ATUAL

PRÓS	CONTRAS
	Alinhamento com PIPCP não muito direto e claro
Estrutura de anexos em separado permite atualização de quadros e classificadores de modo independente da alteração da edição	Cria “zonas de sombreamento”. Ex. Dívida ativa guarda relação com créditos tributários (receitas sem contraprestação) e com aspectos orçamentários (dação em pagamento). Acaba sendo abordada 2 vezes.
Estrutura didática, bem conhecida e consolidada junto à Federação	Tendência ao “inchaço” do PCE, dado que diversos temas tem vertentes orçamentárias e patrimoniais.
“Separa” os temas, consolidando, por exemplo, a distinção entre contabilidade e orçamento	Necessidade de maior alinhamento com a Estrutura Conceitual

CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO

1. CONTEXTUALIZAÇÃO
2. IMPLANTAÇÃO DAS INOVAÇÕES NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO
3. ALCANCE E AUTORIDADE

CAPÍTULO 2. ASPECTOS CONCEITUAIS GERAIS

1. ASPECTOS PATRIMONIAIS
2. ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS
3. ASPECTOS PATRIMONIAL, ORÇAMENTÁRIO E FISCAL DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

CAPÍTULO 3. PCASP (ENTRADA DA INFORMAÇÃO)

1. INTRODUÇÃO
2. ASPECTOS GERAIS DO PCASP
3. ESTRUTURA DO PCASP

CAPÍTULO 4. ASPECTOS CONCEITUAIS APLICADOS(NÚCLEO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL)

1. INTRODUÇÃO
2. (ITEM 1 PIPCP) CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS E DE CONTRIBUIÇÕES
3. (ITEM 2 PIPCP) CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS
4. (ITEM 3 PIPCP) DEMAIS CRÉDITOS A RECEBER

...

CAPÍTULO 4. ASPECTOS CONCEITUAIS APLICADOS(NÚCLEO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL)

- ...
5. (ITEM 4 PIPCP) DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA E NÃO TRIBUTÁRIA
 6. (ITEM 5 PIPCP) PROVISÕES POR COMPETÊNCIA
 7. (ITEM 6 PIPCP) ATIVOS E PASSIVOS CONTINGENTES
 8. (ITEM 7 PIPCP) BENS MÓVEIS E IMÓVEIS
 9. (ITEM 10 PIPCP) OBRIGAÇÕES POR COMPETÊNCIA DECORRENTES DE EMPRÉSTIMOS, ETC.
 10. (ITEM 11 PIPCP) OBRIGAÇÕES POR COMPETÊNCIA DECORRENTES DE BENEFÍCIOS A EMPREGADOS
 11. (ITEM 12 PIPCP) PROVISÃO ATUARIAL DO RPPS CIVIS E MILITARES
 12. (ITEM 13 PIPCP) OBRIGAÇÕES POR COMPETÊNCIA COM FORNECEDORES
 13. (ITEM 15 PIPCP) SOFTWARES, MARCAS, PATENTES, LICENÇAS E DEMAIS ATIVOS INTANGÍVEIS
 14. (ITEM 17 PIPCP) INVESTIMENTOS PERMANENTES
 15. (ITEM 18 PIPCP) ESTOQUES
 16. FUNDEB
 17. CONCESSÕES DE SERVIÇOS PÚBLICOS
 18. CONSÓRCIOS PÚBLICOS

CAPÍTULO 5. DCASP (SAÍDA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL)

ANEXOS

PRINCIPAIS ALTERAÇÕES PROPOSTAS

- Maior alinhamento com a NBC TSP Estrutura Conceitual
- Novas regras de contabilização dos RPPS – Ótica da gestão do regime, e não da entidade patrocinadora
- Alinhamento ao PIPCP – continuidade do processo de convergência
- Incorporação de entendimentos mais pacificados e anteriormente apresentados em IPCs
- Atualização da legislação (ex. EC 99/17)
- Atualização das classificações (ex. NR, ND)

Previsão de publicação: Nov/2018

**Alguma contribuição à nova estrutura proposta
para a 8ª edição do MCASP?**

Eduardo Guardia

Ministro de Estado da Fazenda

Ana Paula Vescovi

Secretária Executiva

Mansueto Facundo de Almeida Jr.

Secretário do Tesouro Nacional

Gildenora Batista Dantas Milhomem

Subsecretária de Contabilidade Pública

Leonardo Silveira do Nascimento

Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

Bruno Mangualde

Coordenador de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

Claudia Magalhães Dias Rabelo de Sousa

Gerente de Normas e Procedimentos de Gestão Fiscal

Washington Nunes Leite Júnior (Substituto)

Gerente de Normas e Procedimentos Contábeis

Adriano Sodré de Moraes

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

Washington Nunes Leite Júnior

Equipe Técnica

tesouro.fazenda.gov.br

cconf.df.stn@tesouro.gov.br

Twitter: @_tesouro

Acesse o Fórum da Contabilidade:

www.tesouro.gov.br/forum

Acesse o Siconfi:

www.siconfi.tesouro.gov.br

Eventos:

casp.cfc.org.br



MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO 8ª EDIÇÃO

CAPÍTULOS	TÓPICOS	OBSERVAÇÕES
CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO	1. CONTEXTUALIZAÇÃO	
	2. IMPLANTAÇÃO DAS INOVAÇÕES NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	
	3. ALCANCE E AUTORIDADE	
CAPÍTULO 2. ASPECTOS CONCEITUAIS GERAIS	1. ASPECTOS PATRIMONIAIS	NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL E MUDANÇA DE POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇA DE ESTIMATIVAS E RETIFICAÇÃO DE ERROS (PROPOSTA)
	2. ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS	PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS, RECEITA E DESPESA ORÇAMENTÁRIAS, FONTE/DESTINAÇÃO DE RECURSO
	3. ASPECTOS PATRIMONIAL, ORÇAMENTÁRIO E FISCAL DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	
CAPÍTULO 3. PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (ENTRADA DA INFORMAÇÃO)	1. INTRODUÇÃO	
	2. ASPECTOS GERAIS DO PCASP	
	3. ESTRUTURA DO PCASP	
CAPÍTULO 4. ASPECTOS CONCEITUAIS APLICADOS (NÚCLEO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL)	1. INTRODUÇÃO	PIPCP
	2. (ITEM 1 PIPCP) CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS E DE CONTRIBUIÇÕES	NBC TSP 01 - RECEITAS DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO
	3. (ITEM 2 PIPCP) CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS	NBC TSP 01 - RECEITAS DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO
	4. (ITEM 3 PIPCP) DEMAIS CRÉDITOS A RECEBER	NBC TSP 02 - RECEITAS DE TRANSAÇÃO COM CONTRAPRESTAÇÃO
	5. (ITEM 4 PIPCP) DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA E NÃO TRIBUTÁRIA	PCE DÍVIDA ATIVA
	6. (ITEM 5 PIPCP) PROVISÕES POR COMPETÊNCIA	NBC TSP 03 - PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES
	7. (ITEM 6 PIPCP) ATIVOS E PASSIVOS CONTINGENTES	NBC TSP 03 - PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES
	8. (ITEM 7 PIPCP) BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO (NBC TSP 06), ATIVO IMOBILIZADO (NBC TSP 07), REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE AGC E AGNC (NBC TSP 09 E 10), REAVALIAÇÃO, DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO
	9. (ITEM 10 PIPCP) OBRIGAÇÕES POR COMPETÊNCIA DECORRENTES DE EMPRÉSTIMOS, FINANCIAMENTOS E DÍVIDAS CONTRATUAIS E MOBILIÁRIAS	PCE OPERAÇÕES DE CRÉDITO E NBC TSP 14 - ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS
	10. (ITEM 11 PIPCP) OBRIGAÇÕES POR COMPETÊNCIA DECORRENTES DE BENEFÍCIOS A EMPREGADOS	PCE RPPS E NBC TSP 15 - BENEFÍCIOS A EMPREGADOS
	11. (ITEM 12 PIPCP) PROVISÃO ATUARIAL DO REGIME PRÓPRIO DOS SERVIDORES PÚBLICOS CIVIS E MILITARES	PCE RPPS E NBC TSP 15 - BENEFÍCIOS A EMPREGADOS
	12. (ITEM 13 PIPCP) OBRIGAÇÕES POR COMPETÊNCIA COM FORNECEDORES	
	13. (ITEM 15 PIPCP) SOFTWARES, MARCAS, PATENTES, LICENÇAS E CONGÊNERES CLASSIFICADOS COMO ATIVOS INTANGÍVEIS	ATIVO INTANGÍVEL (NBC TSP 08), REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE AGC E AGNC (NBC TSP 09 E 10), REAVALIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO
	14. (ITEM 17 PIPCP) INVESTIMENTOS PERMANENTES	INVESTIMENTOS EM COLIGADAS E NEGÓCIOS CONJUNTOS (NBC TSP 18), CONTRATOS CONJUNTOS (NBC TSP 19), PARTICIPAÇÕES EM OUTRAS ENTIDADES (NBC TSP 20) E COMBINAÇÕES NO SETOR PÚBLICO (NBC TSP 21)
	15. (ITEM 18 PIPCP) ESTOQUES	NBC TSP 04 - ESTOQUES
	16. FUNDEB	
	17. CONCESSÕES DE SERVIÇOS PÚBLICOS	NBC TSP 05 - CONCESSÕES
	18. CONSÓRCIOS PÚBLICOS	
CAPÍTULO 4. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (SAÍDA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL)	1. INTRODUÇÃO	
	2. BALANÇO PATRIMONIAL	NBC TSP 11 - APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
	3. DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	
	4. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
	5. DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	NBC TSP 12 - DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA
	6. BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	NBC TSP 13 - APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA
	7. BALANÇO FINANCEIRO	
	8. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DCASP	
	9. CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	DEMONSTRAÇÕES EM SEPARADO (NBC TSP 16) E DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS (NBC TSP 17)
ANEXOS	Tabela Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)	
	Tabela Ementário das Naturezas de Receita Orçamentária	
	Tabela Ementário das Naturezas de Despesa Orçamentária	
	Tabela Fonte / Destinação de Recursos	
	Tabela Função e Subfunção	
	Perguntas e Respostas	



TESOURO NACIONAL

Cessão de Direitos Creditórios

Maio/2018

AGENDA

1 Visão Geral da Operação e Disposições Legais

2 Modelagem da Operação

3 Contabilização da Operação

4 PLS 204/16

5 Conclusões e Encaminhamentos

Fundo de Investimento em Direitos Creditórios (FIDC): aplicação em que a maior parte dos recursos é destinada à aquisição de direitos creditórios. Também conhecido como “**Fundo de Recebíveis**” (ótica do investidor).

Direitos creditórios → Oriundos dos créditos que uma entidade tem a receber, como:

Duplicatas, cheques, contratos de aluguel, créditos de operações industriais, comerciais, financeiras, de hipotecas, de prestação de serviços, imobiliárias, etc.

Direito de recebimento desses créditos é negociável → cessão a terceiros por meio de um FIDC (cotas de um fundo).

