



ORIENTAÇÃO TÉCNICA CONTÁBIL N.º 0010/2021 – DCG/SEFA

FONTES DE RECURSOS - TRATAMENTO CONTÁBIL E CONTROLE

INTRODUÇÃO

A **Diretoria de Contabilidade Geral do Estado (DCG)**, no exercício de suas atribuições, estabelecidas especificamente no inciso I, art. 23, da Lei Complementar n.º 231, de 17 de dezembro de 2020 (Lei de Qualidade e Responsabilidade Fiscal – LQRF), por intermédio do Departamento de Normas Contábeis (DNC), dirige suas ações com escopo central de melhorar a qualidade da informação contábil do Estado. Assim, busca nas orientações técnicas nortear os procedimentos contábeis de modo direcionado às demandas, bem como atualizar os profissionais envolvidos quanto aos procedimentos a serem realizados, e assim assegurar informações íntegras, úteis e tempestivas.

Considerando a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) n.º 394, de 17 de julho de 2020, que estabeleceu rol mínimo de fontes de recursos aos entes da Federação para identificação dos recursos de natureza federal vinculados às ações e serviços públicos de saúde.

Considerando que a Portaria Conjunta STN/Secretaria de Orçamento Federal (SOF) n.º 20, de 23 de fevereiro de 2021, estabeleceu a padronização das fontes ou destinações de recursos a ser observada no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Considerando a Portaria STN n.º 710, de 25 de fevereiro de 2021, que estabeleceu a classificação das fontes ou destinações de recursos a ser utilizada por Estados, Distrito Federal e Municípios.

Considerando que o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), em seu item 5 na Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários, que trata a Fonte de Recurso como sendo o mecanismo integrador entre receitas e despesas, tendo como finalidade “indicar a destinação de recursos para a realização



de determinadas despesas orçamentárias”. Onde é possível saber a sua origem com base na natureza da Receita, bem como, na execução da Despesa é possível reconhecer sua destinação, cumprindo, assim, um duplo papel orçamentário (MCASP, 2018, p. 136).

Considerando finalmente que o parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), disciplina que “os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”.

A DCG expede a presente Orientação Técnica Contábil aos órgãos e entidades do Estado, tencionando que se estabeleçam rotinas e controles adequados das Fontes e Destinações de Recursos no processo de execução orçamentária, desde a arrecadação até o seu pagamento, inclusive dos restos a pagar, visando a transição e implementação da padronização da nova codificação de Fontes proposta pela STN.

OBJETIVO

Esta Orientação Técnica tem por escopo específico a gestão e o controle de Fonte/Destinação de Recursos dos órgãos da Administração Pública do Estado do Paraná, com foco na transição e implementação da nova codificação de Fonte.

ALCANCE

Portanto, como já delineado anteriormente, a presente Orientação Técnica alcança todas as unidades de administração direta e indireta, fundos e órgãos de regime especial do Estado do Paraná.

Em suma, todas as Unidades que compõe o Orçamento do Estado, bem como, a consolidação das contas do Governo.



DEFINIÇÕES

Preliminarmente, se demonstra salutar esclarecer que as Fontes de Recursos referidas nesta Orientação pertencem à essencial característica que distingue a evidenciação de financiamento das despesas, a evidenciação de vinculações e a transparência no gasto público. Valendo mencionar, outrossim, a importância da responsabilidade de distinguir e controlar os dois grandes grupos da Receita, sendo eles Receitas Vinculadas e Não-Vinculadas.

Portanto, conforme salienta o MCASP, a classificação por Fonte ou Destinação de Recursos indica sua finalidade específica, e pode ser classificada da seguinte forma:

- a. Destinação Vinculada:** é o processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pelo marco legal;
- b. Destinação Livre:** é o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades, desde que dentro do âmbito das competências de atuação do órgão ou entidade. (MCASP, 2018 p. 137. Grifo nosso).

Do aludido, desprende-se entendimento de que a distinção das Fontes e Destinação de Recursos seja feita de maneira adequada por meio do controle responsável, pois as vinculações são pautadas em mandamentos legais que regulamentam as aplicações, seja para entes, órgãos, entidades e fundos, como para funções essenciais.

Para tanto, deve-se verificar também as especificações infra legais, para atendimento das particularidades daqueles recursos que sejam obtidos com finalidade própria, a exemplo de vinculações derivadas de convênios, contratos de empréstimos e financiamentos, ou seja, recursos que criam para o Estado uma obrigação de devolução/ressarcimento.

NOVA CODIFICAÇÃO DE FONTES

Destaca-se, introdutoriamente, que este tópico não tem o intuito de esgotar todo o conhecimento sobre fontes, mas busca apresentar e alertar aos responsáveis



pela execução orçamentária, quais são as futuras alterações, como também, o devido preparo para a transição e implementação da nova codificação.

Desta forma, rememora-se que a Portaria STN/SOF n.º 20/2021, estabeleceu estrutura padronizada para a classificação de Fonte/Destinação de Recurso a ser observada no âmbito da administração pública, sendo certo afirmar que a nova estrutura de codificação para padronização de uso das fontes está subdivida em duas partes, sendo a primeira referente ao código de aplicação e a segunda sobre o detalhamento das mesmas.

