

Em 25 de janeiro de 2011.

ASSUNTO: Demonstrativos da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar
- Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF).
- Esclarecimentos sobre o correto preenchimento

Senhor Coordenador-Geral,

1. Trata-se de solicitação, de alguns estados e municípios, de esclarecimentos sobre o correto preenchimento do Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, constante do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), particularmente sobre a identificação dos recursos em vinculados e não-vinculados.
2. O Anexo V do RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, constante do Volume III do Manual de Demonstrativos Fiscais (**MDF**), visa dar transparência ao montante disponível para fins de inscrição em Restos a Pagar (RP) de despesas não liquidadas, cujo limite, no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira, é a disponibilidade de caixa líquida por vinculação de recursos. O Demonstrativo é estabelecido pelo confronto da disponibilidade de caixa bruta com as obrigações financeiras, segregado por vinculação de recursos. Dessa forma, pretende-se demonstrar o cálculo e o resultado da disponibilidade de caixa líquida para cada um dos recursos vinculados, permitindo que se avalie a inscrição em RP não-processados também de forma individualizada. Após a demonstração do cálculo da disponibilidade de caixa para cada uma das vinculações existentes, deverá ser calculada a disponibilidade de caixa para os recursos não vinculados.
3. Conforme esclarecido no Volume I (Procedimentos Contábeis Orçamentários) do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (**MCASP**), a natureza da receita orçamentária busca identificar a origem dos recursos segundo seu fato gerador. Existe, ainda, a necessidade de identificar a destinação dos recursos arrecadados. Para tanto, foi instituído o mecanismo denominado Destinação de Recursos ou Fonte de Recursos. Destinação de Recursos é o processo pelo qual os recursos públicos são correlacionados a uma aplicação, podendo ser classificada em: Destinação Vinculada (processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela norma); Destinação Ordinária (processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades).
4. A criação de vinculações para as receitas deve ser pautada em mandamentos legais que regulamentam a aplicação de recursos, seja para funções essenciais, seja para entes, órgãos, entidades e fundos. Outro tipo de vinculação é aquela derivada de convênios e contratos de empréstimos e financiamentos, cujos recursos são obtidos com finalidade específica. O

mecanismo utilizado para controle dessas destinações é a codificação denominada Destinação de Recursos ou Fonte de Recursos. Ela identifica se os recursos são vinculados ou não e, no caso dos vinculados, indica a sua finalidade.

5. Conforme o parágrafo único do art. 8º da LRF, 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. Por exemplo, no caso das receitas de impostos em despesas próprias com ações e serviços públicos de saúde, a que se refere o art. 77 do ADCT, esses recursos somente deverão ser usados para aplicação em despesas com saúde, sob pena de violar o dispositivo constitucional. Nesse sentido, a disponibilidade de caixa líquida que resulte dessas receitas não poderá ser utilizada para inscrição de Restos a Pagar não-processados que não sejam vinculadas a ações e serviços públicos de saúde. Por isso a necessidade de separação dos montantes de disponibilidade de caixa e obrigações financeiras por recurso vinculado.

6. Em relação à escrituração das contas públicas, o art. 50, I, da LRF determina que 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. Como exemplos de vinculações de recursos, temos: recursos destinados a ações e serviços públicos de saúde, à manutenção e desenvolvimento do ensino, ao regime próprio de previdência do servidor e às operações de crédito com finalidade específica. A vinculação de recursos não se confunde com o montante utilizado para o cumprimento dos diversos limites impostos pela legislação (saúde, educação, etc), os quais possuem suas regras próprias. A partir das vinculações estabelecidas por lei, a contabilidade deve ser capaz de refletir essas vinculações. Para a contabilidade da União é usado o mecanismo da fonte/destinação. Sendo assim, serão vinculadas aquelas que possuam fontes/destinações específicas (exemplo: Contribuição do Servidor para o RPPS; Saúde; Educação; Operações de Crédito com finalidade específica) e fontes livres as que possuírem *status* de livre alocação (exemplo: Alienação de Bens; Doação sem finalidade específica). No caso da alienação de bens, os recursos decorrentes não são vinculados para serem gastos em finalidade específica, apesar de ter regramento próprio, por exemplo, no art. 44 da LRF, que veda a aplicação desses recursos para o financiamento de despesa corrente, exceto para os regimes de previdência.