(Fonte: BOVESPA)

MOTIVAÇÕES PARA ESTRUTURAÇÃO DE OPERAÇÕES DE DIREITOS CREDITÓRIOS

- **Geração de caixa em curto prazo;**
- **Incentivo à melhoria do processo de cobrança;**
- **Classificação orçamentária do recurso dissociada da classificação “normal”;**
- **Fuga da Receita Líquida Real (RLR);**
- **Não caracterização como operação de crédito.**

MOTIVAÇÕES PARA DISCUSSÃO (1/2)

Dúvidas Contábeis:

1. Operações de DC geram passivo para o ente público?
2. Como se dá a contabilização pela ótica do ente público?
3. Quais são as classificações dos recursos que ingressam no ente público por meio de operações de DC?
4. Há duplicidade no patrimônio?

Dúvidas Fiscais:

1. Operações de DC são operações de crédito?
2. Observância a vinculações (e.g. mínimos de saúde e educação) decorrente dos recursos de operações de DC.

Questionamentos dos Entes da Federação:

1. Dúvidas recorrentes em ouvidorias e em reuniões técnicas;
2. Necessidade de uniformização no tratamento das transações e definição das implicações fiscais.

Tema incluído em pautas anteriores dos GTs/CTCONF:

1. Alteração dos marcos normativos;
2. Posicionamentos diversos dos órgãos jurídicos e de controle;
3. Não houve consenso nas proposições levadas aos GTs/CTCONF.

- **Código Tributário Nacional – CTN (Indelegabilidade da Titularidade da cobrança dos tributos)**

Art. 7º A **competência tributária é indelegável**, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma **pessoa jurídica de direito público a outra**, nos termos do [§ 3º do artigo 18 da Constituição](#).

POSICIONAMENTOS DIVERSOS (2/5)

TCU – OFÍCIO 0548/2014 – TCU/SEMAG – MEDIDA CAUTELAR (04/Dez/2014)

“A principal controvérsia suscitada consiste em averiguar se a transferência de direitos creditórios inscritos em dívida ativa do ente federado cedente para o FIDC enquadra-se ou não no conceito de operação de crédito insculpido na LRF.”

*“... **suspensão por parte da CVM do registro de quaisquer FIDCs que não contenham autorização expressa do MF**, até deliberação final acerca do mérito da representação...”*

PGFN – Parecer PGFN/CAF 2.035/2014 (15/Dez/2014)

“Sempre que, em uma operação de cessão definitiva de créditos por parte de um ente federado, existir um compromisso de pagar [...] em tese está caracterizada a existência de operação de crédito para os fins da LRF”

Posicionamento oficial: **não é de competência da STN emitir juízo sobre o enquadramento ou não de operação** a ser realizada por ente da Federação no conceito de operação de crédito da LRF.

STN/COPEM – Nota Técnica nº 261/2014/COPEM/SURIN/STN/MF

- Não entra no mérito de casos específicos (não diz se o FIDC é ou não uma operação de crédito);
- Destaca **atenção à** eventual **concessão de garantias** (“obrigações residuais de pagar em caso de frustrações de receitas”);
- Competência da STN limita-se à verificação da adequação ao marco legal (e seus limites e condições) dos pleitos de realização de operações de crédito → **não cabe à STN a emissão de parecer prévio**;
- Cessão definitiva com compromisso de pagar, em regra, caracteriza operação de crédito.

POSICIONAMENTOS DIVERSOS (4/5)

- **Resolução Senado Federal nº 43/2015 (alterada pela Resolução SF nº 17/2015)**

Art. 5º **É vedado** aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VII - em relação aos créditos inscritos em dívida ativa:

a) **ceder o fluxo de recebimentos** relativos aos direitos creditórios da dívida ativa de **forma não definitiva** ou com cláusula revogatória; [\(Inciso com redação dada pela Resolução nº 17, do Senado Federal, de 11/11/2015\)](#)

b) **ceder o fluxo de recebimentos** relativos aos direitos creditórios da dívida ativa com assunção, pelo Estado, pelo Distrito Federal ou pelo Município, perante o cessionário, de responsabilidade pelo efetivo pagamento a cargo do contribuinte ou de qualquer outra espécie de compromisso financeiro **que possa**, nos termos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, **caracterizar operação de crédito**. [\(Inciso com redação dada pela Resolução nº 17, do Senado Federal, de 11/11/2015\)](#)

- **Acórdão TCU 772/2016**

Representação sobre a natureza jurídica de operações realizadas por entes da federação (Belo Horizonte, Nova Iguaçu e Distrito Federal) para captar recursos financeiros junto ao mercado, mediante cessão de direitos creditórios lastreados na receita futura de títulos das respectivas dívidas ativas.

“A irregularidade central alegada em todas as representações é que a implementação dos fundos sob análise não foi submetida á apreciação prévia do MF, porquanto **a antecipação do recebimento de recursos de dívida ativa realizada por meio dos FIDCs ora analisados caracterizaria operação de crédito**, na forma definida pelo inciso III do art. 29 da LRF, interpretação esta que não estaria sendo abraçada pelos respectivos entes federativos interessados.”