Ademais, de acordo com §4º do art. 1 da referida Portaria STN/SOF, o Estado deverá adotar a codificação de Fonte/Destinação no intervalo de 500 a 999¹, apartado do código de aplicação, que referenciará o exercício a que se refere a execução orçamentária. Destaca-se, também, que acerca da segunda parte que é o detalhamento de fontes, o uso da codificação é livre², tanto para União, quanto para Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nesse sentido, esta Diretoria relata o seu entendimento e dirige esta Orientação sob a égide da Portaria STN/SOF n.º 20/2021 alinhada a Portaria STN n.º 710/2021, com base no modelo adotado pelo Estado do Paraná, tencionando dar ciência da nova metodologia e conduzir a boa gestão e controle das Fontes/Destinação de Recursos, de modo que a transição e implementação da nova codificação se perfaça de forma harmoniosa. Para tanto, elenca a seguir os seguintes pontos: i - Código de Aplicação; ii - Detalhamentos de Fontes; e iii - Nova Codificação de Fontes no Âmbito da Administração Pública Estadual. Na forma que segue.

¹ § 4º As fontes ou destinações de recursos a serem utilizadas por Estados, Distrito Federal e Municípios serão definidas por meio de Portaria específica publicada pela Secretaria do Tesouro Nacional, no intervalo de 500 a 999.

² Art. 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, em informações complementares à estrutura de codificação da classificação por fonte ou destinação de recursos, devem:

I- identificar se os recursos disponíveis foram arrecadados no exercício atual ou em exercícios anteriores; e

II- identificar informações adicionais referentes à execução da receita e/ou despesa orçamentária, nos casos estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional. (Art. 2º da Portaria Conjunta STN/SOF n. 20/2021).



Código de Aplicação

De acordo com o anexo II da Portaria STN n.º 710/2021, há a necessidade de informações adicionais para a geração de relatórios ou demonstrativos contábeis e fiscais padronizados, a exemplo do exercício a que se refere a execução.

Nesse aspecto, cria-se a codificação composta de 4 dígitos subdividida em 2 (dois) níveis de classificação, onde o primeiro nível refere-se ao exercício do recurso, e o segundo o nível, com três dígitos, corresponde à codificação para toda a Federação. Dessa forma, a estrutura da classificação das Fontes se dará da seguinte maneira: **X.XXX**. O Quadro 1, abaixo, apresenta o Código de Identificação do Exercício:

Quadro 1 – Identificação do Exercício

Código	Nomenclatura
1	Recursos do Exercício Corrente
2	Recursos de Exercícios Anteriores
9	Recursos Condicionados

Fonte: Portaria STN n.º 710/2021

Vale destacar, que a Portaria STN/SOF n.º 20/2021, em seu art. 1º, § 4º, ressalta que a estrutura proposta pela Portaria STN n.º 710/2021 visa padronizar a utilização das Fontes de Recursos, conforme se verifica na redação que segue:

Art. 1º Aprovar a estrutura padronizada para a classificação por fonte ou destinação de recursos e as regras para sua utilização, a serem observadas pelos entes da Federação na elaboração do orçamento e na execução contábil e orçamentária.

[...]

§ 4º As fontes ou destinações de recursos a serem utilizadas por Estados, Distrito Federal e Municípios serão definidas por meio de Portaria específica publicada pela Secretaria do Tesouro Nacional, no intervalo de 500 a 999.

Assim, incumbindo aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios a devida adequação de seus sistemas de controle de Fontes de Recursos.

Destarte, esta Orientação, a fim de aprimorar o processo de adequação e controle de Fontes de Recursos, destaca tais pontos para que medidas tempestivas



possam ser arrematadas e colocadas em prática, melhorando a qualidade da informação contábil.

Detalhamento de Fontes

É de se ver, que no momento da indicação da Fonte de Recurso nem sempre é possível ter o conhecimento do Detalhamento da mesma, que tem por finalidade particularizar a Fonte em suas possíveis subdivisões, que de maneira individualizada, explica melhor o objeto de sua vinculação, bem como, a destinação do recurso no momento da execução da Despesa.

Essa situação resta evidenciada, por exemplo, quando o Estado prevê uma arrecadação por meio de Convênio com a União, e na fase orçamentária o número do convênio é desconhecido, no entanto, é através dele que é possível distinguir outros convênios que podem estar dentro da mesma Fonte de Recursos.

Veja-se o que aponta o art. 2º, § 3º da Portaria STN n.º 710/2021:

Art. 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, em informações complementares à **estrutura de codificação da classificação por fonte ou destinação de recursos**, devem:

[...]

II- **identificar informações adicionais referentes à execução da receita e/ou despesa orçamentária**, nos casos estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional.

[...]

§ 3º **Os entes poderão estabelecer detalhamentos adicionais aos códigos padronizados**, não sendo necessário o envio desses detalhamentos à STN. (Grifo nosso)

Assim, da leitura do art. 2º e inciso II, resta evidenciada a importância que a estrutura da codificação da classificação por fonte contemple informações adicionais, a fim de aprimorar o controle e acompanhar a devida execução do orçamento, de modo que o Estado consiga gerenciar melhor tal detalhamento.