7. Cabe observar que, mesmo no caso de o sistema de contabilidade não propiciar a extração das informações por recurso vinculado, o gestor deve ser capaz de emitir o demonstrativo, considerando a necessidade de controle fiscal para averiguar o atendimento aos normativos, particularmente o art. 42 da LRF, transcrito abaixo.

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

8. É importante destacar que as informações do Anexo V do RGF (Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa), particularmente a Disponibilidade de Caixa Líquida por recurso vinculado e não vinculado, serão utilizadas no Anexo VI do RGF (Demonstrativo dos Restos

a Pagar), para dar transparência ao equilíbrio entre a contratação de obrigações de despesa e a disponibilidade de caixa por recurso vinculado e não vinculado. Assim, passaremos a seguir a exemplificar o preenchimento desses demonstrativos.

EXEMPLO DE PREENCHIMENTO DOS DEMONSTRATIVOS DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA E DOS RESTOS A PAGAR

• DISPONIBILIDADE DE CAIXA

RGF – ANEXO V (LRF, art. 55, Inciso III, alínea "a")

R\$ 1,00

DESTINAÇÃO DE RECURSOS	DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA (a)	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS (b)	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (c) = (a – b)
- MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO	10.500,00	9.500,00	1.000,00
- AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE	8.000,00	7.500,00	500,00
- Transferências do FUNDEB – aplicação magistério	2.000,00	1.800,00	200,00
- Transferências de Convênios – EDUCAÇÃO	1.000,00	600,00	400,00
- Operações de Crédito Internas – finalidade específica	500,00	450,00	50,00
TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (I)	22.000,00	19.850,00	2.150,00
- Recursos Ordinários	10.000,00	5.000,00	5.000,00
- Operações de Crédito Internas – empréstimos não específicos	2.500,00	1.000,00	1.500,00
- Alienação de bens	8.000,00	4.000,00	4.000,00
TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (II)	20.500,00	10.000,00	10.500,00
TOTAL (III) = (I + II)	42.500,00	29.850,00	12.650,00
REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES ^{1,2}	40.000,00	14.000,00	26.000,00

Nota: ¹ A disponibilidade de caixa do RPPS está comprometida com o Passivo Atuarial.

² Na última linha da tabela estão destacados os valores do RPPS. As obrigações financeiras do RPPS de R\$14.000,00 são decorrentes da necessidade de pagamento dos benefícios previdenciários verificada no exercício.

9. Conforme já explicitado, para saber se os recursos utilizados pelo Órgão são vinculados, deve-se verificar se eles podem ser alocados discricionariamente pelo gestor público (recursos livres) ou se são reservados para finalidades específicas, conforme vinculações estabelecidas na legislação.

10. A coluna (a) – Disponibilidade de caixa bruta – é composta por ativos de alta liquidez (caixa, bancos, aplicações financeiras de outras disponibilidades financeiras) com saldo em 31/12 do exercício de referência. Na primeira parte da tabela, as disponibilidades deverão ser informadas separadamente por recurso vinculado a órgão, fundo ou despesa obrigatória; e na segunda parte serão identificados os montantes de recurso não vinculado.

11. A coluna (b) – Obrigações financeiras – deverá informar o total, em 31/12 do exercício de referência, dos compromissos assumidos com os fornecedores e prestadores de serviço, incluídos os depósitos de diversas origens, relativos à respectiva vinculação, que independem de autorização orçamentária para pagamento, tais como depósitos, RP processados do exercício e de exercícios anteriores, RP não processados de exercícios anteriores e outras obrigações financeiras. Na segunda parte da tabela deverão ser informadas as obrigações financeiras relativas aos recursos não vinculados.

12. A partir do preenchimento do Anexo V do RGF, obtemos os valores de disponibilidade de caixa líquida – coluna (c), necessários para se obter a informação da possibilidade de inscrição dos restos a pagar não-processados. Os valores da disponibilidade de caixa líquida por recurso vinculado e não vinculado, são transportados para o Demonstrativo dos Restos a Pagar (Anexo VI do RGF), conforme instrução a seguir.