AGENDA

1 Visão Geral da Operação e Disposições Legais

2 Modelagem da Operação

3 Contabilização da Operação

4 PLS 204/16

5 Conclusões e Encaminhamentos

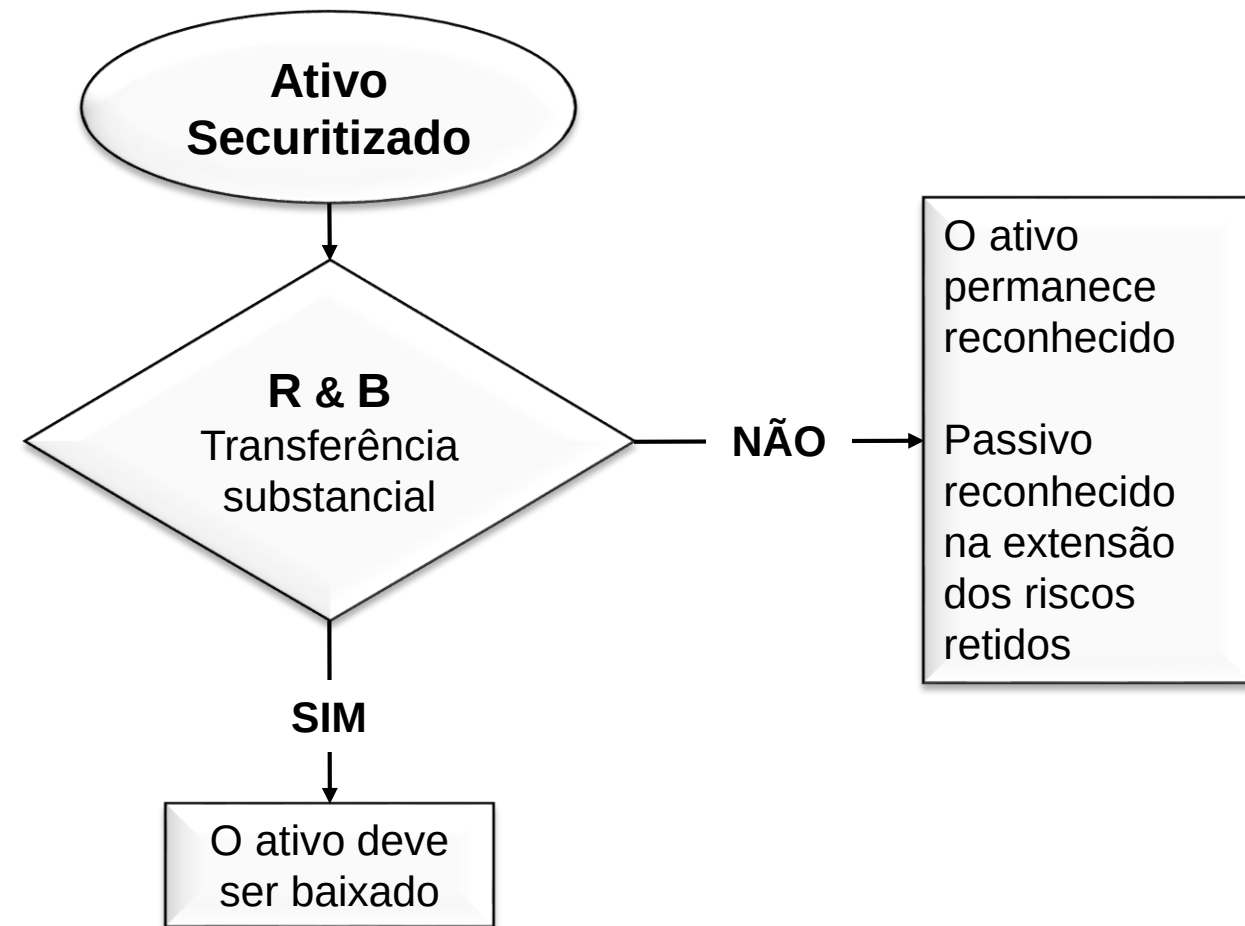
CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – RISCOS\BENEFÍCIOS (NORMA INTERNAC.)

IPSAS 29 – Instrumentos Financeiros (trecho relacionado ao risco do ativo, no caso dos DC, ativo é a dívida ativa).

22. Quando a entidade transfere um ativo financeiro, deve avaliar até que ponto ela retém os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro:

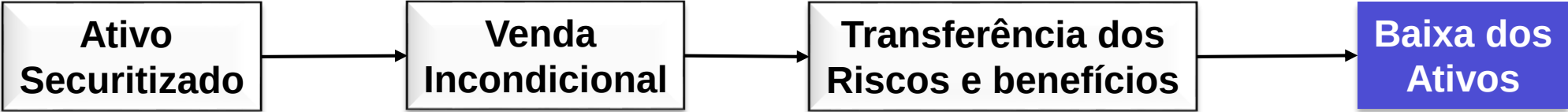
(a) se a entidade **transferir substancialmente todos os riscos e benefícios** da propriedade do ativo financeiro, a entidade deve **desreconhecer o ativo** financeiro e reconhecer separadamente como ativos ou passivos quaisquer direitos e obrigações criados ou retidos com a transferência;

(b) se a entidade **reter substancialmente todos os riscos e benefícios** da propriedade do ativo financeiro, a entidade **deve continuar a reconhecer o ativo financeiro**.

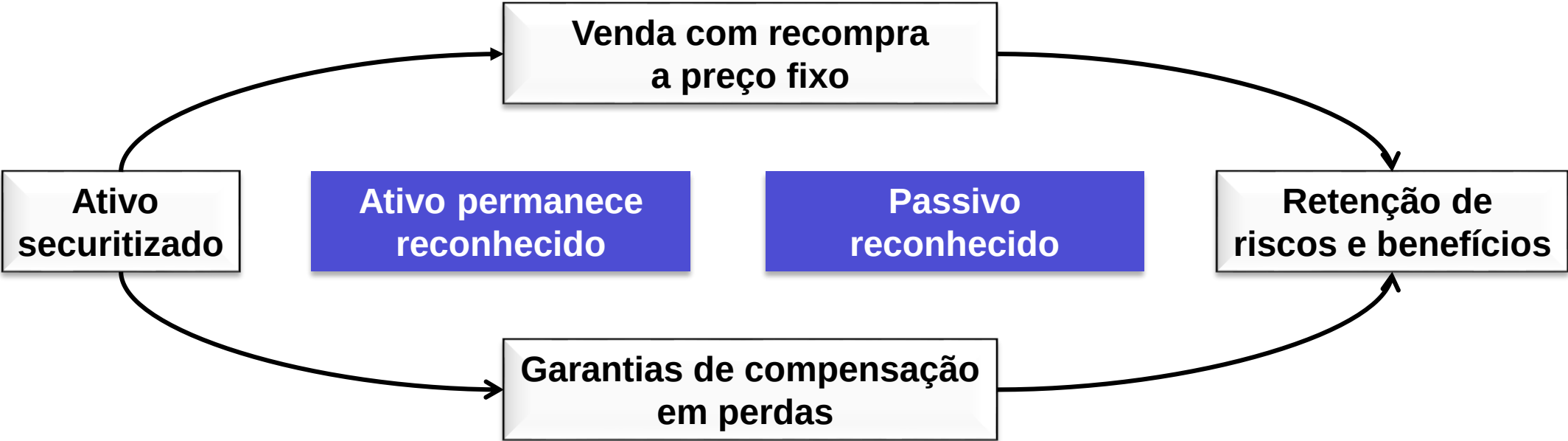


CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – TRANSFERÊNCIAS DE RISCOS E BENEFÍCIOS