Nesse ponto, é valioso que no momento de uma arrecadação de Receita, no instante de apartar o que necessariamente precisa ser destinado a uma finalidade específica, execute-se o Detalhamento de Fonte também de forma apartada, de



modo a criar um código para o objeto de sua vinculação, bem como, outro código para o objeto não-vinculado.

Desse modo, será possível controlar e realizar de maneira mais tempestiva e transparente a execução, preservando as disponibilidades e não incorrendo em inversão de saldo de fonte. Ou seja, no que cabe ao Detalhamento de Fontes, para sua utilização, é necessário cumprir o mesmo tratamento da Fonte de Recursos, demonstrando que a receita vinculada fora efetivamente aplicada no objeto de sua vinculação, cumprindo o disposto no parágrafo único do art. 8º da LRF e o disposto no art. 50, inciso I do mesmo normativo, que segue:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:
I – a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

Ressalta-se, ademais, que ainda que não seja possível reconhecer na peça orçamentária o Detalhamento de Fonte, isso não tira a obrigação do registro da Fonte de Recurso na previsão e fixação das Receitas e Despesas.

Nova Codificação de Fontes no Âmbito da Administração Pública Estadual

Atualmente, o modelo adotado pelo Estado é de três dígitos, conforme o Quadro 2, a seguir:

Quadro 2 – Modelo Fontes SIAF

Fonte de Recurso	Descrição
0000000100	ORDINÁRIO NÃO VINCULADO
0000000250	DIRETAMENTE ARRECADADOS
0000000255	TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO - SUS
0000000263	RECURSOS ORIUNDOS DE TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS PARA USO EXCLUSIVO NO TRATAMENTO DA COVID 19

Como se verifica, o Sistema Integrado de Finanças Públicas do Estado do Paraná (SIAF) utiliza a codificação de Fonte de Recursos, basicamente, no nível do detalhamento. Assim, conforme apontado nos tópicos anteriores, o uso do

Detalhamento é livre, nesse sentido, infere-se que o Código de Aplicação, no caso do Estado, está praticamente livre para adequação do modelo proposto pela STN.

De acordo com o “de para” adotado para a Matriz de Saldos Contábeis (MSC), algumas fontes já são automaticamente transpostas. O Quadro 3 a seguir, apresenta como as fontes do SIAF são demonstradas na MSC para fins de publicação das informações contábeis e fiscais e consolidação das contas nacionais.

Quadro 3 – “De para” SIAF para MSC

Fonte SIAF	Fonte MSC	DESCRIÇÃO
0000000100	1001	ORDINÁRIO NÃO VINCULADO
0000000101	1001	RECEITAS DESVINCULADAS PELA EC 93/2016
0000000103	1090	AUXÍLIO AOS ESTADOS EXPORTADORES
0000000125	1090	VENDA DE AÇÕES E/OU DEVOLUÇÃO DO CAPITAL SUBSCRITO OU NÃO E OUTROS INGRESSOS
0000000136	1090	RECURSOS ORIUNDOS DA TARIFA DE CONCURSOS PÚBLICOS
0000000147	1090	RECEITAS RECOLHIDAS AO TESOURO GERAL DO ESTADO POR DETERMINAÇÃO LEGAL
0000000250	1090	DIRETAMENTE ARRECADADOS
0000000257	1090	RECEITAS DE OUTRAS FONTES RECOLHIDAS A ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA POR DETERMINAÇÃO LEGAL

Nesse sentido, esta Diretoria, tomando por base o modelo adotado no Estado e o modelo apresentado para a MSC, por meio de analogia, busca facilitar a explanação para os responsáveis pela execução orçamentária/financeira, expõe como será a nova codificação, especificamente conforme o item “Código de Aplicação”, desde o dígito para reconhecimento do exercício demonstrado no Quadro 1, como também os códigos mencionados no § 4º, art. 1º da Portaria n.º 710/2021, tomando por base o código 500 – Recursos não Vinculados de Impostos, teríamos a seguinte estrutura:

Quadro 4 – Nova Codificação Estadual

Dígito	Descrição
1	Exercício Corrente
500	Recursos não Vinculados de Impostos
1500	Recursos não Vinculados de Impostos do Exercício Corrente



Utilizando o mesmo modelo apresentado no Quadro 4, bem como o modelo do Quadro 2, dado os dispositivos legais supracitados nesta Orientação, é possível alinhar o modelo adotado pelo Estado com o modelo proposto pela STN, elevando a codificação de fonte estadual ao nível de detalhamento. Portanto, com os códigos unificados, a codificação do Estado se daria da seguinte maneira:

Quadro 5 – Nova Codificação Estadual

Modelo	Fonte	DESCRIÇÃO
Fonte SIAF	0000000100	Ordinário não Vinculado
Exercício	1	Exercício Corrente
Fonte STN	500	Recursos não Vinculados de Impostos
Novo Código	1500000100	Recursos não Vinculados de Impostos do Exercício Corrente

Com este alinhamento, restam atendidos os mandamentos acima aventados, da mesma forma que se atendem as particularidades do Estado do Paraná. Ou seja, a codificação proposta unifica a já utilizada pelos responsáveis financeiros com a norma, reforçando o cuidado a ser tomado na gestão das fontes para a preparação da implementação da nova estrutura das mesmas.

