



## NOTA TÉCNICA DE PROCEDIMENTO CONTÁBIL N° 005/2017

Florianópolis, 18 de dezembro de 2017.

**Assunto: Dúvidas sobre a correta classificação orçamentária para os contratos de consultoria de gerenciamento e supervisão de obras, de limpeza de rodovias e terrenos e de manutenção de rodovias (tapa buracos)**

### Introdução

1. Esta Nota Técnica de Procedimento Contábil - NTPC tem por objetivo dirimir dúvidas ainda existentes sobre o Parecer Contábil nº 001/2013, que trata sobre o gerenciamento e supervisão de obras e padronizar a classificação orçamentária de serviços de consultoria de gerenciamento e supervisão de obras, de limpeza de rodovias e terrenos e manutenção de rodovias (tapa buracos).

### Categoria Econômica da Despesa

2. Observando a execução orçamentária da despesa no Estado de Santa Catarina ainda se observa que os mesmos serviços, principalmente no tocante ao gerenciamento e à supervisão de obras, ora são reconhecidos orçamentariamente como despesa corrente e ora como despesa de capital.

3. Para evitar a divergência citada no parágrafo anterior, esta NTPC explica os casos em que a despesa se enquadrará como despesa corrente ou despesa de capital.

4. A primeira classificação no tocante à natureza da despesa orçamentária é quanto a sua categoria econômica, quais sejam: corrente (código 3) e capital (código 4).

5. Segundo a Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, **consideram-se correntes, as despesas de custeio e as transferências correntes**. As despesas de custeio são as dotações destinadas a atender a manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a **atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis**. Já as transferências correntes são as dotações para **despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado**.

6. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (7ª ed.), editado pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão central de contabilidade da União, conceitua as despesas correntes como sendo “todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital”. (MCASP, pág. 75)

7. Como despesa de capital, a Lei nº 4.320/1964 classifica **os investimentos, as inversões financeiras e as transferências de capital**, sendo cada um desses destacados a seguir:



§ 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;

II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública. (Lei Federal nº 4.230/1964, art. 12)

8. Já o MCASP classifica as despesas de capital como sendo “aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital”. (MCASP, pág. 75).

9. Também segundo o MCASP, as despesas de capital têm correlação (não exclusivamente) com o registro de incorporação de ativo imobilizado, intangível ou investimento ou ainda com o registro de desincorporação de um passivo.

10. De acordo com os conceitos expostos, consideram-se despesas correntes os gastos que não contribuem diretamente para a formação de um bem de capital e como despesas de capital, aqueles que contribuem diretamente para a formação de um bem de capital.

11. Portanto, para uma correta classificação orçamentária, faz-se necessária uma análise do objeto contratado a ser executado por parte de quem está responsável pela execução orçamentária. **Caso a despesa contratada contribua diretamente para a formação de um bem de capital** deverá ser executada na categoria econômica **4 – Despesa de Capital**. Em caso contrário, na categoria **3 – Despesa Corrente**.

12. Na análise devem-se levar em consideração todos os gastos necessários à construção ou aquisição de um bem de capital, desde a elaboração do projeto até o bem ser entregue nas condições pretendidas pela administração pública. Esses gastos devem ser classificados como despesa de capital. Os gastos anteriores à elaboração do projeto e posteriores à entrega da obra nas condições pretendidas pela administração devem ser classificados como despesas correntes.

13. Uma vez dirimida a dúvida conceitual sobre as categorias econômicas da despesa, passa-se a descrever os casos em que o Estado contrata como consultoria os serviços de Gerenciamento de Programas de Financiamento e de Supervisão de Obras.



## Contratos de Consultoria

### 14. Serviços de Gerenciamento de Programas de Financiamento

14.1. Para saber se os serviços de gerenciamento de programas de financiamento serão classificados como despesas correntes, no grupo de outras despesas correntes (33) ou como despesas de capital, no grupo de investimentos (44) deve-se fazer uma análise, como exposto no item 11 desta NTPC, **para avaliar se o objeto do contrato corresponde a um gasto necessário e indissociável à realização da obra**. Em caso afirmativo, deve-se classificar a despesa como 44 - Investimentos. Em caso negativo, como 33 - Outras Despesas Correntes.