• **RESTOS A PAGAR**

13. A inscrição em Restos a Pagar não-processados do exercício deverá ser efetuada de forma individualizada, respeitando-se os montantes da disponibilidade de caixa por destinação de recurso, conforme os normativos da LRF já citados. Dessa forma, os RP não-processados do exercício (quinta coluna do Anexo VI) somente poderão ser inscritos, considerando-se a sua vinculação, caso haja disponibilidade de caixa líquida (sexta coluna do Anexo VI), conforme apurado no Anexo V do RGF.

RGF – ANEXO VI (LRF, art. 55, inciso III, alínea "b")

R\$1,00

DESTINAÇÃO DE RECURSOS	RESTOS A PAGAR				DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)	EMPENHOS NÃO LIQUIDADOS CANCELADOS (NÃO INSCRITOS POR INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA)
	Liquidados e Não Pagos		Empenhados e Não Liquidados			
	De Exercícios Anteriores	Do Exercício	De Exercícios Anteriores	Do Exercício		
- MANUT. E DESENV. DO ENSINO	550,00	400,00	250,00	850,00	1.000,00	0,00
- AÇÕES E SERV. PÚBL. DE SAÚDE	350,00	250,00	425,00	500,00	500,00	200,00
- Transf. do FUNDEB – Magistério	0,00	100,00	50,00	175,00	200,00	0,00
- Transf. de Convênios – EDUCAÇÃO	0,00	50,00	0,00	200,00	400,00	0,00
- Operações de Crédito Internas – finalidade específica	0,00	150,00	0,00	0,00	50,00	0,00
TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (I)	900,00	950,00	725,00	1.725,00	2.150,00	200,00
- Recursos Ordinários	100,00	500,00	0,00	3.500,00	5.000,00	0,00
- Operações de Crédito Internas – empréstimos não específicos	300,00	700,00	0,00	1.000,00	1.500,00	0,00
- Alienação de bens	0,00	2.000,00	0,00	1.800,00	4.000,00	0,00
TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (II)	400,00	3.200,00	0,00	6.300,00	10.500,00	0,00
TOTAL (III) = (I + II)	1.300,00	4.150,00	725,00	8.025,00	12.650,00	200,00
REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES ^{1 2}	0,00	750,00	0,00	1.150,00	26.000,00	0,00

Nota: ¹A disponibilidade de caixa do RPPS está comprometida com o Passivo Atuarial.

14. O objetivo básico desse demonstrativo é possibilitar a verificação do cumprimento do art. 42 da LRF, pelo confronto da coluna dos RP empenhados e não liquidados do exercício com a disponibilidade de caixa líquida, segregados por vinculação, conforme tabela acima. Por exemplo, nas Ações e Serviços Públicos de Saúde foram inscritos R\$500,00 em RP não processados, sendo que a disponibilidade de caixa líquida (antes dessas inscrições) totalizava

(Fls. nº 5 da Nota nº 73/2011/CCONF/STN, de 25/1/2011).

R\$500,00 para essa vinculação em saúde. Portanto, o gestor atendeu o disposto na LRF, pois a contratação de obrigações de despesa para pagamento no exercício seguinte se adequou à disponibilidade de caixa líquida para essa despesa obrigatória.

15. Caso não seja possível levantar os montantes das outras rubricas, o gestor deverá classificá-los em recursos não vinculados. Cabe ressaltar que o controle dos recursos vinculados, previsto na legislação em vigor, independe do controle operacional efetuado pelo ente, seja por fonte/destinação, por conta bancária, por conta corrente ou outro meio.

16. Ante o exposto, sugere-se o encaminhamento desta Nota Técnica ao Subsecretário do Tesouro Nacional, para avaliação, e posterior envio aos entes, bem como sua disponibilização no sítio da STN na Internet, considerando que a publicação desse demonstrativo é até o final deste mês, conforme o art. 55, §2º, da LRF.

À consideração superior.

SÉRGIO AMORIM DE OLIVEIRA
Analista de Finanças e Controle

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Contabilidade

ALEX FABIANE TEIXEIRA
Gerente de Normas e Procedimentos de Gestão Fiscal – GENOP, Substituto

De acordo. Encaminhe-se ao Subsecretário do Tesouro Nacional.

SELENE PERES PERES NUNES
Coordenadora-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, Substituta

De acordo.

GILVAN DA SILVA DANTAS
Subsecretário de Contabilidade Pública