PROCEDIMENTOS E CRITÉRIOS CONTÁBEIS

Como se sabe, o controle das disponibilidades financeiras por fontes de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento até sua execução, visto que tal mecanismo permite acompanhar a arrecadação dos recursos e a sua devida destinação, cumprindo, assim, os dispositivos legais quanto a responsabilidade da administração pública.

Portanto, tem-se que, conforme a Portaria STN/SOF n.º 20/2021, tanto o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO), quanto o Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), do exercício de 2022, referente ao exercício 2023, deverão contemplar a padronização.

Nesta toada, ainda de acordo com a Portaria STN/SOF n.º 20/2021, as informações devem estar em formato adequado, e deverão ser enviadas ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), ou sistema que vir substituí-lo, por meio da Matriz de Saldo Contábeis.



Quanto a MSC, reforça-se a figura do Decreto n.º 2.575, de 30 de agosto de 2019, que estabeleceu prazos para os órgãos e entidades da Administração Pública do Estado para o envio dos relatórios das execuções das atividades no Sistema Orçamentário, Financeiro e Contábil do Estado, e determinou maior controle das disponibilidades de caixa para o cumprimento das obrigações previamente fixadas, inclusive em restos a pagar, tendo em vista que, ainda que seja uma despesa de exercício anterior, sua fixação já estava vinculada ao recurso da arrecadação.

DA DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DE ESTADOS E MUNICÍPIOS – DREM

De acordo com a Emenda Constitucional n.º 93, de 08 de setembro de 2016, art. 2º, inciso II, que alterou o art. 76-A dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT da CF/88, *in verbis*, devem ser desvinculados de órgãos, fundos ou despesas, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal, quando relacionadas a impostos, taxas e multas, tanto aqueles instituídos ou que vierem a ser criados até a data referida, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

De tal forma, a DREM apenas desvincula a disponibilidade arrecadada pelo ente, sem criar uma nova receita, mas apenas tornando-a livre em sua aplicação. Por conseguinte, vale ressaltar que a desvinculação da receita para sua livre aplicação é de uso do Estado, e não da unidade orçamentária, ao passo que as unidades, no momento da arrecadação, devem repassar aos cofres do Tesouro Estadual o valor referente à desvinculação reconhecida.

Ademais, o repasse não deve acontecer meramente como transferência bancária, sendo necessário que o órgão ou entidade que possua personalidade jurídica, no momento da arrecadação, venha a reconhecer a DREM, reconheça a obrigação por competência, a fim de fazer a devida transferência ao Tesouro, inclusive de maneira Intraorçamentária.



Para as Receitas Intraorçamentárias, vale mencionar que não constituem uma nova Receita para o ente recebedor, representando apenas o movimento entre os órgãos, veja-se o subtópico a seguir.

Operações Intraorçamentárias:

Conforme nos ensina o MCASP (2018, p 38 e 39), temos o que segue:

Operações intraorçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e do orçamento da seguridade social do mesmo ente federativo; por isso, **não representam novas entradas de recursos** nos cofres públicos do ente, mas apenas movimentação de receitas entre seus órgãos. As receitas intraorçamentárias são a contrapartida das despesas classificadas na Modalidade de Aplicação “91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes do Orçamento Fiscal e do Orçamento da Seguridade Social” que, devidamente identificadas, possibilitam anulação do efeito da dupla contagem na consolidação das contas governamentais. (Grifo nosso)

Ressalta-se, assim, que a transferência da Receita devidamente identificada, anula a duplicidade, deixando o orçamento desinflado, representando fidedignamente os valores arrecadados. Ademais, temos que passa a compor a Receita Arrecadada pelo órgão com personificação jurídica recebedor, de modo que as obrigações com o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) passam a ser do recebedor, conforme a Orientação Técnica Contábil n.º 004/2021. Sob a égide do Decreto Federal n.º 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 73, tem-se que a alíquota aplicada à contribuição para o PASEP é de 1% sobre as Receitas Arrecadas e Transferências Recebidas.

Oportuno, neste ponto, citar a Solução de Consulta n.º 3 – COSIT de 10 de janeiro de 2020, que segue:

23.4.2. Quando as transferências **intragovernamentais** ocorrerem **entre pessoas jurídicas** de direito público no âmbito do mesmo ente federativo, o tratamento tributário para fins da base de cálculo da Contribuição para o PASEP deve ser **idêntico ao dispensado às transferências intergovernamentais**, haja vista que em ambos os casos ocorreram transferências correntes e de capital entre entidades públicas (§ 2º e § 6º do art. 12 da Lei nº 4.320, de 1964), o que configura a situação descrita na parte final do art. 7º ou no § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. Dessa forma, deve seguir a mesma regra de inclusão ou exclusão dos valores, a depender do tipo de transferência efetuada (se transferência constitucional ou legal ou se transferência voluntária).



[...]

