



**Nota Técnica n. 001/2015/GECOG**

Vitória, 13 de janeiro de 2015.

Assunto: **Registro de Passivos sem Suporte Orçamentário.**

1 Trata-se de orientação acerca do reconhecimento contábil de obrigações sem suporte orçamentário no momento do fato gerador, em observância ao regime de competência.

2 A Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, instituiu no seu artigo 35, no tocante à apropriação orçamentária da receita e da despesa pública no exercício (“Regime Orçamentário”), que as receitas devem ser registradas pela arrecadação e as despesas pelo empenho.

3 Entretanto, em seus artigos 85, 89, 100 e 104, determinou que **as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária, para que as informações contábeis permitam o conhecimento da verdadeira composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros do exercício**, conforme segue:

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

(...)

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

(...)

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

(...)





**GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**  
**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA**  
**SUBSECRETARIA DO TESOUREO ESTADUAL**  
**GERÊNCIA DE CONTABILIDADE GERAL DO ESTADO**

---

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

4 Destaca-se também que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, deve observar os Princípios de Contabilidade, que representam a essência das doutrinas e das teorias relativas a essa ciência.

5 Estes Princípios foram consagrados na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, dentre os quais destacamos os da Oportunidade e da Competência:

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

*Parágrafo único. [...]*

*[...]*

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

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

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

6 Já a Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007, interpreta os Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público e, em relação aos Princípios da Oportunidade e da Competência, dispõe:

***O Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.***

***A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.***





(...)

**O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público.**

*Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas. (Grifos nossos).*

7 Dessa forma, **para evidenciar a real situação patrimonial da entidade, as despesas devem ser registradas na sua totalidade e no momento da ocorrência de seu fato gerador, em observância aos Princípios supracitados.** A Lei de Responsabilidade Fiscal também reforça o entendimento de que o registro da despesa deve ser feito no momento da ocorrência do fato gerador:

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

(...)

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

8 Nesse sentido, conclui-se que caso a unidade gestora tenha obrigação a pagar que não esteja amparada por crédito orçamentário, ou seja, não tenha sido empenhada, esta deverá ser registrada como um passivo permanente no momento do fato gerador. Exemplo de obrigação desta natureza diz respeito a exigibilidades cujos empenhos originários tenham sido cancelados ao final do exercício, mas que serão executadas orçamentariamente no exercício subsequente.

9 Ressalta-se que **o registro desta obrigação como passivo permanente se dá em virtude de que este passivo depende de autorização legislativa para sua amortização. No momento do empenhamento da despesa orçamentária, a obrigação passa a integrar o passivo financeiro.**

10 O registro no SIGEFES referente ao reconhecimento da obrigação no momento do fato gerador ocorrerá com a incorporação de um passivo em contrapartida de uma variação patrimonial diminutiva, diretamente à conta do patrimônio líquido ou de um ativo, conforme dispõe o anexo único deste documento.





**GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**  
**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA**  
**SUBSECRETARIA DO TESOURO ESTADUAL**  
**GERÊNCIA DE CONTABILIDADE GERAL DO ESTADO**


11 Cabe frisar que os registros recomendados visam a permitir que os demonstrativos contábeis passem a evidenciar a totalidade dos passivos contraídos pelos órgãos e entidades do Estado, sejam eles decorrentes ou não da execução orçamentária, evitando que ocorra uma análise distorcida da situação fiscal e patrimonial do ente.

12 Ressalta-se que o artigo 60 da Lei nº 4.320/64 proíbe realizar despesa sem prévio empenho: “*É vedada a realização de despesa sem prévio empenho*”.

13 Cumpre lembrar que os registros contábeis extemporâneos devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso, conforme determina a Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008 (item 12). Além disso, por força do item 24 do referido normativo, o reconhecimento de ajustes decorrente de omissões de registros contábeis ocorridos em anos anteriores deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

14 Desta forma, o registro contábil em 2015 de passivos que eram para ter sido reconhecidos em 2014 deve ocorrer em contrapartida à conta **237110300 – Ajustes de Exercícios Anteriores**.

15 Quando houver necessidade de emitir empenho de despesa referente a passivos permanentes previamente reconhecidos, deve-se adotar os seguintes procedimentos:

<b>Documento</b>	<b>Operação</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Tipo de credor:</b> tipo de credor correspondente;</li><li>• <b>Natureza de Despesa:</b> X.X.XX.92;</li><li>• <b>Fonte:</b> fonte correspondente;</li><li>• <b>Tipo Patrimonial:</b> tipo patrimonial correspondente;</li><li>• <b>Sub-item da Despesa:</b> sub-item da despesa correspondente;</li><li>• <b>Tipo de reconhecimento do passivo:</b> “passivo reconhecido previamente” ou “passivo reconhecido previamente em exercício anterior”, conforme o caso.</li></ul>

16 Quanto ao campo da NE – Nota de Empenho “*Tipo de reconhecimento do passivo*”, deve-se selecionar a opção “*passivo reconhecido previamente*” para os casos de execução orçamentária de passivos reconhecidos previamente no exercício corrente. Já a opção “*passivo reconhecido previamente em exercício anterior*” deve ser utilizada para os casos de execução orçamentária de passivos reconhecidos previamente em exercícios anteriores.





**GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**  
**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA**  
**SUBSECRETARIA DO TESOURO ESTADUAL**  
**GERÊNCIA DE CONTABILIDADE GERAL DO ESTADO**

17 Para liquidação de despesas cujos passivos foram reconhecidos previamente, na transação “*Nota de Liquidação*”, deve-se preencher o campo “*Tipo de reconhecimento de passivo*” com a opção “*Liquidar NE de passivo reconhecido previamente*”

18 Recomendamos que dúvidas relativas aos procedimentos constantes desta Nota Técnica, bem como quanto à necessidade de criação de novas operações patrimoniais, sejam reportadas à GECOG por meio do e-mail [sigefes@sefaz.es.gov.br](mailto:sigefes@sefaz.es.gov.br).

Bruno Pires Dias  
Consultor do Tesouro Estadual  
Gerente de Contabilidade Geral do Estado  
Contador CRC ES nº 85.974/O-0

#### **Quadro de Alterações**


<b>Data</b>	<b>Versão</b>	<b>Descrição</b>	<b>Autor</b>
13/01/2015	1ª	Elaboração do documento	Bruno Pires Dias
16/01/2015	2ª	Alteração do documento (Inclusão de novas operações patrimoniais e de normativos atinentes ao tema)	Bruno Pires Dias
27/07/2015	3ª	Alteração do documento (Inclusão de operações SEM CONTRATO e COM CONTRATO)	Bruno Pires Dias






**ANEXO ÚNICO**

**I – Equipamentos e Material Permanente (Bens Móveis)**

<b>Documento</b>	<b>Operação Patrimonial</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Tipo Patrimonial:</b> 41;</li><li>• <b>Item Patrimonial:</b> Informar o item patrimonial correspondente;</li><li>• <b>Operação Patrimonial:</b><ul style="list-style-type: none"><li>a) 2191 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário e ingresso no almoxarifado – SEM CONTRATO; ou</li><li>b) 4054 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário e ingresso no almoxarifado – COM CONTRATO.</li></ul></li></ul>	<p><b>123110601</b></p> <p>Estoque Interno (Almoxarifado de Material Permanente)</p>	<p><b>2131OF0100</b></p> <p>Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a Curto Prazo</p>

**II – Material de Consumo**




<b>Documento</b>	<b>Operação Patrimonial</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Tipo Patrimonial:</b> 40;</li><li>• <b>Item Patrimonial:</b> Informar o item patrimonial correspondente;</li><li>• <b>Operação Patrimonial:</b><ul style="list-style-type: none"><li>a) 2221 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário e ingresso no almoxarifado – SEM CONTRATO; ou</li><li>b) 4074 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário e ingresso no almoxarifado – COM CONTRATO.</li></ul></li></ul>	<p><b>115610100</b></p> <p>Material de Consumo</p>	<p><b>2131OF0100</b></p> <p>Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a Curto Prazo</p>





**GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
SUBSECRETARIA DO TESOURO ESTADUAL  
GERÊNCIA DE CONTABILIDADE GERAL DO ESTADO**

**III – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica**


<b>Documento</b>	<b>Operação Patrimonial</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Tipo Patrimonial:</b> 43;</li><li>• <b>Item Patrimonial:</b> Informar o item patrimonial correspondente;</li><li>• <b>Operação Patrimonial:</b><ul style="list-style-type: none"><li>a) 2299 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário – SEM CONTRATO; ou</li><li>b) 4106 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário – COM CONTRATO.</li></ul></li></ul>	<b>3XXXXXXX</b>	<b>2131OF0100</b> Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a Curto Prazo
	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Tipo Patrimonial:</b> 43;</li><li>• <b>Item Patrimonial:</b> Informar o item patrimonial correspondente;</li><li>• <b>Operação Patrimonial:</b><ul style="list-style-type: none"><li>a) 3755 – Reconhecimento da Obrigação sem suporte orçamentário – Ajustes de Exercícios Anteriores – SEM CONTRATO; ou</li><li>b) 4083 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário – Ajustes de Exercícios Anteriores – COM CONTRATO.</li></ul></li></ul>	<b>237110300</b> Ajustes de Exercícios Anteriores	<b>2131OF0100</b> Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a Curto Prazo
	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Tipo Patrimonial:</b> 43;</li><li>• <b>Item Patrimonial:</b> Informar o item patrimonial correspondente;</li><li>• <b>Operação Patrimonial:</b><ul style="list-style-type: none"><li>a) 2300 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário com incorporação de ativo – SEM CONTRATO; ou</li><li>b) 4107 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário com incorporação de ativo – COM CONTRATO.</li></ul></li></ul>	<b>12XXXXXXX</b>	<b>2131OF0100</b> Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a Curto Prazo





**GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
SUBSECRETARIA DO TESOURO ESTADUAL  
GERÊNCIA DE CONTABILIDADE GERAL DO ESTADO**

**IV – Obras e Instalações**

<b>Documento</b>	<b>Operação Patrimonial</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
 Nota Patrimonial	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Tipo Patrimonial:</b> 114;</li><li>• <b>Item Patrimonial:</b> Informar o item patrimonial correspondente;</li><li>• <b>Operação Patrimonial:</b><ul style="list-style-type: none"><li>a) 2240 – Reconhecimento da Obrigação sem suporte orçamentário com incorporação de ativo – SEM CONTRATO; ou</li><li>b) 4076 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário com incorporação de ativo – COM CONTRATO.</li></ul></li></ul>	<b>12XXXXXXX</b>	<b>2131OF0100</b> Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a Curto Prazo









**GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**  
**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA**  
**SUBSECRETARIA DO TESOUREO ESTADUAL**  
**GERÊNCIA DE CONTABILIDADE GERAL DO ESTADO**

**V – Outros Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização**



<b>Documento</b>	<b>Operação Patrimonial</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Tipo Patrimonial:</b> 119;</li><li>• <b>Item Patrimonial:</b> Informar o item patrimonial correspondente;</li><li>• <b>Operação Patrimonial:</b><ul style="list-style-type: none"><li>a) 3758 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário – SEM CONTRATO; ou</li><li>b) 4077 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário – COM CONTRATO.</li></ul></li></ul>	<b>3XXXXXXX</b>	<b>211110105</b> Pessoal Terceirizado
	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Tipo Patrimonial:</b> 119;</li><li>• <b>Item Patrimonial:</b> Informar o item patrimonial correspondente;</li><li>• <b>Operação Patrimonial:</b><ul style="list-style-type: none"><li>a) 4078 – Reconhecimento da Obrigação sem suporte orçamentário – Ajustes de Exercícios Anteriores – SEM CONTRATO; ou</li><li>b) 4079 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário – Ajustes de Exercícios Anteriores – COM CONTRATO.</li></ul></li></ul>	<b>237110300</b> Ajustes de Exercícios Anteriores	<b>211110105</b> Pessoal Terceirizado





**GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**  
**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA**  
**SUBSECRETARIA DO TESOURO ESTADUAL**  
**GERÊNCIA DE CONTABILIDADE GERAL DO ESTADO**

**VI – Locação de Mão-de-Obra**



<b>Documento</b>	<b>Operação Patrimonial</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Tipo Patrimonial:</b> 122;</li><li>• <b>Item Patrimonial:</b> Informar o item patrimonial correspondente;</li><li>• <b>Operação Patrimonial:</b><ul style="list-style-type: none"><li>a) 2251 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário – SEM CONTRATO; ou</li><li>b) 4073 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário – COM CONTRATO.</li></ul></li></ul>	<b>3XXXXXXX</b>	<b>2131OF0100</b> Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a Curto Prazo
	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Tipo Patrimonial:</b> 122;</li><li>• <b>Item Patrimonial:</b> Informar o item patrimonial correspondente;</li><li>• <b>Operação Patrimonial:</b><ul style="list-style-type: none"><li>a) 3761 – Reconhecimento da Obrigação sem suporte orçamentário – Ajustes de Exercícios Anteriores – SEM CONTRATO; ou</li><li>b) 4072 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário – Ajustes de Exercícios Anteriores – COM CONTRATO.</li></ul></li></ul>	<b>237110300</b> Ajustes de Exercícios Anteriores	<b>2131OF0100</b> Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a Curto Prazo





**GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**  
**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA**  
**SUBSECRETARIA DO TESOUREO ESTADUAL**  
**GERÊNCIA DE CONTABILIDADE GERAL DO ESTADO**

**VII – Obrigações Tributárias e Contributivas**

<b>Documento</b>	<b>Operação Patrimonial</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Tipo Patrimonial:</b> 89;</li><li>• <b>Item Patrimonial:</b> Informar o item patrimonial correspondente;</li><li>• <b>Operação Patrimonial:</b><ul style="list-style-type: none"><li>a) 2270 – Reconhecimento da obrigação sem suporte orçamentário – SEM CONTRATO.</li></ul></li></ul>	<b>3XXXXXXXXX</b>	<b>2XXXXXXXXX</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Tipo Patrimonial:</b> 89;</li><li>• <b>Item Patrimonial:</b> Informar o item patrimonial correspondente;</li><li>• <b>Operação Patrimonial:</b><ul style="list-style-type: none"><li>a) 3760 – Reconhecimento da Obrigação sem suporte orçamentário – Ajustes de Exercícios Anteriores – SEM CONTRATO.</li></ul></li></ul>	<b>237110300</b> Ajustes de Exercícios Anteriores	<b>2XXXXXXXXX</b>