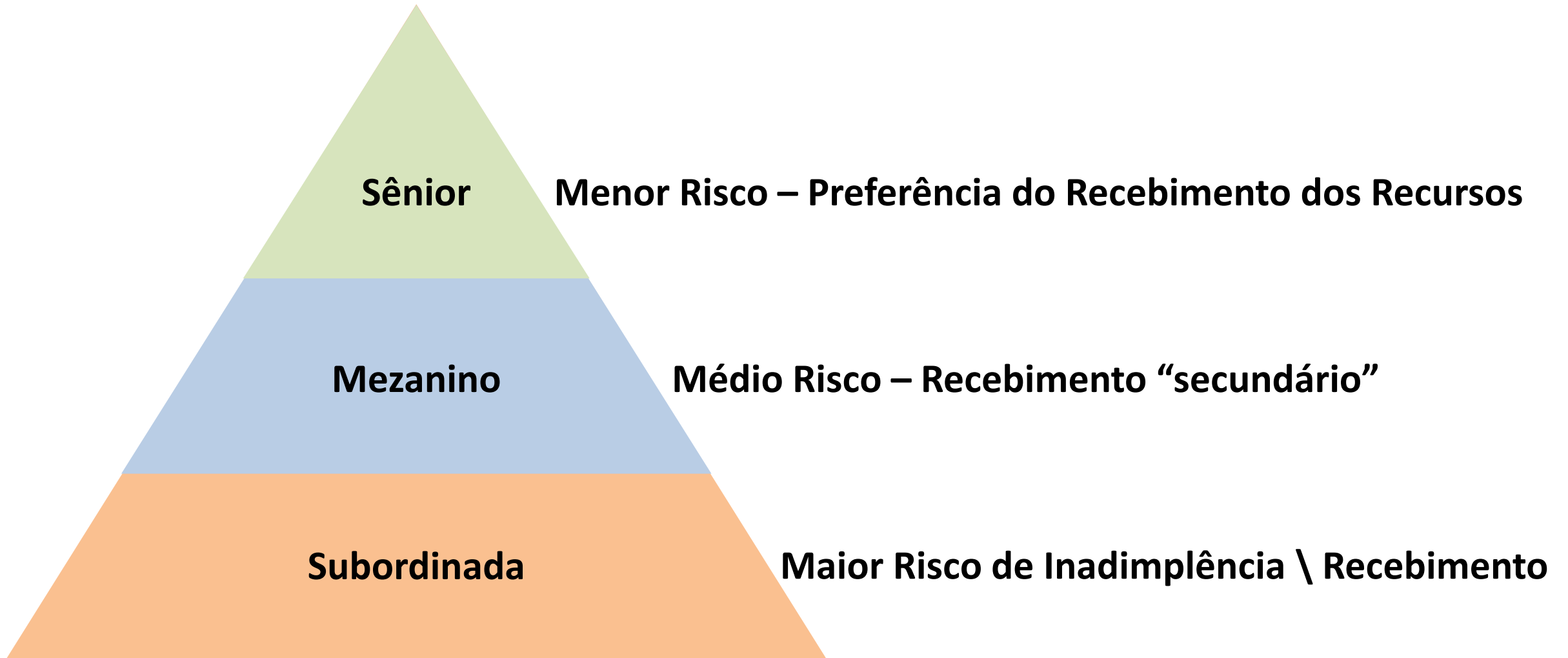
1. Securitização com transferências de riscos e benefícios



2. Securitização sem transferências de riscos e benefícios



CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – ESTRUTURA DE COTAS\DEBÊNTURES



CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – DESENHO DA OPERAÇÃO (1/2)