31. As transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias:

a) as transferências intergovernamentais constitucionais ou legais estão abrangidas pela regra do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor **excluir os valores transferidos de sua base de cálculo da Contribuição para o PASEP incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário dos recursos deve incluir tais montantes na base de cálculo da sua contribuição;**

b) as transferências intergovernamentais voluntárias estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor manter os valores transferidos voluntariamente na base de cálculo de sua Contribuição para o PASEP incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário deve excluir tais montantes de sua base de cálculo. (Grifo nosso)

Como se verifica, não só o órgão com transferidor deve excluir de sua base de cálculo a Receita, e o valor devido ao PASEP, como o órgão recebedor deve adicionar à sua base de cálculo da Contribuição para o PASEP incidente sobre a receita. Já nos casos de transferências voluntárias, deve o transferidor incluir os valores para fins do cálculo, e o recebedor realizar exclusão.

Passemos às transferências Intragovernamentais.

Transferência Intragovernamental:

Tomando por base o MCASP (2018, p. 462), as transferências Intragovernamentais compreendem as transferências de recursos no âmbito de um mesmo ente da Federação. Ou seja, aquelas realizadas entre pessoas jurídicas de mesmo ente, e que se constituírem junto ao conceito de transferências legais ou constitucionais, devem valer-se da mesma regra, de modo que o ente transferidor exclua os valores a transferir de sua base de cálculo do PASEP, enquanto o beneficiário a incluirá junto de sua base para fins do cálculo da contribuição.

Outrossim, de acordo com Solução de Consulta n.º 3 – COSIT de 10 de janeiro de 2020, quanto aos casos em que a entidade não possua personalidade jurídica, temos o que segue:

(...) as operações intraorçamentárias correntes não devem ser encaradas como transferências para fins da base de cálculo da Contribuição para o PASEP incidente sobre Receitas Governamentais, não podendo o ente transferidor dos recursos abater de sua base de cálculo os valores



transferidos a outras entidades públicas, não estando sujeitas, portanto, à parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998.

Sendo assim, a obrigação com o PASEP se limita ao montante arrecadado pelo órgão. Para esmiuçar de maneira prática e exemplificativa, vejamos o seguinte caso quimérico: **caso a entidade possua personalidade jurídica**, tenha uma arrecadação no valor de R\$ 100,00 (cem reais), e tenha a desvinculação dos 30% destinada a DREM, fica restrita a responsabilidade do órgão em relação ao PASEP no montante de 1% sobre o valor arrecadado, ou seja, os R\$ 70,00 (setenta reais), que advém do seguinte cálculo:

$$\text{R\$ 100,00 de Receita Recolhida} - (30\% \text{ da DREM} = \text{R\$ 30,00}) = \text{R\$ 70,00}$$

Ao passo que o Tesouro deve recolher o PASEP de 1% sobre os R\$ 30,00 (trinta reais) que recebeu por meio de transferência intraorçamentária.

DO PAGAMENTO

Os órgãos e entidades da Administração Pública devem sempre registrar de maneira adequada toda arrecadação, separando cada Fonte de Recurso e dando a destinação correta para cada recurso durante a execução da Despesa.

Assim, tem-se que não devem ser efetuados pagamentos de despesas registradas em determinada Fonte de Recurso com recursos de uma outra Fonte, tencionando atender a transparência, de modo a se permitir o devido acompanhamento e o controle da execução orçamentária.

Ademais, sabendo que as contas bancárias possuem relação com a Fonte de Recursos, **os órgãos e entidades não devem pagar qualquer obrigação com conta bancária divergente da sua fonte/destinação de recursos.**

Não obstante, indica-se que os órgãos não devem, para suprir a necessidade do pagamento de uma fonte, realizar transferência de uma para outra. Haja vista que, mesmo que o órgão faça transferência bancária de uma conta vinculada à fonte XXX a conta vinculada à fonte YYY, no que tange o controle das



contas públicas, causaria distorções no controle da execução, uma vez que, se retirar o dinheiro de uma fonte sem sua devida utilização para o pagamento de outra fonte, estará diminuindo o saldo da fonte indevidamente, ocasionando, inclusive, inversão de saldos.

Tal destaque, revela-se de extrema importância, tendo em vista que em caso de alguma unidade assim operar, acabará por distorcer a realidade do saldo, dificultando o processo de solicitação de utilização do recurso por meio de superávit, ou excesso de arrecadação, uma vez que, mesmo que exista superávit, a fonte se mostrará sem saldo, ou com saldo divergente do valor solicitado.

Neste ponto, rememoramos o parágrafo único, art. 8 da LRF, que determina que os recursos vinculados devem atender exclusivamente o objeto de sua vinculação, restando ainda mais evidente que a transferência de saldos de fontes destinação de recursos fere o princípio da legalidade da administração pública.

Logo, as unidades devem se atentar ao devido controle das fontes/destinação de recurso, inclusive de restos a pagar. Tais pagamentos necessitam ocorrer em ordem cronológica para cada fonte diferenciada de recurso, por força do disposto no art. 141 da Lei n.º 14.133, de 1 de abril de 2021.