14.2. A contratação de empresa para elaboração de programas de financiamentos, de orçamentos, editais de licitações, prestações de contas para órgãos de controle ou financiadores, acompanhamento físico e financeiro de programas, capacitação de servidores, elaboração de manuais técnicos, etc. não configura a realização de gastos que contribuam diretamente para a aquisição e formação de um bem de capital, e, portanto, deve ser classificada como **despesa corrente**. Em suma, atividades tipicamente administrativas não podem ser atribuídas diretamente à execução de uma obra propriamente dita.

14.3 Em alguns casos pode ocorrer que o mesmo contrato realizado com a empresa tenha atividades que caracterizem despesas de capital e despesas correntes. Na impossibilidade de classificar cada parcela do contrato no item correto, deve-se levar em consideração qual a parte mais relevante no tocante ao quesito financeiro do objeto contratado, classificando a despesa por sua relevância.

14.4 Os contratos de consultoria para gerenciamento de programas de financiamento não devem ser confundidos com os contratos de gerenciamento de obras, pois o primeiro tem características de despesas correntes e o segundo de despesas de capital, sendo que, na maioria das vezes, são firmados contratos como supervisão de obras.

### 15. Supervisão de Obras

15.1. Nos mesmos moldes da análise que deve ser feita para os serviços de gerenciamento de programas de financiamento, o responsável pela execução orçamentária do órgão deve fazer para os serviços de supervisão de obras, ou seja, se o objeto contratado tiver contribuindo de forma direta para a execução da obra, a despesa deve ser classificada como despesa de capital.

15.2. Os serviços de supervisão de obras, como regra, são mais diretamente correlacionados à execução da obra, pois as supervisões de obras são exigências legais (fiscais de obras públicas) ou até mesmo contratuais e, portanto, indispensáveis à realização das mesmas.

15.3 Sem prejuízo da análise prevista no item 15.1, **como regra**, os contratos de supervisão de obras devem ser classificados como **despesa de capital** (4). Uma exceção seria a supervisão de obras enquadradas como reformas que não aumentem



os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do bem reformado, sendo nesses casos, considerados como **despesas correntes (3)**.

16. Esta NTPC contempla os serviços de consultoria cujos objetos de contrato sejam para serviços de gerenciamento de programas de financiamento e supervisão de obras, quaisquer outros tipos de consultoria precisam ser analisados para o correto enquadramento como despesa corrente ou despesa de capital.

**Da classificação nos elementos 34 (Outras Despesas Decorrentes de Contratos de Terceirização), 35 (serviços de consultoria) 39 (Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica), 51 (obras e instalações)**

17. Observam-se também muitas dúvidas quanto à utilização do elemento de despesa correto para os serviços de gerenciamento de programas de financiamento e supervisão de obras.

18. De modo geral, os elementos **34, 35 e 39 podem ser utilizados com os grupos de natureza de despesa (GND) 33 ou 44**. Já o elemento **51 só pode ser utilizado para o GND 44**.

19. A diferenciação ocorrerá no objeto de gasto, sendo que o responsável pela classificação orçamentária deverá observar os seguintes requisitos para a correta classificação:

- a) **Elemento 34:** deve ser utilizado toda vez que o objeto de gasto se referir a um gasto com contratação de profissionais cujas especialidades estejam contempladas na estrutura de cargos do órgão ou entidade.
- b) **Elemento 35:** deve ser utilizado toda vez que o objeto de gasto se referir à contratação de serviços de consultorias especializadas.
- c) **Elemento 39:** deve ser utilizado toda vez que o objeto de gasto se referir à contratação de serviços técnicos especializados, que não se enquadrem como serviços de consultoria.
- d) **Elemento 51:** deve ser utilizado toda vez que o objeto de gasto se referir à contratação de obras e instalações, cujos valores contribuam para a formação e aquisição de um bem de capital. Incluem neste elemento os gastos com estudos e projetos, obras de infraestrutura, reformas que aumentem o potencial de serviços e de geração de benefícios econômicos futuros, etc.

20. Para a contratação dos serviços de gerenciamento de programas de financiamento e de supervisão de obras, observam-se as seguintes possibilidades de classificação:

**34.XX** - toda vez que o serviço contratado de consultoria e o corpo técnico do órgão ou entidade for insuficiente para realizar o serviço ou que o serviço não exija complexidade ao ponto de ser necessária a contratação de especialistas que não são contemplados no plano de cargos e salários do quadro de pessoal da instituição.

**35.XX** - toda vez que o serviço contratado for de consultoria e esse serviço seja de atividades cuja especialidade não esteja contemplada por servidores de carreiras do



plano de cargos e salários do órgão ou entidade ou que seja imposição contratual a realização por empresas independentes.