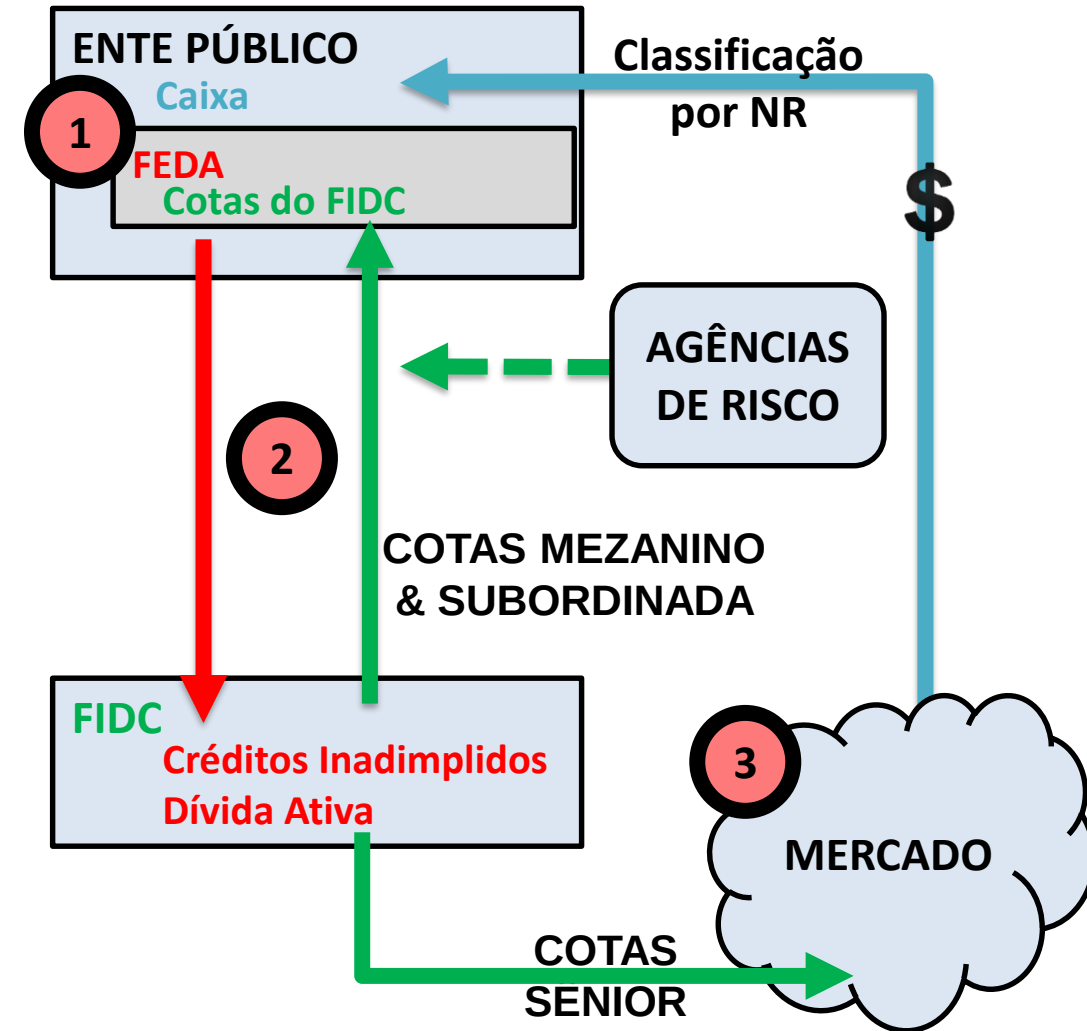
1. CONSTITUIÇÃO DO “FUNDO ESPECIAL DA D.A. – FEDA”

2. SECURITIZAÇÃO E INSTITUIÇÃO DO FIDC

3. COTAS SÊNIOR A MERCADO

Desafios:

- #1. Classificação orçamentária dos recursos que ingressam.
- #2. Geração de passivos / operação de crédito?
- #3. Tratamento das vinculações?



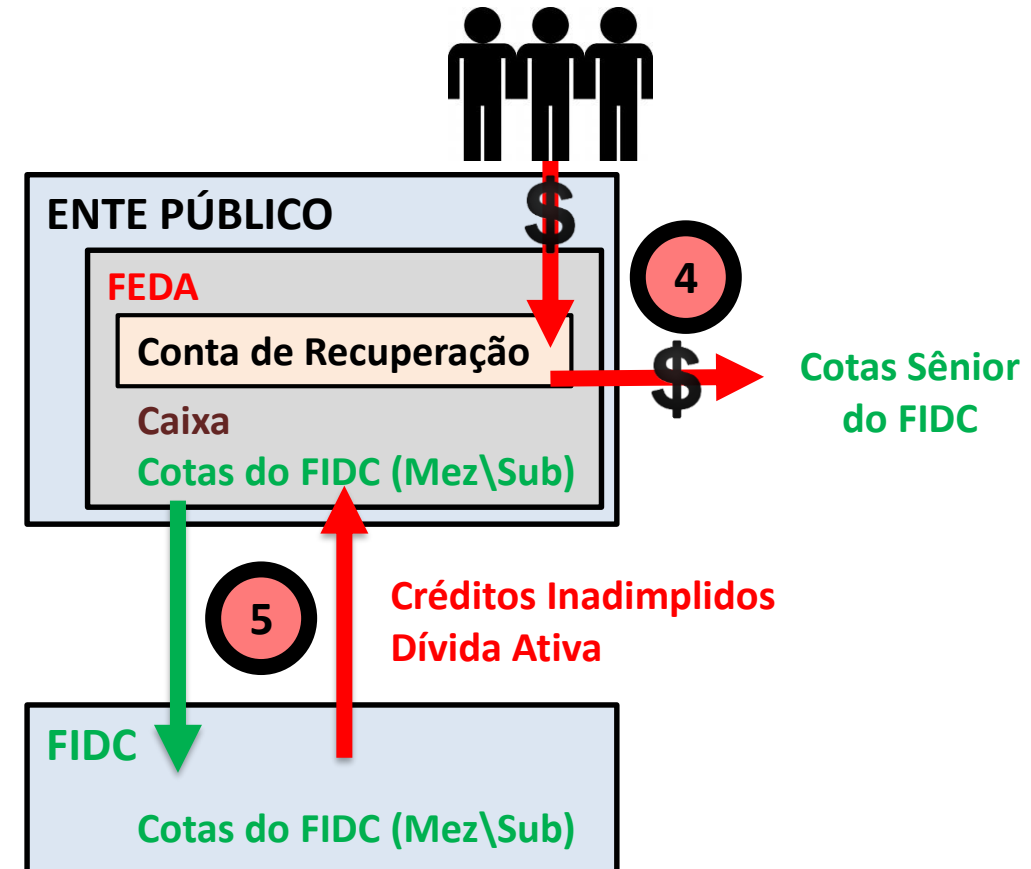
CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – DESENHO DA OPERAÇÃO (2/2)

4. CONTRIBUINTE PAGA D.A.

Desafio:

#1. Tratar a duplicidade momentânea de ativos (conta de recuperação + caixa).