RESTITUIÇÃO DE FONTES

Neste tópico, cabe registrar que o Egrégio Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE/PR), por meio do Acórdão de Parecer Prévio n.º 689/20 – Tribunal Pleno, apontou que o controle de fontes de recursos do Estado do Paraná deve ser aprimorado, por meio de mecanismos de acompanhamento das Fontes e Destinação de Recursos.

Portanto, a fim de preservar a execução adequada da Fonte e Destinação de Recurso, conforme mencionado no item “Do Pagamento”, não é apropriado a quitação de uma obrigação quando já definida a Fonte de Recurso, com recursos de Fonte diversa, no entanto, se houver situação em que o órgão possui uma obrigação a ser paga, mas o Recurso dessa obrigação ainda não está disponível

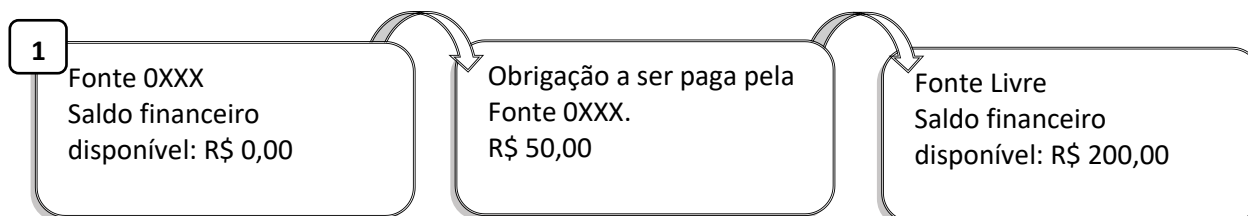


financeiramente, estando apenas disponível em caixa recurso de Fonte Livre do Tesouro, a entidade deve solicitar orientação à esta Diretoria, comprovando a necessidade do pagamento e demonstrando que pode ser pago com recurso da Fonte Livre sem prejuízo da execução orçamentária, visto que a Fonte deve cumprir o papel orçamentário de caracterizar o recurso a que foi destinada, e que o financeiro pode acontecer em momento diverso. Destacando que tal situação só deve ocorrer em situações extremamente atípicas.

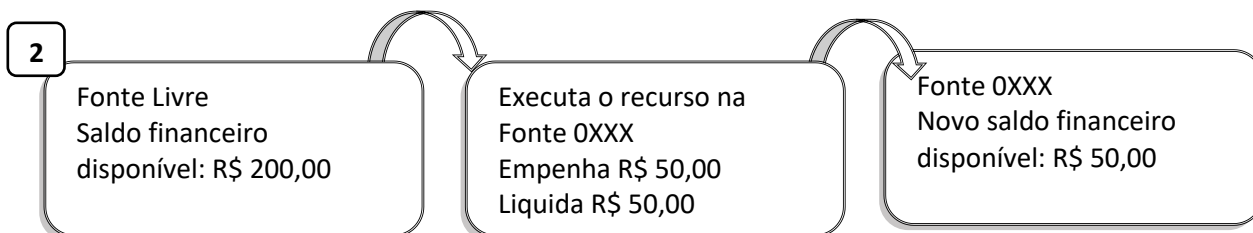
Tem-se que neste caso a unidade poderá efetuar restituição da Fonte, no sentido de repassar o recurso da Fonte Livre disponível para a Fonte que se encontra indisponível no momento do pagamento, e quando o recurso estiver disponível, o órgão deverá ressarcir o recurso outrora recebido da fonte supridora.

Ou seja, em situação em que o órgão possui obrigação a ser paga com Fonte 0XXX, onde esta Fonte se encontra sem o recurso financeiro disponível, mas que possua disponível recurso em Fonte Livre, o órgão deve executar a Fonte 0XXX com os recursos da Fonte Livre, desse modo, Empenhar, Liquidar e Pagar a Fonte 0XXX com o recurso da Fonte Livre, e quando a Fonte 0XXX tiver o recurso disponível, deverá ser ressarcida a Fonte Livre com o mesmo procedimento, Empenhando, Liquidando e Pagando.

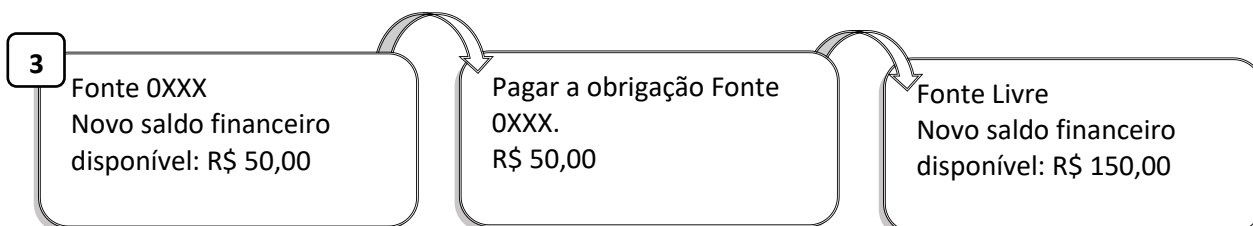
Para deixar ainda mais claro o procedimento, apresenta-se o exemplo 1 a seguir, onde há uma obrigação a ser paga na Fonte 0XXX que, no entanto, se encontra sem saldo financeiro disponível.