**39.XX** - toda vez que o serviço contratado não se enquadrar como consultoria, conforme item anterior.

**51.XX** – toda vez que o serviço contratado for referente à construção das obras ou instalações propriamente ditas, incluindo os estudos e projetos de engenharia contratados.

### **Contratos de limpeza de rodovias x limpeza de terrenos – Classificação Orçamentária**

21. Os contratos de limpeza de rodovias atendem às características de despesas correntes, tendo em vista que **não contribuem para a formação ou aquisição de um bem de capital**. Nesse sentido, observa-se que a limpeza de rodovias enquadra-se no item **33.90.39.21 – reforma, manutenção e conservação de obras de infraestrutura**.

22. A limpeza de terrenos, quando não destinada à manutenção de ativos de infraestrutura e desde que o contrato **não especifique** o quantitativo físico do pessoal a ser utilizado, deverá ser registrada no item de despesa **33.90.39.78 – limpeza e conservação**.

### **Contratos de Manutenção de Rodovias – Classificação Orçamentária**

23. Os contratos de manutenção de rodovias devem ser registrados no item **33.90.39.21 – reforma, manutenção e conservação de obras de infraestrutura**, pois referem-se a gastos que não contribuem para a formação ou aquisição de um bem de capital.

### **Resumo da Classificação Orçamentária abrangida por esta NTPC**

24. A seguir apresenta-se um quadro resumo da classificação orçamentária da despesa.

Quadro 1 – Resumo

<b>Natureza do contrato</b>	<b>Característica</b>	<b>Item da despesa</b>	<b>Observação</b>
Gerenciamento de programas de financiamento	Serviços que não contribuem para a formação de um bem de capital.	33.90.34.XX	Quando configurar substituição de mão de obra do órgão ou entidade nos termos previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal.
	(geralmente atividades <b>não relacionadas diretamente a uma obra</b> )	33.90.35.XX	Serviço de consultoria, quando exigida uma especialidade complexa que não seja possível realizar por servidores de carreiras contempladas no plano de cargos e salários do órgão ou entidade ou for



			exigência legal ou contratual a realização por empresa independente.
		33.90.39.XX	Toda vez que o serviço contratado não se enquadre como serviço de consultoria e nem como substituição de mão de obra.
Supervisão de obras	Contribuem diretamente para a formação de um bem de capital. <sup>1</sup>	44.90.34.XX	Quando configurar substituição de mão de obra do órgão ou entidade nos termos previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal.
		44.90.35.XX	Quando for exigida uma especialidade complexa que não seja possível realizar por servidores de carreiras contempladas no plano de cargos e salários do órgão ou entidade ou for exigência legal ou contratual a realização por empresa independente.
		44.90.39.05	Toda vez que o serviço contratado não se enquadre como serviço de consultoria e nem como substituição de mão de obra.
Limpeza de rodovias	Não contribuem para a formação de um bem de capital.	33.90.39.21	Limpeza de bueiros, limpeza de sarjeta e meio-fio, capina e roçadas, etc...
Limpeza de terrenos	Não contribuem para a formação de um bem de capital.	33.90.39.78	Roça de terrenos em imóveis da administração pública que não caracterizem bens de infraestrutura.
Manutenção de rodovias	Não contribuem para a formação de um bem de capital.	33.90.39.21	Operação tapa-buracos, recapeamento de rodovias, etc...

### **Considerações Finais**

25. Toda a análise de classificação orçamentária teve como base o Decreto nº 1.323, de 21 de dezembro de 2012, e alterações posteriores, que trata da classificação da despesa pública.

26. Ressalta-se a importância de uma análise do caso concreto pelo órgão que fará a execução orçamentária, levando em consideração as premissas desta NTPC. A análise reportará à essência do serviço contratado, que **poderá contribuir**

<sup>1</sup> Toda vez que o contrato de supervisão se referir a uma obra que não contribua para a formação ou aquisição de um bem de capital, por exemplo reformas em geral, deverá ser classificada como despesa corrente (33) seguindo a mesma classificação quanto à modalidade de aplicação e elemento de despesa



**diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital (GND 44) ou não contribuir diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital (GND 33).**

À consideração superior.