5. ENCERRAMENTO DA OPERAÇÃO



AGENDA

1 Visão Geral da Operação e Disposições Legais

2 Modelagem da Operação

3 Contabilização da Operação

4 PLS 204/16

5 Conclusões e Encaminhamentos

PREMISSAS PARA A CONTABILIZAÇÃO

- Marco legal **não permite a cessão definitiva** dos créditos a receber → assim a receita tributária ocorre no ente após a operação de FDIC;
- **Risco no Ente Público** → é operação de crédito lastreada por créditos a receber;
- **Operação de Crédito** lastreada com crédito a receber → NR Receita de Capital;
- **Vinculações** devem ser necessariamente observadas quando do ingresso efetivo da recebimento dos créditos inadimplidos;
- Necessidade de **segregação por tipo de recebível**;

PREMISSAS PARA A CONTABILIZAÇÃO

Proposta de Contabilização

Repartição tributária postergada (momento que contribuinte efetivamente paga sua dívida ativa);

Repartição com base no valor bruto recebido pelo contribuinte;

É considerada operação de crédito com natureza de receita orçamentária como receita de capital;

Créditos tributários não são cedidos a um fundo, há a **antecipação de uma receita com pagamento de juros.**

CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – CONTABILIZAÇÃO – BP (1/X)

ATIVO		PASSIVO	
Caixa (F)	0	Passivo	0
Dívida Ativa (P)	120	PL	120
TOTAL ATIVO	120	TOTAL PASSIVO + PL	120

CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – CONTABILIZAÇÃO (1/X)

a) Cessão de \$ 120 em carteira, com \$ 40 em caixa e \$ 80 em cotas

D. 1. Caixa

C. 2. Principal OPC Securitização \$ 40

D. 2. (-) Cotas Mezanino e Subordinadas

C. 2. Principal OPC Securitização \$ 80

D. 6. Receita a Realizar

C. 6. Receita Realizada \$ 40

NR: Receita de Capital – Operação de Crédito

D. 7. Disponibilidade de Recursos

C. 8. Disponibilidade por Destinação de Recursos \$ 40

Fonte ABC

CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – CONTABILIZAÇÃO – BP (1/X)

ATIVO		PASSIVO	
Caixa (F)	0	Passivo - Principal OPC Securitiz.	120
Ativo Imobilizado	40	(-) Cotas Mez. e Subordinadas	(80)
Dívida Ativa (P)	120	PL	120
TOTAL ATIVO	160	TOTAL PASSIVO + PL	160

OBS. Os recursos que ingressam em caixa foram usados para investimentos

CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – CONTABILIZAÇÃO – BP (1/X)

b) Juros referentes ao passivo de securitização (10%)

D. 3. VPD

C. 2. Juros a pagar \$ 4

D. 2. (-) Cotas Mezanino e Subordinadas

C. 2. Juros a Pagar \$ 8

CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – CONTABILIZAÇÃO (1/X)

ATIVO		PASSIVO	
Caixa (F)	0	Passivo - Principal OPC Securitiz.	120
Ativo Imobilizado	40	Juros a Pagar	12
		(-) Cotas Mez. e Subordinadas	(88)
Dívida Ativa (P)	120	PL	116
TOTAL ATIVO	160	TOTAL PASSIVO + PL	160

CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – CONTABILIZAÇÃO (1/X)

c) Recebimento de parte da DA

D. 1. Caixa (F)

C. 1. Dívida Ativa (P) \$ 100

D. 6. Receita a Realizar

C. 6. Receita Realizada \$ 100

NR: IPVA

D. 7. Disponibilidade de Recursos

C. 8. Disponibilidade por Destinação de Recursos \$ 100

Fonte 101 \$ 50

Fonte 100 \$ 50

CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – CONTABILIZAÇÃO (1/X)

ATIVO		PASSIVO	
Caixa (F)	100	Passivo - Principal OPC Securitiz.	120
Ativo Imobilizado	40	Juros a Pagar	12
		(-) Cotas Mez. e Subordinadas	(88)
Dívida Ativa (P)	20	PL	116
TOTAL ATIVO	160	TOTAL PASSIVO + PL	160

CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – CONTABILIZAÇÃO (1/X)

d) Ajuste nas obrigações decorrentes das vinculações (repartição tributária)

D. 3. VPD de Repartição Tributária

C. 2. Obrigação de Repartição **\$ 50**

D. 2. Obrigação de Repartição

C. 1. Caixa (F) **\$ 50**

D. 6. * Dedução da receita realizada

C. 6. Receita a realizar **\$ 50**

NR: IPVA

D. 8. Disponibilidade por Destinação de Recursos

C. 8. DDR utilizada **\$ 50**

Fonte 101

CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – CONTABILIZAÇÃO (1/X)

ATIVO		PASSIVO	
Caixa (F)	50	Passivo - Principal OPC Securitiz.	120
Ativo Imobilizado	40	Juros a Pagar	12
		(-) Cotas Mez. e Subordinadas	(88)
Dívida Ativa (P)	20	PL	66
TOTAL ATIVO	110	TOTAL PASSIVO + PL	110

CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – CONTABILIZAÇÃO (1/X)

e) Pagamento da bonificação (juros) e resgate das cotas sênior em mercado

D. 2. Juros a Pagar	
C. 1. Caixa (F)	\$ 4
D. 2. Principal OPC Securitização	
C. 1. Caixa (F)	\$ 40
D. 6. Crédito Disponível	
C. 6. Crédito Empenhado a Liquidar	\$ 44
ND Despesa Corrente: Juros (4)	
ND Despesa Capital: Amortização da Dívida (40)	
(... e demais lançamentos orçamentários)	
D. 8. DDR	
C. 8. DDR utilizada	\$ 44
(lançamento simplificado)	

CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – CONTABILIZAÇÃO (1/X)

ATIVO		PASSIVO	
Caixa (F)	6	Passivo - Principal OPC Securitiz.	80
Investimento	40	Juros a Pagar	8
		(-) Cotas Mez. e Subordinadas	(88)
Dívida Ativa (P)	20	PL	66
TOTAL ATIVO	66	TOTAL PASSIVO + PL	66

CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – CONTABILIZAÇÃO (1/X)

f) Encerramento da operação

D. 2. Juros a pagar	
C. 2. (-) Cotas Mez. e Subordinadas	\$ 8
D. 2. Passivo - Principal OPC Securitiz.	
C. 2. (-) Cotas Mez. e Subordinadas	\$ 80

CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS – CONTABILIZAÇÃO (1/X)

ATIVO		PASSIVO	
Caixa (F)	6	Passivo - Principal OPC Securitiz.	0
Investimento	40	Juros a Pagar	0
		(-) Cotas Mez. e Subordinadas	0
Dívida Ativa (P)	20	PL	66
TOTAL ATIVO	66	TOTAL PASSIVO + PL	66

AGENDA

1 Visão Geral da Operação e Disposições Legais

2 Modelagem da Operação

3 Contabilização da Operação

4 **PLS 204/16**

5 Conclusões e Encaminhamentos

Objetivos do PLS 204/16 (Sen. José Serra)

- Viabilizar operações de cessão de direitos creditórios, tributários e/ou não tributários, pelos entes da Federação a pessoas jurídicas de direito privado;
- Descaracterizar a transação como uma operação de crédito nos termos da LRF.

Art. 39-A

(...)

*III – corresponder a **operações definitivas e que não acarretem para o cedente a responsabilidade pelo efetivo pagamento a cargo do contribuinte** ou de qualquer outra espécie de compromisso financeiro;*

Pontos controversos:

- Código Tributário Nacional – CTN: competência tributária é indelegável, de modo que o cedente não desconstitui o crédito:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

- Projeto mapeia a cessão de créditos, mas **não trata da transferência de responsabilidade pela ação de cobrança, e limita o direito do adquirente ao recebimento do crédito.**
- Questiona-se, assim, a cessão em definitivo. Houve transferência de riscos?

NT nº 25/2016/CCONF/SUCON/STN/MF-DF

Solicita esclarecimentos à PGFN a fim de subsidiar análise preliminar do teor da proposta legislativa PLS nº 204/2016.

Parecer PGFN/CAF nº 1.894/2016

Analisa o PLC nº 181/2015, PL nº 3.337/2015 e PLS nº 204/2016.

Afirma que **não é possível falar em transferência definitiva da titularidade do crédito**, considerando que a cessão na forma proposta no PLS 204/2016 ocorreria sem alterar as condições de pagamento, critérios de atualização e data de vencimento, e sem transferir a prerrogativa de cobrança judicial e extrajudicial dos créditos originadores.

NT nº 8/2017/CCONF/SUCON/STN/MF-DF

Analisa teor do PLS nº 204/2016

“Considerando as disposições contidas na Resolução do Senado Federal nº 43/2001 e Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor público (NBC TSP), **só é possível a cessão de créditos em caráter definitivo (operação definitiva) mediante a alienação de ativos (cessão definitiva)**, pela qual não há coobrigação de pagar ou o fornecimento de garantias implícitas, ocorrendo a transferência (pelo cedente) dos riscos e benefícios de propriedade, bem como do controle do ativo financeiro objeto da operação”.

AGENDA

1 Visão Geral da Operação e Disposições Legais

2 Modelagem da Operação

3 Contabilização da Operação

4 PLS 204/16

5 Conclusões e Encaminhamentos

CONCLUSÕES

Dúvidas Contábeis:

1. Operações de DC geram passivo para o ente público? **SIM**
2. Quais são as classificações dos recursos que ingressam no ente público por meio de operações de DC? **RECEITAS DE CAPITAL – OC**

Dúvidas Fiscais:

1. Operações de DC são operações de crédito? **SIM**

A cessão definitiva dos créditos nos termos propostos pelo PLS 204/16 é inviável!

Levada à Consulta Pública ao final de 2017: 2 contribuições

1. **Não está de acordo.** Entende-se que a cessão é em caráter definitivo. Discorda-se da cessão contabilizada como empréstimos com garantia. Contabilizar como programa de incentivo, a exemplo dos existentes em governos diversos;
2. Não usou o formulário padrão. Apontamentos específicos (juros contabilizados quando do pagamento, etc.). Não se manifestou se encontra-se ou não de acordo. **Sugere reclassificação contábil (pcasp) dos recebíveis;**

Ajuste pontual IPC:

1. Inclusão de conta redutora, referente às cotas de propriedade do ente público;
2. Republicação IPC, de modo definitivo.

Eduardo Guardia

Ministro de Estado da Fazenda

Ana Paula Vescovi

Secretária Executiva

Mansueto Facundo de Almeida Jr.

Secretário do Tesouro Nacional

Gildenora Batista Dantas Milhomem

Subsecretária de Contabilidade Pública

Leonardo Silveira do Nascimento

Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

Bruno Mangualde

Coordenador de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

Claudia Magalhães Dias Rabelo de Sousa

Gerente de Normas e Procedimentos de Gestão Fiscal

Washington Nunes Leite Júnior (Substituto)

Gerente de Normas e Procedimentos Contábeis

Adriano Sodré de Moraes

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

Washington Nunes Leite Júnior

Equipe Técnica

tesouro.fazenda.gov.br

cconf.df.stn@tesouro.gov.br

Twitter: @_tesouro

Acesse o Fórum da Contabilidade:

www.tesouro.gov.br/forum

Acesse o Siconfi:

www.siconfi.tesouro.gov.br

Eventos:

casp.cfc.org.br