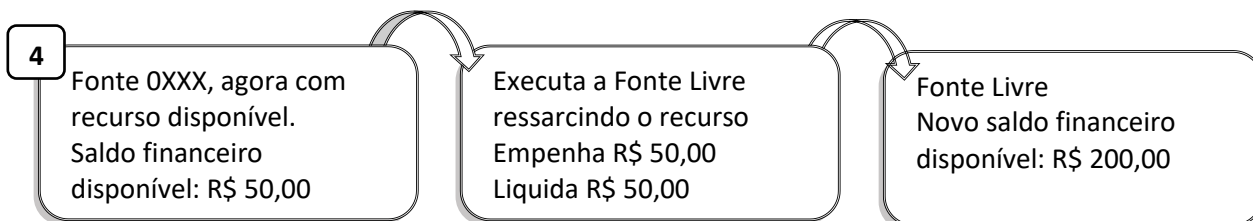
Já a segunda etapa demonstra a Fonte Livre executando em todas as etapas orçamentárias.



Para a etapa 3, é apresentado o pagamento adequado da obrigação pela Fonte 0XXX, que passou a possuir saldo, e por fim o saldo final da Fonte Livre.



Ato contínuo, a etapa 4 apresenta o ressarcimento da Fonte Livre pela Fonte 0XXX, após a Fonte 0XXX ter o recurso disponível.



Rememora-se que a execução deve acontecer em todas as fases, sendo utilizado o **elemento de restituição**, conforme aponta o MCASP (2018, p. 114), que segue:

O elemento 93 deve ser utilizado para despesas orçamentárias com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título, inclusive devolução de receitas quando não for possível efetuar essa devolução mediante a compensação com o crédito correspondente, bem como outras despesas de natureza indenizatória não classificadas em elementos de despesas específicos.

Outrossim, a execução ocorrerá de maneira intraorçamentária, o que não caracteriza nova entrada de recurso, mas apenas a movimentação de receitas na



unidade. Permitindo, assim, que além de se ter o controle adequado do recurso, não deixe a Fonte com saldo invertido, descumprindo o princípio da legalidade.

Frisa-se, portanto, que tal instrução vale para situações excepcionais e somente poderão ser efetuadas com pedido de orientação e com aprovação desta Diretoria. Para tanto deverá ser comprovado, por meio de documentos e relatórios, que o recurso a ser utilizado de Fonte diversa para o pagamento de obrigação de Fonte distinta não venha causar dano, ou implicar em inadimplência para a unidade, bem como, demonstrar que o recurso originário para o pagamento ainda não foi liberado financeiramente, e que não foi utilizado indevidamente em momento anterior.

INTEGRIDADE E CONFERÊNCIAS DAS CONTAS DE DISPONIBILIDADES DE RECURSOS

Inicia-se a explicativa definindo o atributo “Financeiro (F)”, presente nas contas Ativas e Passivas do patrimônio que têm fundamento junto ao Item 3.3 Atributos da Conta Contábil, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público em sua página 69, conforme se verifica a seguir:

A classificação do ativo e do passivo em financeiro e permanente permite a apuração do superávit financeiro no Balanço Patrimonial (BP) de acordo com a Lei nº 4.320/1964, que assim dispõe:

Art. 43 [...] § 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

Art. 105 [...] § 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 cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

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

Os passivos que dependam de autorização orçamentária para amortização ou resgate integram o passivo permanente. Após o empenho, considera-se efetivada a autorização orçamentária, e os passivos passam a integrar o passivo financeiro. Também integram o passivo financeiro os passivos que

não são submetidos ao processo de execução orçamentária, a exemplo das cauções.

O controle da mudança do atributo permanente (P) para o atributo financeiro (F) pode ser feito por meio da informação complementar da conta contábil ou por meio da duplicação das contas, sendo uma permanente e outra financeira.

O PCASP e este Manual utilizam as letras (F) ou (P) para indicar se são contas de ativo ou passivo financeiro ou permanente, respectivamente. Algumas contas podem ter parte do seu saldo com atributo financeiro e outra parte com atributo permanente. Nestes casos, constará no PCASP o atributo “F/P”.

Conceituados os atributos das contas contábeis, destaca-se a conta com natureza de controle 8.2.1.1.1.00.00 - Disponibilidade por Destinação de Recurso (DDR), que é segregada por Fonte/Destinação de Recursos de acordo com o Item 4.2.4. Quadro do Superávit/Déficit Financeiro da Parte V das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), deve ser igual ao Superávit / Déficit Financeiro apurado pela diferença entre o Ativo Financeiro e Passivo Financeiro.