Flávio George Rocha  
Contador da Fazenda Estadual  
CRCRN nº 6.409/O-1 T-SC

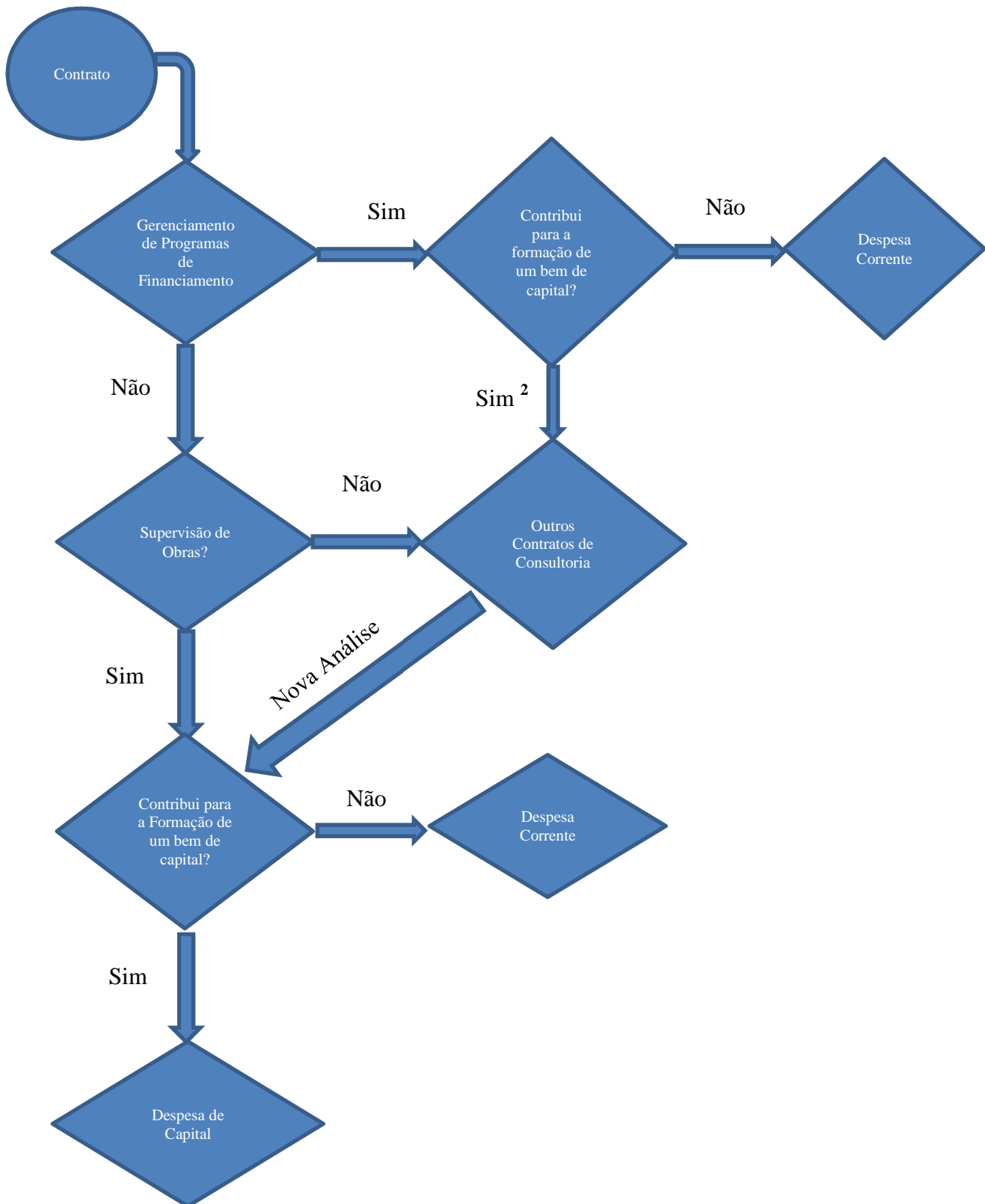
Andrea Terezinha Vitali  
Contadora da Fazenda Estadual  
CRCSC nº 25.017/O-5

De acordo. Encaminhe-se para conhecimento e orientações necessárias aos órgãos e entidades do Poder Executivo.

Graziela Luiza Meinheim  
Diretora de Contabilidade Geral  
CRCSC nº 25.039/O-2



### Anexo A Árvore de Decisão



<sup>2</sup> Não se vislumbra os contratos de gerenciamento de programas de financiamento contribuindo diretamente para a formação de um bem de capital, por isso solicita-se uma nova análise do contrato.