Assim sendo, observa-se nítida relação entre as contas patrimoniais de atributo financeiro e a Disponibilidade por Destinação de Recursos, constituindo-se regra de integridade contábil, conforme quadro da DCASP, que segue:

3.5.3.3. Conferência de Saldos das Contas de Disponibilidade de Recursos

Conferência de Saldos das Contas de Disponibilidade de Recursos	
Contas da Classe 1 (Ativo) marcadas com o atributo Financeiro (F) (-)	8.2.1.1.1.00.00 Disponibilidade por Destinação De Recursos (DDR)
Contas da Classe 2 (Passivo) marcadas com o atributo Financeiro (F) (-)	
6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar (-)	
6.3.1.7.1.00.00 Restos a Pagar Não Processados a Liquidar – Inscrição no Exercício (-)	
6.3.1.1.0.00.00 Restos a Pagar Não Processados a Liquidar	



Salutar mencionar o funcionamento das contas DDR, que devem ser creditadas pelo registro de entradas (Receitas, transferências etc.) e debitadas pelo seu comprometimento com entradas compensatórias ou com a execução de despesa (Empenho, Liquidação) até o seu regular pagamento, concluindo na “DDR utilizada”. Em suma, a regra que atesta a integridade das disponibilidades computa informações patrimoniais e orçamentárias em contraparte ao controle esperado.

Indica-se, portanto, que as entidades precisam efetuar análise individualmente em cada grupo de contas que compõe o cálculo, ou seja, devem ser observadas as contas do Ativo Financeiro, em especial as corretas conciliações bancárias e sua fidedignidade, partindo ao Passivo Financeiro quanto as contas “a pagar”, créditos empenhados a liquidar e os restos a pagar, conforme destaca o quadro DCASP.

Atenção especial deve ser debruçada sobre as contas de DDR, vez que a conta 8.2.1.1.3 - DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias, possui ainda desmembramentos que necessitam realce, são elas: 8.2.1.1.3.02.XX - Comprometida Por Consignações/Retenções e 8.2.1.1.3.03.XX - Comprometida Por Entradas Compensatórias, que representam os controles dos recursos extraorçamentários a serem observados sob ótica específica, inclusive aos registros aplicados patrimonialmente (Ativos e Passivos) nessa característica (fonte 300).

Ainda no que diz respeito à Fonte de Recursos, é fundamental esclarecer que os controles e análises supramencionados devem ocorrer de modo singularizado, por “Fonte”, ademais não devem ocorrer transações entre elas sem a execução de restituição.

Nesses termos, tem-se que o pagamento de despesa com fonte de recurso diversa de seu reconhecimento ocasiona desordem nos controles, outrossim, as transferências financeiras internas geradas para composição de saldos entre fontes, de igual forma, não devem ocorrer sem a devida restituição dos controles dos recursos. Destarte, frisa-se que esta Orientação Técnica Contábil busca estabelecer



e definir os critérios de controles e rotinas adequadas das Fontes e Destinações de Recursos no processo de execução orçamentária.

Demonstra-se salutar destacar ainda, que a informação minuciosa, os documentos que geraram os fatos contábeis e os fatores individualizados que ocasionam as discrepâncias de conciliação estão em guarda de cada unidade, posto que a gestão compete a cada qual. Desta forma, adverte-se para que procedam a análise e os ajustes que se fizerem necessários à conformidade da regra de integridade tratada nesta Orientação, sempre precedida de autorização da Contabilidade-Geral do Estado, para lançamentos junto às contas de controle.

Remanescendo incertezas de identificação e correção, postula-se envio à esta Diretoria de protocolado com a **análise pormenorizada da totalidade das contas e suas especificidades** que compõe a diferença, para que por meio de revisão singular vislumbre-se parecer dos ajustes contábeis necessários.

Considerando a complexidade das análises, informa-se que no Anexo I – Cálculo de Integridade das Contas – DDR consta modelo de planilha de auxílio à identificação das divergências, a fim do apropriado tratamento das informações e contas ponderadas no caderno digital.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por derradeiro, e como de início frisado, a presente Orientação Técnica contábil serve-se ao fim de manter a utilização de maneira adequada dos recursos governamentais, bem como a divulgação e o controle, resta evidenciado que se faz necessário a adoção de um modelo de rotinas e controles das fontes de recursos de imprescindível cumprimento para a consolidação das contas públicas.

Não obstante, reprisa-se que as instruções contidas na presente Orientação visam esclarecer os corretos registros contábeis e de tratamento, de modo que se busca promover a uniformidade nos procedimentos contábeis de todas as unidades vinculadas com a devida transparência, para que seja respeitada a legalidade e, assim, seja promovida uma melhor qualidade na divulgação das contas públicas.



Frente ao exposto, incumbe pontuar que na existência de dúvidas pertinentes à contabilização não contempladas nesta Orientação Técnica, estas deverão ser encaminhadas ao DNC/DCG, por meio de protocolo, contendo o detalhamento e a situação a ser orientada.

Curitiba, 11 de agosto de 2021.

João Carlos de Melo
Departamento de Normatização Contábil
Divisão de Análise de Registros e
Integridade Contábil
CRC-PR 078.181/O-1

Rafael Alves De Lara Bertagnolli
Departamento de Normatização Contábil
Divisão de Normatização e
Orientação Contábil
CRC-PR 074.244 /O-5

Rodrigo do Amaral Alberguine
Diretoria de Contabilidade DCG / SEFA-PR
Departamento de Normatização Contábil
CRC-RJ 128.156/O-0 T-PR

De Acordo.

Cristiane Berriel Lima da Silveira
Diretora de Contabilidade – DCG/SEFA
Contadora-Geral do Estado
CRC-RJ 088.360/O-2 T-PR